

**WYBRANE INSTRUMENTY
SYSTEMU PRAWA
PODATKOWEGO I FINANSOWEGO
W ZAKRESIE FINANSOWANIA
PODMIOTÓW EKONOMII
SPOŁECZNEJ**

**Analiza prawno-finansowa
wg stanu prawnego na dzień 1 stycznia 2008 roku**

PROJEKT DO CELÓW DYSKUSJI

**Autorka:
Ewa Grzejszczyk
Doradca podatkowy nr 09778**

SPIS TREŚCI

BIBLIOGRAFIA

WYKAZ SKRÓTÓW

ZAKRES ANALIZY

ROZDZIAŁ I Propozycja definicji wybranych podmiotów ekonomii społecznej

- I. Wybrane funkcje systemu prawnego w rozwoju ekonomii społecznej
- II. Propozycja definicji przedsiębiorstwa ekonomii społecznej i definicja organizacji pożytku publicznego

ROZDZIAŁ II Wybrane formy prawne dla PES i OPP

ROZDZIAŁ III Ocena wybranych instrumentów polskiego prawa podatkowego w zakresie wsparcia rozwoju PES i OPP

- I. Zwolnienia określonych kategorii dochodów z opodatkowania podatkiem CIT
- II. Inne regulacje podatkowe

ROZDZIAŁ IV Ocena wybranych instrumentów polskiego prawa podatkowego w zakresie mobilizacji środków prywatnych do finansowania PES i OPP

- I. Ulgi w podatku dochodowym dla podmiotów finansujących przedsięwzięcia społeczne w formie darowizn
- II. Zasady opodatkowania podatkiem VAT podmiotów dokonujących na rzecz NGO & PES nieodpłatnych świadczeń niepieniężnych
- III. Zasady opodatkowania wolontariuszy

ROZDZIAŁ V Ocena wybranych instrumentów finansowych

- I. Proponowana klasyfikacja kategorii źródeł finansowania PES & NGO
- II. Rodzaje impulsów i „zachęt prawnych” finansowania PES & NGO przez podmioty prywatne
- III. Ocena polskich regulacji finansowych w zakresie „zachęt”

WYBARANA BIBLIOGRAFIA

1. M. Aiken „Przedsiębiorstwo społeczne w ekonomii społecznej. Rozwiązania brytyjskie na tle tradycji europejskiej”, Trzeci Sektor nr 2 / 2005
2. A. Borodo „Finanse publiczne”, Wydanie III, Sopot 1999
3. B.Brzeziński, J.Gołuchowski, C.Kosikowski „Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski, Warszawa 1998
4. „European Standing Conference of Co-operatives, Mutual Societies, associations and Foundations”, www.cepcmaf.org
5. J.Hausner, N.Laurisz, S. Mazur „Przedsiębiorstwo społeczne – konceptualizacja”, opracowanie wykonane w ramach projektu „W poszukiwaniu polskiego modelu ekonomii społecznej”, Warszawa 2006
6. H. Izdebski, M. Małek „Formy prawne podejmowania i prowadzenia działalności służącej realizacji celów społecznie użytecznych poza sektorem finansów publicznych, w szczególności w zakresie aktywizacji osób bezrobotnych, w świetle idei ekonomii społecznej i obowiązującego stanu prawnego”, opracowanie wykonane na zlecenie Akademii Rozwoju Filantropii w Polsce, Warszawa 2005
7. A. Królikowska, „Finansowanie instytucji ekonomii społecznej” , Trzeci Sektor nr 2/2005
8. W.Kwaśnicki „Gospodarka społeczna z perspektywy ekonomii liberalnej”, Trzeci Sektor nr 2 / 2005
9. E. Leś „Nowa ekonomia społeczna. Wybrane koncepcje”, Trzeci Sektor nr 2 / 2005
10. E.Ruśkowski (praca zbiorowa pod redakcją) „Finanse publiczne i prawo finansowe”, Wydanie I, Warszawa 2000;
11. W. Skrzydło „Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz”, Wydanie I, Zakamycze 2002
12. Social Enterprises, OECD, Paris 1999
13. J. Wygnański „Social Economy in Poland: definitions, applications, expectations and uncertainties” opracowanie wykonane w ramach projektu „W poszukiwaniu polskiego modelu ekonomii społecznej”, Warszawa 2007

Ponadto odwołanie do “schematu trójkąta” zaproponowanego przez P. Abrahamsona w „Conceptualizing Welfare Pluralism and Welfare Mix” za W.Kwaśnickim op.cit.

WYKAZ SKRÓTÓW

JST – jednostki samorządu terytorialnego: gminy, powiaty i województwa

KRS - Krajowy Rejestr Sądowy

KSH – ustawa kodeks spółek handlowych

OPP – organizacja pożytku publicznego

PES - przedsiębiorstwo ekonomii społecznej

podatek CIT – podatek dochodowy od osób prawnych

podatek PIT – podatek dochodowy od osób fizycznych

SpółSoc – spółdzielnia socjalna

UDochJST - ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego

UFinPub - ustawa o finansach publicznych

UFun – ustawa o fundacjach

UGospKom - ustawa z gospodarcze komunalnej

UPożPub – ustawa o pożytku publicznym i wolontariacie

USpół – ustawa - prawo spółdzielcze

USpółSoc – ustawa o spółdzielniach socjalnych

UStow – ustawa – prawo o stowarzyszeniach

USwobDziałGosp – ustawa o swobodzie działalności gospodarczej

ZAKRES ANALIZY

Zgodnie z przyjętym zakresem, analiza niniejsza dotyczy wybranych instrumentów prawa podatkowego i finansowego w zakresie finansowania podmiotów ekonomii społecznej, które przyczyniły by się do:

- 1) zapewnienia zrównoważonego i stabilnego finansowania tych podmiotów;
- 2) mobilizacji środków prywatnych na rzecz tych podmiotów (z uwzględnieniem zwiększenia transparentności i odpowiedzialności tych podmiotów za otrzymane środki).

Analiza obejmuje następujące zagadnienia szczegółowe:

- 1) propozycję definicji przedsiębiorstwa ekonomii społecznej (PES) oraz organizacji pozarządowej jako podmiotów ekonomii społecznej; wraz z wnioskami de lege ferenda;
- 2) analizę instrumentów systemu podatkowego przyczyniających się do osiągnięcia powyższych celów;
- 3) analiza instrumentów systemu finansowego przyczyniających się do osiągnięcia powyższych celów.

PODSUMOWANIE

I. Ratio legis wprowadzenia ustawowej definicji Przedsiębiorstwa Ekonomii Społecznej (PES)

Tylko w oparciu o jasne i precyzyjne zdefiniowanie PES, system prawny (korporacyjny, finansowy oraz podatkowy) może kreować następujące bodźce dla PES, których istnienie jest w ramach danego porządku społecznego uznane za pożądane:

- 1) stwarzanie zasad funkcjonowania i ram organizacyjnych;
- 2) wprowadzenie określonych przywilejów dla określonych PES, zwłaszcza zakresie zapewnienia zrównoważonego i stabilnego finansowania tych podmiotów, w
 - a) przyznawanie ulg i zwolnień podatkowych dla PES w odniesieniu do uzyskiwanych przez nie określonych dochodów;
 - b) przekazywanie bezzwrotnych świadczeń (na przykład w postaci dopłat lub subwencji, grantów);
 - c) gwarantowanie odpłatnych zleceń z zakresu administracji publicznej;
 - d) stwarzanie instrumentów finansowania w zakresie kapitałowym (wyposażenie w środki umożliwiające działanie), pożyczkowym (zapewnienie finansowania w postaci długu) lub poręczeniowo – gwarancyjnym (zapewnienie poręczeń i gwarancji wymaganych dla finansowania w postaci długu przez inne podmioty);
- 3) stwarzanie impulsów do mobilizacji środków prywatnych na rzecz określonych PES (w tym w szczególności poprzez przyznawanie ulg i zwolnień podatkowych dla tych podmiotów, które przekażą środki prywatne na rzecz tych przedsięwzięć

II. Propozycja definicji PES

PES jest to „jednostka organizacyjna (bez względu na formę prawną, sposób utworzenia i rodzaj właściciela sprawującego nadzór właścicielski), prowadząca działalność gospodarczą spełniającą określone kryteria (dalej zwaną „Działalnością Gospodarczą PES”), której jednym z głównych celów jest realizacja celu społecznie użytecznego, dokonywana na płaszczyźnie operacyjnej lub na płaszczyźnie wypłaty zysków, przy czym:

- (1) PES może być utworzone i podlegać nadzorowi właścicielskiemu podmiotów prywatnych, publicznych (czyli państwowych lub samorządowych) albo o charakterze mieszanym;
- (2) Działalność Gospodarcza PES oznacza działalność zarobkową (w szczególności działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz działalność zawodowa), wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły;

- (3) cel społecznie użyteczny rozumiany jest jak najszerszej - jako każdy cel służący interesom określonej wspólnoty społecznej (na poziomie międzynarodowym, państwowym, regionalnym lub lokalnym); przy czym w zależności od aktualnych potrzeb zakres ten może być zaężany i doprecyzowywany (albo na poziomie ustawy albo na poziomie aktów podustawowych);
- (4) realizacja celu społecznie użytecznego na płaszczyźnie operacyjnej oznacza wybór takich działań z zakresu podstawowej działalności PES, które zmierzają do realizacji tego celu; najczęściej przynoszą obiektywnie mniejszy zysk ekonomiczny PES;
- (5) realizacja celu społecznie użytecznego na płaszczyźnie wypłaty zysków oznacza przeznaczanie w całości lub znacznej części należnego właścicielom zysku na ten cel, przy czym zasadniczo może to mieć miejsce w dwóch przypadkach:
- a) wypłata zysku osiągniętego przez PES na rzecz celu społecznie użytecznego zamiast dystrybucji do podmiotu uprawnionego do otrzymania zysku (w szczególności przykładowo spółka prawa handlowego, za zgodą wspólników 99% swojego zysku przeznacza na walkę z bezrobociem);
- b) zysk jest dystrybuowany do podmiotu uprawnionego do otrzymania zysku, przy czym z uwagi na cechy charakterystyczne tego podmiotu, wypłata na jego rzecz jest sama w sobie realizacją celu społecznie użytecznego (w szczególności przykładowo spółka handlowa utworzona przez fundację i stowarzyszenie realizujące określone cele społecznie użyteczne wypłaca dywidendę swoim wspólnikom).

III. Możliwości uznania poszczególnych form prawnych za PES lub organizacji pożytku publicznego (OPP) w świetle zaproponowanej definicji

Forma prawna	PES	OPP	Inne działania komercyjne
Spółki prawa handlowego	x	x (co do zasady)	x
Spółdzielnie zwykłe	x	x	x
Spółdzielnie socjalne	x	x	-
Stowarzyszenia	x	x	-
Fundacje	x	x	-
Partie polityczne	-	-	-

Z uwagi na zasady prawidłowej legislacji (w szczególności pożądana przewagę generalnych i abstrakcyjnych norm prawnych i regulacji ogólnych dotyczących instytucji nad normami indywidualnymi i kazuistycznymi uregulowaniami drobiazgowych możliwych odmian instytucji), jako wniosek *de lege ferenda* należy postulować, aby regulacja dotycząca PES polegała na wprowadzeniu ogólnej definicji PES i sformułowania wymogów, jakie dany podmiot musi spełniać aby mógł zostać za PES uznany, zamiast powoływania kolejnych form organizacyjno-prawnych, które z mocy prawa stanowią PES.

IV. Ocena regulacji podatkowych dotyczących opodatkowania PES & NGO i wnioski de lege ferenda

1. Wnioski de lege ferenda dotyczące regulacji w zakresie podatku dochodowego CIT

1.1 Zwolnienia podatkowe dla PES

Proponowane zwolnienie dotyczące PES oraz zwolnienia uznane za pożądane (spośród wybranych zwolnień podlegających analizie) zostały przedstawione w poniższej tabeli

Nr artykułu w UPodPraw	Treść artykułu
Postulowane zwolnienie dla PES	Wolne od podatku są dochody Przedsiębiorstwa Ekonomii Społecznej, o których mowa w przepisach o działalności przedsiębiorstw ekonomii społecznej - w części przeznaczonych na cele pożytku publicznego realizowane przez te przedsiębiorstwa zgodnie z tymi przepisami
17.1.4a – b bez zmian	<p>Wolne od podatku są:</p> <p>dochody kościelnych osób prawnych:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) z niegospodarczej działalności statutowej; w tym zakresie kościelne osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej, b) z pozostałej działalności - w części przeznaczonych na cele: kultu religijnego, oświatowo-wychowawcze, naukowe, kulturalne, charytatywno-opiekuńcze oraz na konserwację zabytków, prowadzenie punktów katechetycznych, inwestycje sakralne w zakresie: budowy, rozbudowy i odbudowy kościołów oraz kaplic, adaptację innych budynków na cele sakralne, a także innych inwestycji przeznaczonych na punkty katechetyczne i zakłady charytatywno-opiekuńcze, <p>dochody spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne - w części przeznaczonych na cele wymienione w pkt 4a lit. b),</p>

17.1.6c bez zmian	Wolne od podatku są dochody organizacji pożytku publicznego, o których mowa w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie - w części przeznaczony na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej,
-----------------------------	--

Wprowadzenie zwolnienia dla PES powinno być powiązane z usunięciem szeregu zwolnień (których cel zostanie znacznie lepiej osiągnięty przedmiotowym zwolnieniem dla PES) zostały przedstawione w poniższej tabeli:

Nr artykułu w UPodPraw	Treść artykułu
17.1.4	Wolne od podatku są dochody podatników, których celem statutowym jest 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 - w części przeznaczony na te cele
17.1.4d	Wolne od podatku są dochody jednostek organizacyjnych Ochotniczej Straży Pożarnej - w części przeznaczony na cele statutowe; w tym zakresie jednostki te nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej
17.1.5	Wolne od podatku są dochody spółek, których udziałowcami (akcjonariuszami) są wyłącznie organizacje działające na podstawie ustawy - Prawo o stowarzyszeniach, a których celem statutowym jest działalność wymieniona w pkt 4 - w części przeznaczony na te cele oraz przekazanej na rzecz tych organizacji
17.1.5a	Wolne od podatku są dochody klubów sportowych, o których mowa w ustawie z dnia 18 stycznia 1996 r. o kulturze fizycznej (Dz. U. z 2001 r. Nr 81, poz. 889, z późn. zm.), przeznaczone i wydatkowane w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na szkolenie i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży w kategoriach wiekowych młodzików, juniorów młodszych, juniorów i młodzieżowców do 23 roku życia, w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów
17.1.16	Wolne od podatku są dochody z tytułu prowadzenia loterii fantowych i gry bingo fantowe na podstawie zezwolenia wydanego na mocy odrębnych przepisów

1.2. Możliwość odliczania darowizn na rzecz OPP i kultu religijnego (zgodnie ze szczegółowymi zasadami i w określonych limitach)

Możliwość odliczenia od dochodu uwarunkowana jest koniecznością poniesienia wydatku i prowadzi do sytuacji, w której budżet publiczny (państwowy i samorządowy, ponieważ wpływy z podatku CIT i PIT stanowią dochód zarówno budżetu państwa, jak budżetów gmin, powiatów i województw) rezygnuje z wpływu w wysokości 19% wartości darowizny przekazanej przez podatnika na rzecz OPP lub kultu religijnego.

Przedmiotowa ulga powinna być niewątpliwie uznana za pożądaną nie tyle w kontekście mobilizacji środków prywatnych na cele PES i OPP, co za zwiększającą efektywną wysokość już zmobilizowanych środków.

1.3 Zasady opodatkowania podatkiem VAT działalności PES & OPP i podmiotów dokonujących na rzecz NGO & PES nieodpłatnych świadczeń niepieniężnych

Regulacje w przedmiotowym zakresie są wynikiem zaimplementowania przez Polskę unijnej dyrektywy w zakresie podatku VAT i z uwagi na absolutny wymóg neutralności podatku VAT zasługują na pełną aprobatę i de facto nie mogą być zmienione.

IV. Ocena regulacji dotyczących finansowania PES & NGO i wnioski de lege ferenda

1. Kategorie źródeł finansowania

Rodzaj finansowania	Wpływ finansującego na działania PES & NGO	Wybrane formy prawne
finansowanie bezzwrotne (istotą jest nieodpłatne dofinansowanie PES & OPP przez finansującego)	finansujący nie ma wpływu na działanie beneficjenta (beneficjent może być zobowiązany do dysponowania otrzymanym majątkiem w określony sposób)	dotacje, subwencje, „granty” (w przypadku finansowania przez podmioty publiczne) darowizny, składki, środki fundacyjne (w przypadku finansowania przez podmioty prywatne)
finansowanie długiem (istotą jest odpłatne finansowanie zwrotne, PES & OPP przez finansującego)	finansujący nie ma wpływu na działanie beneficjenta (najczęściej beneficjent jest jedynie zobowiązany do dysponowania otrzymanym majątkiem w określony sposób)	udzielanie przez finansującego pożyczek lub kredytów (odpłatność w postaci odsetek) nabywanie przez finansującego dłużnych papierów finansowych wyemitowanych przez PES & OPP (odpłatność

		<p>na przykład w postaci odsetek od obligacji)</p> <p>tw. „wzajemne finansowanie”, w ramach którego dwa lub więcej PES & OPP przekazują sobie odpłatnie nadwyżki posiadanych środków finansowych</p>
<p>finansowanie kapitałem (istotą jest wyposażenie PES w kapitał, w zamian za prawo do określonych zysków z tego tytułu, przy czym z uwagi na charakter finansowania nie dotyczy on OPP, które z definicji nie wypłacają zysku podmiotom zaangażowanym w nie kapitałowo)</p>	<p>finansujący ma wpływ na działanie beneficjenta (zakres tego wpływu zależy od formy prawnej beneficjenta)</p>	<p>wyposażenie spółek prawa handlowego będących PES w majątek spółki;</p> <p>wniesienie wkładów do spółdzielni będących PES;</p>

2. Możliwe rodzaje „zachęt” prawno – finansowych i ich ocena w polskim systemie prawnym

Rodzaj finansowania	Rodzaj „zachety” prawno - finansowej
<p>Finansowanie bezzwrotne</p>	<p>„zachęta podatkowa” w postaci ulgi podatkowej w podatku dochodowym (możliwość zaliczenia przekazanych do kosztów podatkowych, możliwość odliczenia przekazanych środków od dochodu do opodatkowania, możliwość odliczenia przekazanych środków od podatku)</p> <p><u>Istnieje w polskim systemie prawnym w postaci możliwości odliczenia darowizn na rzecz OPP i cele kościelne w limitowanej wysokości od dochodu. Rekomendowane rozszerzenie na PES.</u></p>

Finansowanie długiem	„zachęta podatkowa” w postaci ulgi podatkowej w podatku dochodowym (możliwość zaliczenia przekazanych do kosztów podatkowych, możliwość odliczenia przekazanych środków od dochodu do opodatkowania, możliwość odliczenia przekazanych środków od podatku)
Finansowanie kapitałem	<p><u>Nie istnieje w polskim systemie prawnym - rekomendowane rozszerzenie możliwości odliczenia od dochodu różnicy pomiędzy zyskiem zrealizowanym przez PES & OPP a zyskiem rynkowym.</u></p> <p>„zachęta finansowa” w postaci zwrotu części (w szczególności 100%) różnicy pomiędzy zyskiem osiągniętym a zyskiem minimalnym (w szczególności zyskiem rynkowym)</p> <p><u>Nie istnieje w polskim systemie prawnym - rekomendowane wprowadzenie</u></p> <p>„zachęta finansowa” w postaci gwarancji zwrotu części zaangażowanego kapitału (w szczególności 100%)</p> <p><u>Nie istnieje w polskim systemie prawnym - rekomendowane wprowadzenie</u></p>

ROZDZIAŁ I

PROPOZYCJA DEFINICJI WYBRANYCH PODMIOTÓW EKONOMII SPOŁECZNEJ

I. Wybrane funkcje systemu prawnego w rozwoju ekonomii społecznej (ratio legis wprowadzenia ustawowej definicji Przedsiębiorstwa Ekonomii Społecznej)

System prawny (korporacyjny, finansowy oraz podatkowy) może stwarzać następujące bodźce (benefity) dla podmiotów ekonomii społecznej, których istnienie jest w ramach danego porządku społecznego uznane za pożądane:

- 1) stwarzanie zasad funkcjonowania i ram organizacyjnych, które mogą być wykorzystane przez dane przedsięwzięcie społeczne (w konsekwencji system prawny stwarza gotowe rozwiązania korporacyjne, z których skorzystanie nie wymaga przeprowadzania dodatkowych analiz i negocjacji prawnych, a ponadto w sytuacjach nieuregulowanych pozwala na odwołanie się do określonych zasad ogólnych – na przykład inicjatywa społeczna, której celem jest przekazanie masy majątkowej na określony cel społeczny, tworząc fundację korzysta z gotowego wzorca funkcjonowania takiego podmiotu); należy podkreślić, że w tym kontekście możliwe są - między innymi - dwie sytuacje:
 - a) sankcjonowanie praktyki już ugruntowanej w obrocie prawnym (na przykład kodyfikacja od wielu lat funkcjonującej w obrocie umowy sponsoringu); w przedmiotowej sytuacji wystarczającą przesłanką ustawodawczą jest istnienie pewnej praktyki prawnej (jednym z obowiązków państwa w demokratycznym państwie prawa jest zapewnienie pewności obrotu prawnego, a kodyfikacja powszechnie występującego zjawiska jest jednym z podstawowych przejawów wypełniania tego obowiązku);
 - b) wprowadzanie nowych, niewystępujących powszechnie w obrocie prawnym instytucji, które są uznawane za Ustawodawcę za pożądane (na przykład wprowadzenie instytucji spółdzielni socjalnej); w przedmiotowej sytuacji przesłanką ustawodawczą jest uznanie, że określona instytucja jest z różnych względów pożądana społecznie – w praktyce oznacza to, że racjonalny Ustawodawca zapewnia nowej instytucji wsparcie w różnej formie, gwarantujące, że będzie funkcjonować w praktyce a nie pozostanie tzw. „martwą regulacją”;
- 2) stwarzanie określonych przywilejów dla określonych przedsięwzięć społecznych, w tym w zakresie zapewnienia zrównoważonego i stabilnego finansowania tych podmiotów, w tym w szczególności poprzez:
 - a) przyznawanie ulg i zwolnień podatkowych dla tych przedsięwzięć, w odniesieniu do uzyskiwanych przez nie określonych dochodów;
 - b) przekazywanie bezzwrotnych świadczeń (na przykład w postaci dopłat lub subwencji, grantów);

- c) gwarantowanie odpłatnych zleceń z zakresu administracji publicznej;
 - d) stwarzanie instrumentów finansowania w zakresie kapitałowym (wyposażenie w środki umożliwiające działanie), pożyczkowym (zapewnienie finansowania w postaci długu) lub poręczeniowo – gwarancyjnym (zapewnienie poręczeń i gwarancji wymaganych dla finansowania w postaci długu przez inne podmioty);
- 3) stwarzanie impulsów do mobilizacji środków prywatnych na rzecz określonych przedsięwzięć społecznych, w tym w szczególności poprzez przyznawanie ulg i zwolnień podatkowych dla tych podmiotów, które przekażą środki prywatne na rzecz tych przedsięwzięć.

Należy podkreślić, że w przypadku Przedsiębiorstwa Ekonomii Społecznej, system prawny może we właściwy sposób stwarzać powyżej opisane bodźce (stymulatory) do rozwoju tego typu przedsięwzięć tylko i wyłącznie w oparciu o jasną i precyzyjną definicję PES.

W związku z tym, poniżej została zaproponowana definicja Przedsiębiorstwa Ekonomii Społecznej (PES) uwzględniająca intencję Ustawodawcy polegającą na stworzeniu dla określonych przedsięwzięć ekonomii społecznej przedmiotowych bodźców.

Dla celów niniejszej analizy nie zostały szczegółowe uwzględnione zazwyczaj podnoszone w kontekście ekonomii społecznej zagadnienia dotyczące elastyczności, innowacyjności, dobrowolności i demokratycznej kontroli. Wynika z przyjętych następujących założeń:

- 1) kryterium elastyczności i innowacyjności jest bardzo nieostre i jego zdefiniowanie wymaga odrębnej analizy; ponadto elastyczność i innowacyjność PES powinna być skutkiem prawidłowych regulacji dotyczących ich funkcjonowania a nie wymogiem prawnym niezbędnym do ich utworzenia;
- 2) kryterium dobrowolności i demokratycznej kontroli wydaje się być możliwe do spełnienia przy poprawnym wykorzystaniu mechanizmów prawnych w szerokim wachlarzu aktualnie funkcjonujących form prawnych (w szczególności spółek prawa handlowego, spółdzielni, stowarzyszeń, fundacji); rekomendowanym kierunkiem działań powinna być zatem edukacja prawna i popularyzacja od dawna funkcjonujących form prawnych wśród podmiotów ekonomii społecznej a nie stwarzanie kolejnych regulacji *de facto* powtarzające mechanizmy już istniejące.

Oczywiście w przypadku przyjęcia odmiennej perspektywy, zaproponowana definicja PES może po prostu zostać poszerzona o dodatkowe wymogi dotyczące powyższych kryteriów.

II. Propozycja definicji przedsiębiorstwa ekonomii społecznej i definicja organizacji pożytku publicznego

1. Uwagi metodologiczne

Dla celów niniejszej analizy przyjęto, że podmioty ekonomii społecznej obejmują dwie kategorie podmiotów: Przedsiębiorstwa Ekonomii Społecznej (PES) oraz Organizacje Pozarządowe (NGO), których szczegółowa definicja została przedstawiona w punktach (2) – (3) poniżej.

Należy podkreślić, że terminy „ekonomia społeczna” (ang. social economy, franc. economie solidaire), „gospodarka społeczna”, „przedsiębiorstwo ekonomii społecznej”, „organizacja trzeciego sektora”, „organizacje non-profit” są terminami nieostrymi, których jednoznaczna definicja nie została ustalona na gruncie nauk ekonomicznych, socjologicznych ani prawnych (pomimo, że terminu „ekonomia społeczna” zaczęto używać już w XVIII w., a zjawisko określane tym mianem jest od lat osiemdziesiątych XX w. przedmiotem bardzo zintensyfikowanych prac badawczych prowadzonych w Unii Europejskiej oraz USA).

Natomiast z uwagi na to, że celem niniejszej pracy jest analiza prawnych instrumentów finansowych & podatkowych dotyczących ekonomii społecznej, niezbędne jest ogólne określenie ram tego pojęcia, które wyznaczy zakres analizy prawnej.

W rezultacie poniższe definicje są wstępem do wyczerpującego zdefiniowania powyższych pojęć i rozstrzygnięcia klasycznych wątpliwości zidentyfikowanych w tym zakresie.

2. Przedsiębiorstwo Ekonomii Społecznej (PES)

Definicja ogólna

Dla celów niniejszej analizy, zgodnie z przyjętymi założeniami, Autorka proponuje zdefiniowanie pojęcia „Przedsiębiorstwo Ekonomii Społecznej” (PES) w następujący sposób¹:

„jednostka organizacyjna (bez względu na formę prawną, sposób utworzenia i rodzaj właściciela sprawującego nadzór właścicielski(1)), prowadząca działalność gospodarczą spełniająca określone kryteria (dalej zwaną „Działalnością Gospodarczą PES”) (2), której jednym z głównych celów jest realizacja celu społecznie użytecznego (3), dokonywana na płaszczyźnie operacyjnej(4) lub na płaszczyźnie wypłaty zysków(5), przy czym:

- 2) PES może być utworzone i podlegać nadzorowi właścicielskiemu podmiotów prywatnych, publicznych (czyli państwowych lub samorządowych) albo o charakterze mieszanym; w szczególności przykładowo PES może być jednostką utworzoną przez Ministra

¹ Definicja została zaproponowana w taki sposób, aby analiza prawna dotyczyła jak najszerszego kręgu podmiotów.

Skarbu Państwa, gminę lub prywatnego przedsiębiorcę; oznacza to w konsekwencji, że na osi państwo (sfera publiczna) – społeczeństwo (sfera prywatna) PES może zająć dowolną pozycję²;

3) Działalność Gospodarcza PES oznacza działalność zarobkową (w szczególności działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz działalność zawodowa), wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły (choć co do zasady jest to definicja zgodna z definicją z USwobDziałGosp, to z uwagi na polskie regulacje, które wyłączają z zakresu USwobDziałGosp określone rodzaje działalności, nie ma wymogu aby PES prowadziły działalność gospodarczą w rozumieniu USwobDziałGosp – wystarczy, że będzie to działalność odpłatna, spełniająca poniżej przedstawione wymogi); przy czym Działalność Gospodarcza PES nie stanowi jedynego rodzaju działalności gospodarczej danego PES, to stanowi jedną z jego głównych działalności (w szczególności przykładowo PES może być przedsiębiorstwem lub fundacją skupującym szkodliwe odpady i równocześnie prowadzącym nieodpłatne szkolenia ekologiczne, jednakże nie powinno być wątpliwości, że z uwagi na rozmiar i zaangażowane środki to ten pierwszy obszar stanowi podstawową działalność PES); w tym kontekście należy zauważyć, że:

- odpłatna działalność PES, polegająca na sprzedaży towarów i usług, może być prowadzona zarówno na zasadach wolnorynkowych na rzecz konsumentów prywatnych, jak i na zasadach przewidzianych dla kontraktów zawieranych przez administrację publiczną w celu realizacji określonych zadań;
- w praktyce pojawia się trudność precyzyjnego określenia granicy, od której dana działalność gospodarcza jest na tyle istotna, że pozwala za kwalifikację danego podmiotu jako PES – można wstępnie rozważyć następujące propozycje: (i) zysk lub obroty z Działalności Gospodarczej PES, bez uwzględnienia kwot przekazanych na cele społecznie użyteczne na płaszczyźnie operacyjnej, stanowią powyżej 50% zysku lub obrotów, które PES osiągnąłby gdyby cała jego działalność była prowadzona odpłatnie; lub (ii) w danym okresie rozliczeniowym PES – pomimo prowadzenia obok Działalności Gospodarczej PES również działalność non-profit – osiąga określony zysk – a co najmniej nie osiąga straty; przy czym w tym kontekście „zysk” oznacza zysk stricte ekonomiczny i nie obejmuje klasycznego „zysku społecznego” (np. w postaci aktywizacji bezrobotnych, edukacji w zakresie przedsiębiorczości itp.) – istotne jest bowiem zapewnienie, że PES działa w sposób zbliżony do klasycznego przedsiębiorcy na płaszczyźnie dążenia do zysku (unikania straty) oraz ponoszenia ryzyka ekonomicznego (ideę tę dobrze obrazuje hasło: „z zyskiem, nie dla zysku”³);

² Odwołanie do „schematu trójkąta” zaproponowanego przez P. Abrahamsona w „Conceptualizing Welfare Pluralism and Welfare Mix” za W.Kwaśnicki „Godpodarka społeczna z perspektywy ekonomii liberalnej”, Trzeci Sektor nr 2 / 2005

³ Inspiracja od J.Hausnera – „Zaangażowanie w produkcję na zasadach podejmowania ryzyka ekonomicznego stanowi rynkową weryfikację zasadności funkcjonowania przedsiębiorstwa”

- ponadto nie można za Działalność Gospodarczą PES uznać działalności, której zyskowność zapewniona jest poprzez bieżące finansowanie w postaci dofinansowania ze strony publicznej (w formie dotacji, grantów, subwencji) lub prywatnej (w postaci datków) - PES nie może być typową organizacją non-profit, której celem jest świadczenie określonych usług społecznie użytecznych w oparciu o całkowite finansowanie w postaci dotacji ze środków publicznych lub darowizn ze środków prywatnych⁴;

konkludując - na osi rynek (przedsiębiorstwa działające wyłącznie dla zysku ekonomicznego inwestora) – państwo (podmioty nie działające dla zysku sfera ekonomicznego) PES zajmuje pozycję na tyle blisko krańca „rynek”, że nie może już być zakwalifikowane do typowej organizacji non-profit.

- 4) cel społecznie użyteczny rozumiany jest jak najszerszej - jako każdy cel służący interesom określonej wspólnoty społecznej (na poziomie międzynarodowym, państwowym, regionalnym lub lokalnym); przy czym w zależności od aktualnych potrzeb zakres ten może być zawężany i doprecyzowywany (albo na poziomie ustawy albo na poziomie aktów podstawowych); w szczególności przykładowo PES może realizować jeden z celów publicznych uznanych przez Konstytucję za chronione i gwarantowane prawo obywatela (w zakresie edukacji, opieki zdrowotnej, bezpieczeństwa itp) i to bez względu, czy cel ten jest równocześnie realizowany przez jakiś inny publiczny (państwowy lub samorządowy) lub prywatny podmiot; w tym kontekście klasyczna spółdzielnia (zdefiniowana jako dobrowolne zrzeszenie nieograniczonej liczby osób, o zmiennym składzie osobowym i zmiennym funduszu udziałowym, które w interesie swoich członków prowadzi wspólną działalność gospodarczą) nie stanowi absolutnie *per se* PES (sic!), natomiast może stanowić PES pod warunkiem, że interes członków jest równocześnie celem społecznie użytecznym - w szczególności albo członkowie danej spółdzielni stanowią grupę, której pomoc jest celem publicznym (np. spółdzielnie zrzeszające bezrobotnych, osoby z problemami psychicznymi, alkoholowymi) albo liczba członków jest wystarczająco duża, żeby spółdzielnia mogła być zakwalifikowana jako wspólnota lokalna;
- 5) realizacja celu społecznie użytecznego na płaszczyźnie operacyjnej oznacza wybór takich działań z zakresu podstawowej działalności PES, które zmierzają do realizacji tego celu; najczęściej przynoszą obiektywnie mniejszy zysk ekonomiczny PES; w szczególności przykładowo spółka prawa handlowego wybiera sprzedaż produkowanych przez siebie komputerów fundacji prowadzącej działalność oświatową z zyskiem 10% zamiast sprzedaży na rzecz konsumentów indywidualnych z zyskiem 15%; w tym kontekście

⁴ Odwołanie do „schematu trójkąta” zaproponowanego przez P. Abrahamsona w „Conceptualizing Welfare Pluralism and Welfare Mix” za W.Kwaśnicki „Godpodarka społeczna z perspektywy ekonomii liberalnej”, Trzeci Sektor nr 2 / 2005

należy pamiętać o wymogu działalności gospodarczej, który stanowi gwarancję, że realizacja celu społecznie użytecznego na płaszczyźnie operacyjnej nie spowoduje, że PES będzie rezygnował z maksymalizacji zysku ekonomicznego w sposób uniemożliwiający uznanie, że prowadzi działalność gospodarczą;

6) realizacja celu społecznie użytecznego na płaszczyźnie wypłaty zysków oznacza przeznaczanie w całości lub znacznej części należnego właścicielom zysku na ten cel, przy czym zasadniczo może to mieć miejsce w dwóch przypadkach:

a) wypłata zysku osiągniętego przez PES na rzecz celu społecznie użytecznego zamiast dystrybucji do podmiotu uprawnionego do otrzymania zysku (w szczególności przykładowo spółka prawa handlowego, za zgodą wspólników 99% swojego zysku przeznacza na walkę z bezrobociem);

b) zysk jest dystrybuowany do podmiotu uprawnionego do otrzymania zysku, przy czym z uwagi na cechy charakterystyczne tego podmiotu, wypłata na jego rzecz jest sama w sobie realizacją celu społecznie użytecznego (w szczególności przykładowo spółka handlowa utworzona przez fundację i stowarzyszenie realizujące określone cele społecznie użyteczne wypłaca dywidendę swoim wspólnikom).

3. Organizacje Pozarządowe (NGO)

Definicja ogólna

Dla celów niniejszej analizy, zgodnie z przyjętymi założeniami, Autorka proponuje zdefiniowanie pojęcia „Organizacja Pozarządowa” (NGO)” w następujący sposób⁵:

„jednostka organizacyjna prowadząca działalność pożytku publicznego, czyli działalność społecznie użyteczną w sferze zadań publicznych⁶, przy czym statutowa

⁵ Definicja została zaproponowana w taki sposób, aby analiza podatkowa dotyczyła jak najszerszego kręgu podmiotów.

⁶ Do zadań tych należą w szczególności zadania w następującym zakresie: 1) pomocy społecznej, 2) działalności charytatywnej; 3) podtrzymywania tradycji narodowej, pielęgnowania polskości oraz rozwoju świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej; 4) działalności na rzecz mniejszości narodowych; 5) ochrony i promocji zdrowia; 6) działania na rzecz osób niepełnosprawnych; 7) promocji zatrudnienia i aktywizacji zawodowej osób pozostających bez pracy i zagrożonych zwolnieniem z pracy; 8) upowszechniania i ochrony praw kobiet oraz działalność na rzecz równych praw kobiet i mężczyzn; 9) działalności wspomagającej rozwój gospodarczy, w tym rozwój przedsiębiorczości; 10) działalności wspomagającej rozwój wspólnot i społeczności lokalnych; 11) nauki, edukacji, oświaty i wychowania; 12) krajoznawstwa oraz wypoczynku dzieci i młodzieży; 13) kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i tradycji; 14) upowszechniania kultury fizycznej i sportu; 15) ekologii i ochrony zwierząt oraz ochrony dziedzictwa przyrodniczego; 16) porządku i bezpieczeństwa publicznego oraz przeciwdziałania patologiom społecznym; 17)

działalność NGO może obejmować zarówno działalność gospodarczą, jak i działalność niebędącą działalnością gospodarczą”, przy czym:

- 7) jeżeli NGO prowadzi działalność gospodarczą, to działalność ta nie stanowi głównej działalności NGO (w przeciwnym razie NGO stanowiłoby szczególną formę PES);
- 8) działalność niebędąca działalnością gospodarczą NGO może obejmować zarówno: (i) działalność nieodpłatną (w przypadku świadczenia na podstawie stosunku prawnego usług, za które NGO prowadzące tę działalność nie pobierają wynagrodzenia), jak i (ii) działalność odpłatną (działalność w ramach realizacji celów statutowych, za którą NGO pobiera wynagrodzenie, jak również sprzedaż towarów lub usług wytworzonych lub świadczonych przez osoby bezpośrednio korzystające z działalności pożytku publicznego, a także sprzedaż przedmiotów darowizny na cele prowadzenia działalności pożytku publicznego).

W szczególności, organizacja, która ex lege spełnia powyższe przesłanki jest Organizacją Pożytku Publicznego (OPP), zdefiniowana zgodnie z UPożPub w następujący sposób:

„organizacje pozarządowe (niebędące jednostkami sektora finansów publicznych, w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, i niedziałające w celu osiągnięcia zysku, osoby prawne lub jednostki nieposiadające osobowości prawnej utworzone na podstawie przepisów ustaw, w tym fundacje i stowarzyszenia, z pewnymi wyłączeniami⁷), kościelne osoby prawne i jednostki organizacyjne⁸ oraz stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego, jeżeli spełniają łącznie następujące wymagania:

upowszechniania wiedzy i umiejętności na rzecz obronności państwa; 18) upowszechniania i ochrony wolności i praw człowieka oraz swobód obywatelskich, a także działań wspomagających rozwój demokracji; 19) ratownictwa i ochrony ludności; 20) pomocy ofiarom katastrof, klęsk żywiołowych, konfliktów zbrojnych i wojen w kraju i za granicą; 21) upowszechniania i ochrony praw konsumentów; 22) działań na rzecz integracji europejskiej oraz rozwijania kontaktów i współpracy między społeczeństwami; 23) promocji i organizacji wolontariatu.

⁷ Dla celów niniejszej definicji organizacjami pozarządowymi (a więc i OPP) nie włącza się: 1) partii politycznych ani utworzonych przez nie fundacji; 2) związków zawodowych i organizacji pracodawców; 3) samorządów zawodowych; 4) fundacji, których jedynym fundatorem jest Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego, chyba że: przepisy odrębne stanowią inaczej, majątek tej fundacji nie jest w całości mieniem państwowym, mieniem komunalnym lub mieniem pochodzącym z finansowania środkami publicznymi w rozumieniu ustawy o finansach publicznych lub fundacja prowadzi działalność statutową w zakresie nauki, 5) klubów sportowych będących spółkami działającymi na podstawie przepisów ustawy z dnia 18 stycznia 1996 r. o kulturze fizycznej.

⁸ 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.

- 1) OPP prowadzą działalność statutową na rzecz ogółu społeczności lub określonej grupy podmiotów, wyodrębnionej ze względu na szczególnie trudną sytuację życiową lub materialną w stosunku do społeczeństwa, w sferze zadań publicznych⁹;
- 2) powyższa działalność jest wyłączną statutową działalnością OPP (w odniesieniu do stowarzyszeń i klubów sportowych działających w formie stowarzyszenia za warunek ten jest spełniony jeżeli działalność statutowa OPP prowadzona jest również na rzecz członków stowarzyszenia albo klubu sportowego działającego w formie stowarzyszenia);
- 3) OPP nie prowadzą działalności gospodarczej albo prowadzą działalność gospodarczą w rozmiarach służących realizacji celów statutowych;
- 4) OPP cały dochód przeznaczają na działalność, o której mowa w punkcie 1 powyżej;
- 5) OPP mają 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 i nadzoru spełniają określone warunki przewidziane w UPożPub;
- 6) statut lub inne akty wewnętrzne OPP zabraniają określonych czynności OPP¹⁰;

⁹ Sfera zadań publicznych obejmuje zadania w zakresie: 1) pomocy społecznej, 2) działalności charytatywnej; 3) podtrzymywania tradycji narodowej, pielęgnowania polskości oraz rozwoju świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej; 4) działalności na rzecz mniejszości narodowych; 5) ochrony i promocji zdrowia; 6) działania na rzecz osób niepełnosprawnych; 7) promocji zatrudnienia i aktywizacji zawodowej osób pozostających bez pracy i zagrożonych zwolnieniem z pracy; 8) upowszechniania i ochrony praw kobiet oraz działalność na rzecz równych praw kobiet i mężczyzn; 9) działalności wspomagającej rozwój gospodarczy, w tym rozwój przedsiębiorczości; 10) działalności wspomagającej rozwój wspólnot i społeczności lokalnych; 11) nauki, edukacji, oświaty i wychowania; 12) krajoznawstwa oraz wypoczynku dzieci i młodzieży; 13) kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i tradycji; 14) upowszechniania kultury fizycznej i sportu; 15) ekologii i ochrony zwierząt oraz ochrony dziedzictwa przyrodniczego; 16) porządku i bezpieczeństwa publicznego oraz przeciwdziałania patologiom społecznym; 17) upowszechniania wiedzy i umiejętności na rzecz obronności państwa; 18) upowszechniania i ochrony wolności i praw człowieka oraz swobód obywatelskich, a także działań wspomagających rozwój demokracji; 19) ratownictwa i ochrony ludności; 20) pomocy ofiarom katastrof, klęsk żywiołowych, konfliktów zbrojnych i wojen w kraju i za granicą; 21) upowszechniania i ochrony praw konsumentów; 22) działań na rzecz integracji europejskiej oraz rozwijania kontaktów i współpracy między społeczeństwami; 23) promocji i organizacji wolontariatu.

¹⁰ Dotyczy to: 1) udzielania pożyczek lub zabezpieczania zobowiązań majątkiem organizacji w stosunku do jej członków, członków organów lub pracowników oraz ich osób bliskich; 2) przekazywania ich majątku na rzecz ich członków, członków organów lub pracowników oraz ich osób bliskich, na zasadach innych niż w stosunku do osób trzecich, w szczególności jeżeli przekazanie to następuje bezpłatnie lub na preferencyjnych warunkach, 3) wykorzystywania majątku na rzecz członków, członków organów lub pracowników oraz ich osób bliskich na zasadach innych niż w stosunku do osób trzecich, chyba że to wykorzystanie bezpośrednio wynika ze statutowego OPP; 4) zakupu na szczególnych zasadach towarów lub usług od podmiotów, w których uczestniczą członkowie organizacji, członkowie jej organów lub pracownicy oraz ich osób bliskich.

Dla celów niniejszej do definicji organizacji pozarządowych (a więc i OPP) nie włącza się:

- 1) partii politycznych ani utworzonych przez nie fundacji;
- 2) związków zawodowych i organizacji pracodawców;
- 3) samorządów zawodowych;
- 4) fundacji, których jedynym fundatorem jest Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej,
- 5) klubów sportowych będących spółkami działającymi na podstawie przepisów ustawy z dnia 18 stycznia 1996 r. o kulturze fizycznej.

4. Przesłanki formalne uznawania danego podmiotu za PES lub OPP

Należy podkreślić, że w przypadku OPP, z uwagi na kompleksowe uregulowanie funkcjonowania tej instytucji w UPożPub:

- 1) istnieje ustawowa definicja jednostki uznawanej za OPP;
- 2) proces uzyskiwania statutu OPP jest sformalizowany i podlega kontroli organów państwowych (dana organizacja wpisana do Krajowego Rejestru Sądowego uzyskuje status organizacji pożytku publicznego z chwilą wpisania do tego Rejestru informacji o spełnieniu warunków niezbędnych do uznania za OPP, przy czym organem, który decyduje o nadaniu statusu organizacji pożytku publicznego jest sąd rejestrowy, który w ramach swoich kompetencji ocenia, czy zostały spełnione wszystkie wymagane warunki formalne wynikające z UPożPub, jak i z wniosku o wpis do rejestru);
- 3) każdy z uczestników obrotu prawnego może ustalić, czy dana organizacja jest OPP czy też nie.

Natomiast w przypadku PES, z uwagi na brak kompleksowego (i jakiegokolwiek innego) uregulowania funkcjonowania tej instytucji w polskim systemie prawnym żadna z opisanych powyżej okoliczności nie występuje. W tym kontekście, w charakterze wniosków de lege ferenda można przyjąć dwa modele:

- a) wprowadzenie katalogu wymogów, które powinny być spełnione przez dany podmiot, aby mógł zostać uznany za PES; bez obowiązku uzyskania formalnej rejestracji przez administrację państwową;
- b) wprowadzenie katalogu wymogów, które powinny być spełnione przez dany podmiot, aby mógł zostać uznany za PES; bez obowiązku uzyskania formalnej rejestracji przez administrację państwową.

Należy podkreślić, że z uwagi na *ratio legis* wprowadzenie regulacji dotyczących PES (zgodnie z analizą w punkcie 1 powyżej polegających na: stwarzaniu zasad funkcjonowania i ram organizacyjnych, przyznawaniu określonych przywilejów w celu zapewnienia zrównoważonego i stabilnego finansowania tych podmiotów oraz stwarzaniu impulsów do mobilizacji środków prywatnych na rzecz tych podmiotów),

zgodnie z zasadami prawidłowej legislacji, rozstrzygnięcie o przyznaniu statutu PES powinno leżeć w gestii władzy publicznej (państwowej lub samorządowej) i podlegać kontroli sądowej. Trudno bowiem uznać za pożądaną okoliczność, że de facto istotne przywileje publiczne przyznawane byłyby według dowolnego uznania zaangażowanych stron bez żadnego nadzoru ze strony organów publicznych..

ROZDZIAŁ II WYBRANE FORMY PRAWNE DLA PES I OPP

I. Uwagi metodologiczne

Poniżej przedstawiona została analiza wybranych form organizacyjno-prawnych występujących w obrocie, pod kątem rozstrzygnięcia, czy mogłyby stanowić PES lub OPP.

II. Spółki prawa handlowego

1. Ogólna charakterystyka spółek prawa handlowego

Rodzaj spółki	Odpowiedzialność wspólnika	Zaangażowanie wspólników
Spółka jawna (spółka osobowa)	Każdy wspólnik odpowiada za zobowiązania spółki bez ograniczenia całym swoim majątkiem (solidarnie z innymi wspólnikami oraz ze spółką, przy czym wierzyciel może prowadzić egzekucję z majątku wspólnika w przypadku, gdy egzekucja z majątku spółki okaże się bezskuteczna)	<p>Każdy wspólnik ma prawo reprezentować spółkę a prawa tego nie można ograniczyć ze skutkiem wobec osób trzecich</p> <p>Nie można powierzyć prowadzenia spraw spółki osobom trzecim z wyłączeniem wspólników</p> <p>Każdy wspólnik ma prawo do równego udziału w zyskach i uczestniczy w stratach w tym samym stosunku bez względu na rodzaj i wartość wkładu.</p> <p>W sprawach przekraczających zakres zwykłych czynności spółki wymagana jest zgoda wszystkich wspólników, w tym także wspólników wyłączonych od prowadzenia spraw spółki.</p>
Spółka partnerska (spółka osobowa)	Zasady analogiczne jak w spółce jawnej, przy czym spółka jest utworzona przez wspólników (partnerów) w celu wykonywania wolnego zawodu w spółce prowadzącej przedsiębiorstwo pod własną firmą.	
Spółka komandytowa (spółka osobowa)	Co najmniej jeden wspólnik odpowiada za zobowiązania spółki bez ograniczenia (komplementariusz), a odpowiedzialność co najmniej jednego wspólnika (komandytariusz) jest ograniczona do określonej kwoty	Co do zasady, komandytariusz nie ma prawa ani obowiązku prowadzenia spraw spółki (w sprawach czynności przekraczających zwykły zarząd umowa spółki może wyłączyć wymóg zgody komandytariusza).

	(suma komandytowa).	Co do zasady, komplementariusze mają prawo do równego udziału w zyskach i uczestniczy w stratach w tym samym stosunku bez względu na rodzaj i wartość wkładu, natomiast komandytariusz uczestniczy w zysku proporcjonalnie do wniesionego wkładu, a zysk mu przypadający jest w pierwszej kolejności przeznaczany na uzupełnienie jego wkładu.
Spółka komandytowo – akcyjna (spółka osobowa)	Co najmniej jeden wspólnik odpowiada za zobowiązania spółki bez ograniczenia (komplementariusz), a odpowiedzialność co najmniej jednego wspólnika (akcjonariusz) jest wyłączona.	Spółkę reprezentują komplementariusze a akcjonariusz może reprezentować spółkę jedynie jako pełnomocnik. Każda akcja nabyta lub objęta przez komplementariusza lub akcjonariusza daje prawo jednego głosu.
Spółka z ograniczoną odpow. (spółka kapitałowa)	Udziałowcy nie odpowiadają za zobowiązania spółki.	O ile umowa nie stanowi inaczej, wspólnicy mają równe prawa i obowiązki w spółce. Wspólnik ma prawo do udziału w zysku wynikającym Co do zasady, na każdy udział o równej wartości nominalnej przypada jeden głos.
Spółka akcyjna (spółka kapitałowa)	Akcjonariusze nie odpowiadają za zobowiązania spółki	Bezwzględnie na każdy udział o równej wartości nominalnej przypada jeden głos.

2. Spółki prawa handlowego jako PES & OPP

Zgodnie z zaproponowaną definicją PES & OPP, co do zasady, każda ze spółek prawa handlowego może stanowić:

- c) PES pod warunkiem spełnienia warunków definicyjnych, w szczególności prowadzenia Działalności Gosodarczej PES, jeżeli zgodnie z wewnętrznymi aktami tworzącymi i określającymi zasady działania spółki, jednym z głównych celów działalności spółki jest

realizacja celu społecznie użytecznego dokonywana na płaszczyźnie operacyjnej lub na płaszczyźnie wypłaty zysków;

- d) OPP¹¹ pod warunkiem nie prowadzenia działalności gospodarczej względnie prowadzenia działalności gospodarczej w rozmiarach służących realizacji celów na rzecz ogółu społeczności lub określonej grupy podmiotów, wyodrębnionej ze względu na szczególnie trudną sytuację życiową lub materialną w stosunku do społeczeństwa, w sferze zadań publicznych¹² (przy czym zgodnie z wewnętrznymi aktami tworzącymi i określającymi zasady działania spółki, całokształt działalności spółki dotyczy tych właśnie celów); należy jednakże podkreślić, że kwestia możliwości zaliczenia spółki prawa handlowego do OPP jest kontrowersyjna i spółka prawa handlowego musiałaby spełniać szereg specyficznych warunków w zakresie regulacji korporacyjnych.

III. Spółdzielnie

1. Ogólna charakterystyka spółdzielni

Spółdzielnie zwykłe

Zgodnie z UPrawSpółdz:

- 1) spółdzielnia jest dobrowolnym zrzeszeniem nieograniczonej liczby osób, o zmiennym składzie osobowym i zmiennym funduszu udziałowym, które w interesie swoich członków prowadzi wspólną działalność gospodarczą;
- 2) spółdzielnia może prowadzić działalność społeczną i oświatowo-kulturalną na rzecz swoich członków i ich środowiska;

¹¹

¹² Sfera zadań publicznych obejmuje zadania w zakresie: 1) pomocy społecznej, 2) działalności charytatywnej; 3) podtrzymywania tradycji narodowej, pielęgnowania polskości oraz rozwoju świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej; 4) działalności na rzecz mniejszości narodowych; 5) ochrony i promocji zdrowia; 6) działania na rzecz osób niepełnosprawnych; 7) promocji zatrudnienia i aktywizacji zawodowej osób pozostających bez pracy i zagrożonych zwolnieniem z pracy; 8) upowszechniania i ochrony praw kobiet oraz działalność na rzecz równych praw kobiet i mężczyzn; 9) działalności wspomagającej rozwój gospodarczy, w tym rozwój przedsiębiorczości; 10) działalności wspomagającej rozwój wspólnot i społeczności lokalnych; 11) nauki, edukacji, oświaty i wychowania; 12) krajoznawstwa oraz wypoczynku dzieci i młodzieży; 13) kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i tradycji; 14) upowszechniania kultury fizycznej i sportu; 15) ekologii i ochrony zwierząt oraz ochrony dziedzictwa przyrodniczego; 16) porządku i bezpieczeństwa publicznego oraz przeciwdziałania patologiom społecznym; 17) upowszechniania wiedzy i umiejętności na rzecz obronności państwa; 18) upowszechniania i ochrony wolności i praw człowieka oraz swobód obywatelskich, a także działań wspomagających rozwój demokracji; 19) ratownictwa i ochrony ludności; 20) pomocy ofiarom katastrof, klęsk żywiołowych, konfliktów zbrojnych i wojen w kraju i za granicą; 21) upowszechniania i ochrony praw konsumentów; 22) działań na rzecz integracji europejskiej oraz rozwijania kontaktów i współpracy między społeczeństwami; 23) promocji i organizacji wolontariatu.

- 3) spółdzielnia nabywa osobowość prawną z chwilą wpisania jej do Krajowego Rejestru Sądowego;
- 4) spółdzielnia prowadzi działalność gospodarczą na zasadach rachunku ekonomicznego przy zapewnieniu korzyści członkom spółdzielni, przy czym:
 - a) zysk spółdzielni, po pomniejszeniu o podatek dochodowy i inne obciążenia obowiązkowe wynikające z odrębnych przepisów ustawowych, stanowi nadwyżkę bilansową;
 - b) nadwyżka bilansowa podlega podziałowi na podstawie uchwały walnego zgromadzenia (przy czym co najmniej 5 % nadwyżki przeznaczana się na zwiększenie funduszu zasobowego, jeżeli fundusz ten nie osiąga wysokości wniesionych udziałów obowiązkowych a pozostałą część nadwyżki przeznaczana się na cele określone w uchwale walnego zgromadzenia);
 - c) oprocentowanie wkładów pieniężnych stanowi koszt uzyskania przychodów.
- 5) każdy członek ma jeden głos bez względu na ilość posiadanych udziałów. Statut spółdzielni, której członkami mogą być wyłącznie osoby prawne, może określać inną zasadę ustalania liczby głosów przysługujących członkom.

Spółdzielnie Socjalne (SpółSoc)

Zgodnie z USpółSoc:

- 1) przedmiotem działalności SpółSoc jest prowadzenie wspólnego przedsiębiorstwa w oparciu o osobistą pracę członków;
- 2) SpółSoc działa na rzecz: (i) społecznej reintegracji jej członków (działania mające na celu odbudowanie i podtrzymanie umiejętności uczestniczenia w życiu społeczności lokalnej i pełnienia ról społecznych w miejscu pracy, zamieszkania lub pobytu); (ii) zawodowej reintegracji jej członków (działania mające na celu odbudowanie i podtrzymanie zdolności do samodzielnego świadczenia pracy na rynku pracy, przy czym działania te nie są wykonywane w ramach prowadzonej przez SpółSoc działalności gospodarczej; nie jest to działalność gospodarcza w rozumieniu USwobDziałGosp i może być prowadzona odpłatnie;
- 3) dodatkowo SpółSoc może prowadzić działalność społeczną i oświatowo-kulturalną na rzecz swoich członków oraz ich środowiska lokalnego, a także działalność społecznie użyteczną w sferze zadań publicznych określonych w UDziałPożPub; przy czym nie jest to działalność gospodarcza w rozumieniu USwobDziałGosp i może być prowadzona odpłatnie;

- 4) SpółSoc mogą założyć enumeratywnie wymienione kategorie osób, w tym: osoby bezrobotne, osoby niepełnosprawne i osoby, do których mają zastosowanie przepisy o zatrudnieniu socjalnym (bezdomne realizujących indywidualny program wychodzenia z bezdomności, uzależnione od alkoholu, po zakończeniu programu psychoterapii w zakładzie leczenia odwykowego, uzależnione od narkotyków lub innych środków odurzających, po zakończeniu programu terapeutycznego w zakładzie opieki zdrowotnej, chore psychicznie, w rozumieniu przepisów o ochronie zdrowia psychicznego, zwalniane z zakładów karnych, mające trudności w integracji ze środowiskiem, uchodźcy realizujący indywidualny program integracji); ponadto członkostwo w SpółSoc mogą nabyć organizacje pozarządowe w rozumieniu UpożPub oraz gminne osoby prawne, których statutowym zadaniem jest działanie na rzecz reintegracji społecznej i zawodowej mieszkańców gminy;
- 5) do statutowej działalności odpłatnej stosuje się odpowiednio przepisy UPożPub, a ponadto:
 - a) prowadzenie przez SpółSoc statutowej działalności odpłatnej wymaga rachunkowego wyodrębnienia tych form działalności w stopniu umożliwiającym określenie przychodów, kosztów i wyników, z uwzględnieniem przepisów o rachunkowości;
 - b) nadwyżka bilansowa podlega podziałowi na podstawie uchwały walnego zgromadzenia i jest przeznaczana na: zwiększenie funduszu zasobowego - nie mniej niż 40 %; cele, o których mowa w art. 2 ust. 2 i 3 - nie mniej niż 40 %; fundusz inwestycyjny;
 - c) nadwyżka bilansowa nie może podlegać podziałowi pomiędzy członków spółdzielni socjalnej, w szczególności nie może być przeznaczona na zwiększenie funduszu udziałowego, jak również nie może być przeznaczona na oprocentowanie udziałów.

2. Spółdzielnie jako PES & OPP

Spółdzielnie zwykłe

Zgodnie z zaproponowaną definicją PES & OPP, co do zasady, każda ze spółdzielni może stanowić:

- 1) PES pod warunkiem spełnienia przesłanek definicyjnych, w szczególności pod warunkiem, że (i) spółdzielnia prowadzi Działalność Gospodarczą PES; a interes członków jest równocześnie celem społecznie użytecznym - w szczególności albo członkowie danej spółdzielni stanowią grupę, której pomoc jest celem publicznym (np. spółdzielnie zrzeszające bezrobotnych, osoby z problemami psychicznymi, alkoholowymi) albo liczba członków jest wystarczająco duża, żeby spółdzielnia mogła być zakwalifikowana jako wspólnota lokalna (w takiej sytuacji ex lege można przyjąć, że jednym z głównych celów działalności spółdzielni jest realizacja celu społecznie

użytecznego dokonywana na płaszczyźnie operacyjnej lub na płaszczyźnie wypłaty zysków);

- 2) OPP pod warunkiem nie prowadzenia działalności gospodarczej, względnie prowadzenia działalności gospodarczej w rozmiarach służących realizacji celów na rzecz swoich członków (spółdzielnia z definicji prowadzi działalność w interesie swoich członków), którzy zostali wyodrębnieni ze względu na szczególnie trudną sytuację życiową lub materialną w stosunku do społeczeństwa, w sferze zadań publicznych¹³ (przesłanka ta jest spełniona z mocy prawa w przypadku spółdzielni socjalnych).

Spółdzielnie Socjalne

Zgodnie z zaproponowaną definicją PES & OPP, co do zasady, każda ze spółdzielni socjalnych może stanowić:

- 1) PES pod warunkiem spełnienia przesłanek definicyjnych PES, w szczególności prowadzenia Działalności Gospodarczej PES (wymóg tego, że interes członków jest równocześnie celem społecznie użytecznym wynika *a priori* z regulacji prawnych dotyczących SpółSoc);
- 2) OPP pod warunkiem nie prowadzenia działalności gospodarczej albo prowadzenia działalności gospodarczej tylko w rozmiarach służących realizacji celów na rzecz swoich członków (spółdzielnia z definicji prowadzi działalność w interesie swoich członków).

¹³ Sfera zadań publicznych obejmuje zadania w zakresie: 1) pomocy społecznej, 2) działalności charytatywnej; 3) podtrzymywania tradycji narodowej, pielęgnowania polskości oraz rozwoju świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej; 4) działalności na rzecz mniejszości narodowych; 5) ochrony i promocji zdrowia; 6) działania na rzecz osób niepełnosprawnych; 7) promocji zatrudnienia i aktywizacji zawodowej osób pozostających bez pracy i zagrożonych zwolnieniem z pracy; 8) upowszechniania i ochrony praw kobiet oraz działalność na rzecz równych praw kobiet i mężczyzn; 9) działalności wspomagającej rozwój gospodarczy, w tym rozwój przedsiębiorczości; 10) działalności wspomagającej rozwój wspólnot i społeczności lokalnych; 11) nauki, edukacji, oświaty i wychowania; 12) krajoznawstwa oraz wypoczynku dzieci i młodzieży; 13) kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i tradycji; 14) upowszechniania kultury fizycznej i sportu; 15) ekologii i ochrony zwierząt oraz ochrony dziedzictwa przyrodniczego; 16) porządku i bezpieczeństwa publicznego oraz przeciwdziałania patologiom społecznym; 17) upowszechniania wiedzy i umiejętności na rzecz obronności państwa; 18) upowszechniania i ochrony wolności i praw człowieka oraz swobód obywatelskich, a także działań wspomagających rozwój demokracji; 19) ratownictwa i ochrony ludności; 20) pomocy ofiarom katastrof, klęsk żywiołowych, konfliktów zbrojnych i wojen w kraju i za granicą; 21) upowszechniania i ochrony praw konsumentów; 22) działań na rzecz integracji europejskiej oraz rozwijania kontaktów i współpracy między społeczeństwami; 23) promocji i organizacji wolontariatu.

IV. Stowarzyszenia

1. Ogólna charakterystyka Stowarzyszeń

Zgodnie z UStow:

- 1) stowarzyszenie jest dobrowolnym, samorządnym, trwałym zrzeszeniem o celach niezarobkowych (stowarzyszenie samodzielnie określa swoje cele, programy działania i struktury organizacyjne oraz uchwała akty wewnętrzne dotyczące jego działalności);
- 2) stowarzyszenie może prowadzić działalność gospodarczą, według ogólnych zasad określonych w odrębnych przepisach, przy czym dochód z działalności gospodarczej stowarzyszenia służy realizacji celów statutowych i nie może być przeznaczony do podziału między jego członków;
- 3) stowarzyszenie opiera swoją działalność na pracy społecznej członków; do prowadzenia swych spraw może zatrudniać pracowników;
- 4) osoby w liczbie co najmniej piętnastu, pragnące założyć stowarzyszenie, uchwalają statut stowarzyszenia i wybierają komitet założycielski, przy czym osoba prawna może być jedynie wspierającym członkiem stowarzyszenia;
- 5) majątek stowarzyszenia powstaje ze składek członkowskich, darowizn, spadków, zapisów, dochodów z własnej działalności, dochodów z majątku stowarzyszenia oraz z ofiarności publicznej (stowarzyszenie może przyjmować darowizny, spadki i zapisy oraz korzystać z ofiarności publicznej)

2. Stowarzyszenie jako PES & OPP

Zgodnie z zaproponowaną definicją PES & OPP, co do zasady, każde ze stowarzyszeń może stanowić:

- 1) PES pod warunkiem spełnienia przesłanek definicyjnych PES, w szczególności prowadzenia Działalności Gospodarczej PES, jeżeli - zgodnie z wewnętrznymi aktami tworzącymi i określającymi zasady działania stowarzyszenia - jednym z głównych celów działalności stowarzyszenia jest realizacja celu społecznie użytecznego dokonywana na płaszczyźnie operacyjnej lub na płaszczyźnie wypłaty zysków;
- 2) OPP pod warunkiem nie prowadzenia działalności gospodarczej albo prowadzenia działalności gospodarczej w rozmiarach służących

realizacji celów na rzecz ogółu społeczności lub określonej grupy podmiotów, wyodrębnionej ze względu na szczególnie trudną sytuację życiową lub materialną w stosunku do społeczeństwa, w sferze zadań publicznych¹⁴ (przy czym zgodnie z wewnętrznymi aktami tworzącymi i określającymi zasady działania stowarzyszenia, całość działalności spółki dotyczy tych właśnie celów).

V. Fundacje

1. Ogólna charakterystyka fundacji

Zgodnie z UFun:

- 1) 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);
- 2) w oświadczeniu woli o ustanowieniu fundacji fundator powinien wskazać cel fundacji oraz składniki majątkowe przeznaczone na jego realizację; ponadto fundator ustala statut fundacji, określający jej nazwę, siedzibę i majątek, cele, zasady, formy i zakres działalności fundacji, skład i organizację zarządu, sposób powoływania oraz obowiązki i uprawnienia tego organu i jego członków;
- 3) fundacja może prowadzić działalność gospodarczą w rozmiarach służących realizacji jej celów (jeżeli fundacja ma prowadzić działalność gospodarczą, wartość środków majątkowych fundacji przeznaczonych na działalność gospodarczą nie może być mniejsza niż 1 000 PLN);

¹⁴ Sfera zadań publicznych obejmuje zadania w zakresie: 1) pomocy społecznej, 2) działalności charytatywnej; 3) podtrzymywania tradycji narodowej, pielęgnowania polskości oraz rozwoju świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej; 4) działalności na rzecz mniejszości narodowych; 5) ochrony i promocji zdrowia; 6) działania na rzecz osób niepełnosprawnych; 7) promocji zatrudnienia i aktywizacji zawodowej osób pozostających bez pracy i zagrożonych zwolnieniem z pracy; 8) upowszechniania i ochrony praw kobiet oraz działalność na rzecz równych praw kobiet i mężczyzn; 9) działalności wspomagającej rozwój gospodarczy, w tym rozwój przedsiębiorczości; 10) działalności wspomagającej rozwój wspólnot i społeczności lokalnych; 11) nauki, edukacji, oświaty i wychowania; 12) krajoznawstwa oraz wypoczynku dzieci i młodzieży; 13) kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i tradycji; 14) upowszechniania kultury fizycznej i sportu; 15) ekologii i ochrony zwierząt oraz ochrony dziedzictwa przyrodniczego; 16) porządku i bezpieczeństwa publicznego oraz przeciwdziałania patologiom społecznym; 17) upowszechniania wiedzy i umiejętności na rzecz obronności państwa; 18) upowszechniania i ochrony wolności i praw człowieka oraz swobód obywatelskich, a także działań wspomagających rozwój demokracji; 19) ratownictwa i ochrony ludności; 20) pomocy ofiarom katastrof, klęsk żywiołowych, konfliktów zbrojnych i wojen w kraju i za granicą; 21) upowszechniania i ochrony praw konsumentów; 22) działań na rzecz integracji europejskiej oraz rozwijania kontaktów i współpracy między społeczeństwami; 23) promocji i organizacji wolontariatu.

- 4) w razie osiągnięcia celu, dla którego fundacja była ustanowiona, lub w razie wyczerpania środków finansowych i majątku fundacji, fundacja podlega likwidacji w sposób wskazany w statucie;

2. Fundacja jako PES & NGO

Zgodnie z zaproponowaną definicją PES & OPP, co do zasady, każda z fundacji może stanowić:

- 1) PES pod warunkiem spełnienia przesłanek definicyjnych PES, w szczególności prowadzenia Działalności Gospodarczej PES (wymóg aby jednym z głównych celów działalności fundacji była realizacja celu społecznie użytecznego jest z mocy prawa spełniony z uwagi na UFund);
- 3) OPP pod warunkiem nie prowadzenia działalności gospodarczej albo prowadzenia działalności gospodarczej w rozmiarach służących realizacji celów fundacji.

VI. Partie polityczne

1. Ogólna charakterystyka partii politycznych

Zgodnie z UParPol:

- 1) partia polityczna jest dobrowolną organizacją, występującą pod określoną nazwą, stawiającą sobie za cel udział w życiu publicznym poprzez wywieranie metodami demokratycznymi wpływu na kształtowanie polityki państwa lub sprawowanie władzy publicznej;
- 2) partia polityczna opiera swoją działalność na pracy społecznej członków; do prowadzenia swych spraw może zatrudniać pracowników;
- 3) majątek partii politycznej powstaje ze składek członkowskich, darowizn, spadków, zapisów, z dochodów z majątku oraz z określonych ustawami dotacji i subwencji;
- 4) majątek partii politycznej może być przeznaczony tylko na cele statutowe lub charytatywne;
- 5) partia polityczna nie może prowadzić działalności gospodarczej, a może pozyskiwać dochody z majątku pochodzące jedynie: z oprocentowania środków zgromadzonych na rachunkach bankowych i lokatach, z obrotu obligacjami Skarbu Państwa i bonami skarbowymi Skarbu Państwa, ze zbycia należących do niej składników majątkowych;
- 6) jednakże prowadzenie przez partię polityczną działalności własnej polegającej na sprzedaży tekstu statutu lub programu partii, a także przedmiotów symbolizujących partię i wydawnictw popularyzujących cele i działalność partii politycznej oraz na wykonywaniu odpłatnie

drobnych usług na rzecz osób trzecich z wykorzystaniem posiadanego sprzętu biurowego nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu UDziałGosp;

- 7) partia polityczna nie może przeprowadzać zbiórek publicznych;
- 8) partia polityczna może zaciągać kredyty bankowe na cele statutowe.

2. Partia polityczna jako PES

Zgodnie z zaproponowaną definicją PES & OPP, co do zasady:

- 1) partia polityczna nie może stanowić PES z uwagi na zakaz prowadzenia działalności gospodarczej;
- 2) z uwagi na wyraźne wyłączenie (jak najbardziej uzasadnione celowościowo), partia polityczna nie może stanowić OPP.

VII. Podsumowanie

Możliwości uznania poszczególnych form prawnych za PES lub OPP w świetle zaproponowanej definicji zostały przedstawione w poniższej tabeli.

Forma prawna	PES	OPP	Inne działania komercyjne
Spółki prawa handlowego	x	x (co do zasady)	x
Spółdzielnie zwykłe	x	x	x
Spółdzielnie socjalne	x	x	-
Stowarzyszenia	x	x	-
Fundacje	x	x	-
Partie polityczne	-	-	-

Należy podkreślić, że w przypadku większości podmiotów (spółki prawa handlowego, spółdzielnie, stowarzyszenia i fundacje), po spełnieniu określonych warunków możliwe jest uznanie tych podmiotów za PES lub OPP. Jest to możliwe z uwagi na generalny i abstrakcyjny charakter definicji PES i NGO, który de facto nie uzależnia statutu PES lub NGO od formy prawnej danego podmiotu.

Z uwagi na zasady prawidłowej legislacji (w szczególności pożądana przewagę generalnych i abstrakcyjnych norm prawnych i regulacji ogólnych dotyczących instytucji nad normami indywidualnymi i kazuistycznymi uregulowaniami

drobiazgowych możliwych odmian instytucji), jako wniosek de lege ferenda należy postulować, aby regulacja dotycząca PES polegała na wprowadzeniu ogólnej definicji PES i sformułowania wymogów, jakie dany podmiot musi spełniać aby mógł zostać za PES uznany, zamiast powoływania kolejnych form organizacyjno-prawnych, które z mocy prawa stanowią PES.

ROZDZIAŁ III

OCENA WYBRANYCH INSTRUMENTÓW POLSKIEGO PRAWA PODATKOWEGO W ZAKRESIE WSPARCIA ROZWOJU PES i OPP

Szczegółowa analiza aktualnie obowiązujących podatkowych przepisów prawnych w przedmiotowym zakresie została przedstawiona w innej analizie Autorki „Wybrane regulacje polskiego prawa podatkowego w zakresie ekonomii społecznej”

I. Zwolnienia określonych kategorii dochodów z opodatkowania podatkiem CIT

1. Uwagi ogólne

PES & NGO są podatnikami podatku dochodowego CIT i żaden z podmiotów należących do kategorii PES & NGO nie jest podmiotem zwolnionym przedmiotowo z opodatkowania podatkiem CIT.

UPodPraw przewiduje następujące wybrane zwolnienia dotyczące NGO & PES w zakresie podatku CIT:

2. Zwolnienie preferowanego dochodu przeznaczzonego na preferowane cele

Opis zwolnienia

Zgodnie z UPodPraw, zwolnieniu z opodatkowania podlega tzw. „preferowany dochód” (dochód inny niż z wytwarzania lub handlu wyrobami przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałymi wyrobami alkoholowymi o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobami z metali szlachetnych) osiąganego przez tzw. „preferowane podmioty” (podatnicy podatku CIT z wyłączeniem spółek prawa handlowego, spółdzielni i przedsiębiorstw państwowych, których celem statutowym są tzw. „preferowane cele ogólne” obejmujące: działalność naukową, naukowo-techniczną, oświatową, kulturalną, 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) przeznaczonego na tzw. „preferowane cele ogólne”.

Komentarz

Ocena przedmiotowego zwolnienia wymaga uwzględnienia poniższych zastrzeżeń:

- 1) zakres “preferowanych celów” określony jest węższy niż cele publiczne realizowane przez państwo lub JST; w konsekwencji pojawia się pytanie dlaczego Ustawodawca wyłączył ze zwolnienia inne cele (np. lokalny transport zbiorowy, zaopatrzenia w wodę, energię i gaz, porządku i bezpieczeństwa publicznego, wspierania i upowszechniania idei

samorządowej, ochrony praw konsumentów itd.); zawężenie to jest nieuprawnione – zgodnie z zasadą subsydiarności państwo powinno pobierać realizację wszelkich celów społecznie użytecznych, a nie tylko ich wybrane kategorie, o ile nie wynika to ze szczególnych przesłanek; w konsekwencji zwolnienie powinno obejmować wszystkie „cele społecznie użyteczne”;

- 2) niektóre „preferowane cele” określone są niezwykle szeroko (np. działalność kulturalna) a niektóre niezwykle wąsko (np. określenie „wspieranie inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi” jest tak wąskie, że zgodnie z wykładnią językową zwolnienie nie dotyczy podatnika bezpośrednio realizującego tego cele, a jedynie podatnika, który wspiera w tym zakresie przedsięwzięcia innych osób – trudno zgodzić się ze stwierdzeniem, że taki był właśnie cel Ustawodawcy); w konsekwencji definicja „celów społecznie użytecznych” powinna być na potrzeby zwolnienia doprecyzowana;
- 3) nie ma podstaw do wyłączenia z zakresu zwolnienia kategorii niektórych dochodów z działalności uznawanej za niepożądaną choć legalną (dochód z wytwarzania lub handlu wyrobami przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałymi wyrobami alkoholowymi o zawartości alkoholu powyżej 1,5%); przedmiotowe zwolnienie absolutnie nie stanowiłoby bowiem jakiegokolwiek wsparcia lub zachęty dla prowadzenia takiej działalności, skoro i tak odliczeniu od dochodu podlega kwota przeznaczona na cele społecznie użyteczne a nie na cel tej działalności; należy podkreślić, że zgodnie z powszechnie zaakceptowaną w UE doktryną prawa podatkowego mechanizm wyłączenia określonych dochodów z opodatkowania dotyczy wyłącznie dochodów nielegalnych (w myśl zasady, że państwo nie powinno czerpać korzyści z przestępstwa); w tym kontekście zupełnie kuriozalne wydaje się wyłączenie z zakresu zwolnienia dochodu z wytwarzania lub handlu metalami szlachetnymi i wyrobami przemysłu elektronicznego; w konsekwencji zwolnienie powinno dotyczyć wszelkich kategorii dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem CIT;
- 4) należy podkreślić, że z uwagi na wyłączenie z przedmiotowego zakresu podmiotów komercyjnych (spółek prawa handlowego, spółdzielni i przedsiębiorstw państwowych), *de facto* zwolnienie dotyczy organizacji, które mogą uzyskiwać dochody w postaci darowizn oraz pełnowymiarowej działalności gospodarczej; w tym kontekście:
 - a) jeżeli celem zwolnienia jest wspieranie transferu części zysków podatnika na określone cele preferowane, to nie powinna mieć znaczenia forma prawna działalności podatnika (nie ma bowiem racjonalnego powodu, dla którego fundacja przekazująca część zysków z działalności gospodarczej miałaby prawo do zwolnienia, podczas gdy spółka handlowa postępująca dokładnie tak samo prawa takiego by nie miała; paradoksalnie można założyć, że fundacja i bez zwolnienia dokonałaby transferu zysków na cel społecznie użyteczny, podczas gdy spółka handlowa bez ulgi podatkowej mogłaby transferu takiego nie dokonać);

- b) natomiast jeżeli celem zwolnienia jest wyłączenie z opodatkowania darowizn otrzymywanych przez podmioty niekomercyjne (w praktyce w przypadku często występujących w obrocie darowizn rzeczowych przekazywanych następnie potrzebującym, podmioty takie mogłyby nie mieć środków pieniężnych za opłacenie podatku), to zwolnienie powinno być sformułowane wyraźnie jako dotyczące „darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju otrzymanych i przeznaczonych na cele preferowane”;

w konsekwencji zwolnienie powinno dotyczyć również podmiotów komercyjnych a dodatkowo powinno być odrębne zwolnienie z opodatkowania „darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju otrzymanych i przeznaczonych na cele preferowane”.

Na marginesie należy dodać, że UPodPraw nie wyłącza zastosowania przedmiotowego zwolnienia do komercyjnych podmiotów zagranicznych prowadzących w Polsce działalność gospodarczą poprzez zakład. Sytuacja taka jest niedopuszczalna w świetle zasady równości podatników.

2. Zwolnienie dochodu preferowanych spółek przeznaczonego na preferowane cele

Opis zwolnienia

Zgodnie z UPodPraw, zwolnione z opodatkowania podatkiem CIT są dochody spółek handlowych, jeżeli jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) tych spółek są stowarzyszenia lub związki stowarzyszeń, których celami statutowymi są tzw. „preferowane cele ogólne” (takie same jak opisane w punkcie powyżej), przy czym zwolnienie dotyczy dochodu przeznaczonego na te tzw. „preferowane cele ogólne” oraz na rzecz udziałowców (akcjonariuszy).

Należy podkreślić, że przekazanie na rzecz udziałowców (akcjonariuszy) może nastąpić w formie darowizny albo przez instrumenty dystrybucji zysku (dywidenda, umorzenie udziałów / akcji za wynagrodzeniem).

Komentarz

Ocena przedmiotowego zwolnienia wymaga uwzględnienia poniższych zastrzeżeń:

- 1) zgodnie z komentarzem dotyczącym poprzedniego zwolnienia, nie istnieje racjonalne uzasadnienie dla wyłączenia z tego zwolnienia dochodów podmiotów komercyjnych, w tym kontekście zwolnienie dochodów spółek handlowych przekazanych na „preferowane cele” jest działaniem pozytywnym;

2) jednakże nie ma powodu, dla którego zakres zwolnienia zawężony jest do podatników działających w formie stowarzyszeń, przy czym:

a) przy zwolnieniu dochodów podatnika - spółki przekazanych na cele preferowane, przy założeniu, że celem zwolnienia jest wspieranie transferu części zysków podatnika na określone cele preferowane, nie powinna mieć znaczenia forma prawna udziałowca (akcjonariusza) podatnika - spółki (nie ma bowiem racjonalnego powodu, dla którego spółka utworzona przez stowarzyszenie i przekazująca część zysków z działalności gospodarczej na cele preferowane miałyby prawo do zwolnienia, podczas gdy spółka utworzona przez fundację lub spółdzielnię socjalną postępującą dokładnie tak samo prawa takiego by nie miała); w konsekwencji przedmiotowe zwolnienie byłoby niepotrzebne, gdyby poprzednio analizowane zwolnienie dotyczyło również podmiotów komercyjnych;

b) przy zwolnieniu dochodów podatnika - spółki przekazanych udziałowcowi (akcjonariuszowi) forma prawna tego udziałowca (akcjonariusza) jest jak najbardziej istotna – skoro Ustawodawca rezygnuje z analizy na co faktycznie finalnie przeznaczony jest dochód podatnika, forma prawna udziałowca (akcjonariusza) powinna gwarantować, że udziałowiec (akcjonariusz) zysk otrzymany od podatnika przekaże na cel preferowany; należy jednakże podkreślić, że skoro udziałowcy (akcjonariusze) mają zawsze prawo decydować o wypłacie zysku na swoją rzecz, to *de facto* przedmiotowe zwolnienie prowadzi do tego, że objęte nim spółki handlowe są zwolnione w ogóle z opodatkowania i to bez względu na rodzaj działalności; w konsekwencji, można wprowadzić zwolnienie dla dochodu spółek handlowych jeżeli jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) tych spółek są podmioty gwarantujące, że zysk otrzymany z tych spółek zostanie przeznaczony na cele preferowane (należałoby opracować katalog takich podmiotów).

3. Zwolnienia dla kościelnych osób prawnych

Opis zwolnienia

Zgodnie z UPodPraw:

- 1) bezwarunkowe zwolnienie z opodatkowania dotyczy całości dochodów kościelnych osób prawnych z niegospodarczej działalności statutowej;
- 2) zwolnienie z opodatkowania dotyczy również dochodów z pozostałej działalności kościelnych osób prawnych (działalności gospodarczej oraz działalności nieobjętej statutem kościelnej osoby prawnej) przeznaczonych na tzw. „preferowane cele osób kościelnych” (cele kultu religijnego, oświatowo-

wychowawcze, naukowe, kulturalne, charytatywno-opiekuńcze oraz na konserwację zabytków, prowadzenie punktów katechetycznych, inwestycje sakralne w zakresie: budowy, rozbudowy i odbudowy kościołów oraz kaplic, adaptację innych budynków na cele sakralne, a także innych inwestycji przeznaczonych na punkty katechetyczne i zakłady charytatywno-opiekuńcze);

- 3) zwolnienie z opodatkowania dotyczy również dochodów spółek handlowych, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne, przeznaczonego na tzw. „preferowane cele kościelnych osób prawnych”; istnieje wątpliwość, czy dochód takiej spółki wypłacony kościelnej osobie prawnej korzysta z przedmiotowego zwolnienia (moim zdaniem zwolnienie ma zastosowanie tylko pod warunkiem wykazania, że kościelna osoba prawna przeznaczyła dywidendę na tzw. „preferowane cele kościelnych osób prawnych”).

Komentarz

Ocena przedmiotowego zwolnienia wymaga uwzględnienia poniższych zastrzeżeń:

- 1) kościelne osoby prawne są specyficznymi podmiotami, których prawa wynikają z odrębnych regulacji prawnych (Konkordat między RP i Stolicą Apostolską w przypadku Kościoła Katolickiego, ustawy o stosunku państwa do danego kościoła w przypadku innych kościołów oraz ustawa z 17 maja 1989 roku o gwarancjach wolności sumienia i wyznania);
- 2) co do zasady, w świetle powyższych regulacji przedmiotowe zwolnienie jest jak najbardziej uzasadnione (zarówno w odniesieniu do dochodów kościelnych osób prawnych z niegospodarczej działalności statutowej jak i z działalności gospodarczej oraz działalności nieobjętej statutem kościelnej osoby prawnej);
- 3) należy jednakże podkreślić, że dochody kościelnych osób prawnych z niegospodarczej działalności statutowej podlegają zwolnieniu z opodatkowania bez względu na ich wykorzystywanie przez kościelną osobę prawną – rozwiązanie takie nie wynika z regulacji prawnych dotyczących instytucji kościelnych; w konsekwencji - dochody kościelnych osób prawnych z niegospodarczej działalności statutowej powinny podlegać zwolnieniu z opodatkowania pod warunkiem odpowiedniego ich wykorzystania.

3. Zwolnienia dla organizacji pożytku publicznego (OPP)

Opis zwolnienia

Zgodnie z UPodPraw zwolnienie dochodów OPP przeznaczonych na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej („przeznaczenie na działalność statutową” obejmuje zarówno środki przeznaczone bezpośrednio na realizację celów statutowych OPP, jak i na funkcjonowanie OPP z wyłączeniem działalności gospodarczej).

Komentarz

Ocena przedmiotowego zwolnienia wymaga uwzględnienia poniższych zastrzeżeń:

- 1) dany podmiot może uzyskać status OPP po spełnieniu szeregu wymagań przewidzianych w UPożPub (intencją Ustawodawcy było uznanie, że status OPP daje gwarancję wykorzystania całości dochodu takiego podmiotu na cele publiczne), w konsekwencji dla zastosowania zwolnienia wystarczy przekazanie dochodu na rzecz OPP bez konieczności wykazywania na jaki konkretny cel dochód został przeznaczony (tak jak w dwóch poprzednio analizowanych zwolnieniach);
- 2) ocena założenia, że dochody OPP przeznaczone na cele statutowe stanowią automatycznie dochody na cele publiczne, powinna być dokonana w oparciu o analizę UPożPub (analiza taka została dokonana w Rozdziałach I-II powyżej), co gwarantuje kontrolę publiczną nad uzyskiwaniem oraz otrzymywaniem zwolnień podatkowych.

4. Zwolnienie dochodów Ochotniczej Straży Pożarnej

Zgodnie z UPodPraw dochody jednostek organizacyjnych Ochotniczej Straży Pożarnej - w części przeznaczonej na cele statutowe.

Należy podkreślić, że zgodnie z ustawą z dnia 24 sierpnia 1991 roku o ochronie przeciwpożarowej, Ochotnicza Straż Pożarna oraz związki ochotniczych straży pożarnych działają na podstawie ustawy – Prawo o stowarzyszeniach, co oznacza, że działalność tych jednostek reguluje statut, który może określać dowolnie cele statutowe z zastrzeżeniem, że tylko w kwestiach ochrony przeciwpożarowej wymagane jest dokonanie uzgodnień z właściwym komendantem powiatowym (miejskim) straży pożarnej.

Oznacza to, że Ochotnicze Straże Pożarne mogą mieć cele statutowe inne niż cele użyteczności publicznej, i w konsekwencji przedmiotowe zwolnienie przysługuje również w sytuacji, gdy dochód tych Straży nie zostanie wcale przeznaczony na cele społecznie użyteczne.

W konsekwencji przedmiotowe zwolnienie powinno być doprecyzowane jako warunkowe i dotyczące dochodów przeznaczonych na cele preferowane.

5. Inne analogiczne zwolnienie przedmiotowo - podmiotowe

UPodPraw przewiduje również następujące zwolnienia:

- 1) zwolnienie dochodów SpółSoc wydatkowane w roku podatkowym na cele społecznej lub zawodowej reintegracji jej członków, w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów;

- 2) zwolnienie dochodów z tytułu prowadzenia loterii fantowych i gry bingo fantowe, które - zgodnie z odrębnymi przepisami – przeznaczone są w całości na realizację określonych celów społecznie użytecznych;
- 4) zwolnienie dochodów z tytułu prowadzenia szkoły w rozumieniu przepisów o systemie oświaty - w części przeznaczonej na cele szkoły (na zakup stanowiących środki trwałe pomocy dydaktycznych lub innych urządzeń niezbędnych do prowadzenia szkoły, lub na organizowanie wypoczynku wakacyjnego uczniów, w części stanowiącej wynagrodzenie personelu wychowawczego i obsługi, jeżeli nie zostało ono pokryte przez rodziców lub prawnych opiekunów uczniów);
- 5) dochody klubów sportowych przeznaczone i wydatkowane w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na szkolenie i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży w kategoriach wiekowych młodzików, juniorów młodszych, juniorów i młodzieżowców do 23 roku życia, w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów;

W przypadku proponowanego przeformułowania pierwszego analizowanego zwolnienia w sugerowany sposób, wszystkie powyższe zwolnienia mogą być traktowane jako powtarzające ulgi z tego zwolnienia wynikające. W konsekwencji wszystkie powyższe zwolnienia mogłyby zostać usunięte z UPodPraw.

7. Zwolnienia dla enumeratywnie wymienionych NGO & PES w określonej części”

Zgodnie z UPodPraw zwolnieniu podlegają również:

- 1) dochody w postaci składki członkowskiej organizacji politycznych, społecznych i zawodowych - w części nieprzeznaczonej na działalność gospodarczą;
- 2) dochody związków zawodowych, społeczno-zawodowych organizacji rolników, izb rolniczych, organizacji pracodawców i partii politycznych, działających na podstawie odrębnych ustaw - w części przeznaczonej na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej.

Z uwagi na odrębny reżim prawny dotyczący powyższych podmiotów (w szczególności ograniczenia w prowadzeniu działalności gospodarczej oraz uzyskania statutu OPP), regulacja powyższa wydaje się być uzasadniona.

8. Wnioski de lege ferenda

Zgodnie z komentarzem przedstawionym w punkcie 2-7 powyżej, z uwagi na różnorodne zastrzeżenia natury legislacyjnej, celowościowej i efektywnościowej, po wprowadzeniu ustawowej definicji PES:

- 1) z uwagi na inne regulacje prawne należałoby utrzymać zwolnienia dotyczące kościelnych osób prawnych w obecnym kształcie;
- 2) z uwagi na prawidłową legislację i realizację celu ustawodawczego należałoby utrzymać zwolnienie dotyczące dochodów OPP;
- 3) należałoby wprowadzić zwolnienie dochodu uzyskiwanego przez PES i przeznaczanego na określone cele społecznie użyteczne (analogicznie jak w aktualnie istniejącym zwolnieniu dla dochodów OPP);

powyższe wnioski obrazuje poniższa tabela:

Nr artykułu w UPodPraw	Treść artykułu akceptowanego zwolnienia
Postulowane zwolnienie dla PES	Wolne od podatku są dochody Przedsiębiorstwa Ekonomii Społecznej, o których mowa w przepisach o działalności przedsiębiorstw ekonomii społecznej - w części przeznaczonych na cele pożytku publicznego realizowane przez te przedsiębiorstwa zgodnie z tymi przepisami
17.1.4a – b bez zmian	<p>Wolne od podatku są:</p> <p>dochody kościelnych osób prawnych:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) z niegospodarczej działalności statutowej; w tym zakresie kościelne osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej, b) z pozostałej działalności - w części przeznaczonych na cele: kultu religijnego, oświatowo-wychowawcze, naukowe, kulturalne, charytatywno-opiekuńcze oraz na konserwację zabytków, prowadzenie punktów katechetycznych, inwestycje sakralne w zakresie: budowy, rozbudowy i odbudowy kościołów oraz kaplic, adaptację innych budynków na cele sakralne, a także innych inwestycji przeznaczonych na punkty katechetyczne i zakłady charytatywno-opiekuńcze, <p>dochody spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne - w części przeznaczonych na cele wymienione w pkt 4a lit. b),</p>
17.1.6c bez zmian	Wolne od podatku są dochody organizacji pożytku publicznego, o których mowa w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie - w części przeznaczonych na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej,

- 4) wprowadzenie powyższego zwolnienia powinno być powiązane z usunięciem szeregu zwolnień (których cel zostanie znacznie lepiej osiągnięty przedmiotowym zwolnieniem dla PES), przedstawionych w poniższej tabeli:

Nr artykułu w UPodPraw	Treść artykułu
17.1.4	Wolne od podatku są dochody podatników, których celem statutowym jest 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 - w części przeznaczony na te cele
17.1.4d	Wolne od podatku są dochody jednostek organizacyjnych Ochotniczej Straży Pożarnej - w części przeznaczony na cele statutowe; w tym zakresie jednostki te nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej,
17.1.5	Wolne od podatku są dochody spółek, których udziałowcami (akcjonariuszami) są wyłącznie organizacje działające na podstawie ustawy - Prawo o stowarzyszeniach, a których celem statutowym jest działalność wymieniona w pkt 4 - w części przeznaczony na te cele oraz przekazany na rzecz tych organizacji,
17.1.5a	Wolne od podatku są dochody klubów sportowych, o których mowa w ustawie z dnia 18 stycznia 1996 r. o kulturze fizycznej (Dz. U. z 2001 r. Nr 81, poz. 889, z późn. zm.), przeznaczony i wydatkowany w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na szkolenie i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży w kategoriach wiekowych młodzików, juniorów młodszych, juniorów i młodzieżowców do 23 roku życia, w części niezaliczony do kosztów uzyskania przychodów,
17.1.16	Wolne od podatku są dochody z tytułu prowadzenia loterii fantowych i gry bingo fantowe na podstawie zezwolenia wydanego na mocy odrębnych przepisów,

II. Inne regulacje podatkowe

1. Zwolnienia określonych kategorii dochodów z opodatkowania podatkiem PIT

1.1 Opis zwolnień

UPodFiz przewiduje następujące zwolnienia dotyczące „quasi PES & NGO”:

- 1) zwolnienie dochodów z tytułu prowadzenia szkół w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w części wydatkowanej na cele szkoły w roku podatkowym lub w roku po nim następującym;
- 2) zwolnienie przychodów uzyskanych przez krwiodawców ze sprzedaży pobranych od nich krwi lub osocza;
- 3) zwolnienie świadczeń otrzymanych przez wolontariuszy od korzystających z ich świadczeń z tytułu szkoleń, badań lekarskich, wyżywienia, wyposażenia w środki ochrony osobistej, składki na ubezpieczenie zdrowotne oraz ubezpieczenia od następstw nieszczęśliwych wypadków.

1. 2. Komentarz

Zgodnie z ugruntowaną w zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym PIT dochodów z działalności gospodarczej, co do zasady, nie powinno być różnicy w opodatkowaniu dochodów z działalności gospodarczej osiągniętych przez podatnika podatku PIT oraz podatnika podatku CIT.

Jednakże z uwagi na specyficzny charakter PES i OPP, co do zasady, możliwość uzyskania przez osobę fizyczną statutu PES i OPP jest wykluczona (z wyjątkiem sytuacji enumeratywnie wymienionych). W konsekwencji jak najbardziej uzasadniony jest brak w podatku PIT zwolnień analogicznych jak w podatku CIT i dotyczących dochodów osiągniętych przez OPP lub podmioty klasyfikowane jako PES (jedynym takim zwolnieniem jest to dotyczące zwolnienie dochodów z tytułu prowadzenia szkół w części wydatkowanej na cele szkoły – przy czym z uwagi na swoją specyfikę zasługuje w pełni na aprobatę).

Również zwolnienie dotyczące krwiodawców oraz wolontariuszy (który de facto mogą być traktowani jako jednoosobowe „quasi PES”) są jak najbardziej uzasadnione.

III. Brak szczególnych regulacji w zakresie podatku VAT

Odpłatna działalność wykonywana przez PES & NGO podlega opodatkowaniu polskim podatkiem VAT na zasadach ogólnych.

Regulacje takie są wynikiem zaimplementowania przez Polskę unijnej dyrektywy w zakresie podatku VAT i z uwagi na absolutny wymóg neutralności podatku VAT zasługują na pełną aprobatę i de facto nie mogą być zmienione.

ROZDZIAŁ IV

OCENA WYBRANYCH INSTRUMENTÓW PRAWA PODATKOWEGO W ZAKRESIE MOBILIZACJI ŚRODKÓW PRYWATNYCH DO FINANSOWANIA PES I OPP

Szczegółowa analiza aktualnie obowiązujących podatkowych przepisów prawnych w przedmiotowym zakresie została przedstawiona w innej analizie Autorki „Wybrane regulacje polskiego prawa podatkowego w zakresie ekonomii społecznej”

I. Ulgi w podatku dochodowym dla podmiotów finansujących przedsięwzięcia społeczne w formie darowizn

1. Charakterystyka ulgi

Darowizny dokonywane na rzecz NGO & PES ani składki członkowskie na rzecz NGO (z pewnymi wyjątkami) nie stanowią podatkowych kosztów uzyskania przychodów ani dla celów podatku CIT ani PIT.

Natomiast poniższe darowizny podlegają odliczeniu od dochodu łącznie do wysokości: 10% dochodu dla podatku CIT / 6% dochodu dla podatku PIT:

- 1) darowizny przekazane OPP na tzw. „cele działalności pożytku publicznego”¹⁵ łącznie do wysokości 10 % dochodu dla podatku CIT / 6% dochodu dla podatku PIT;
- 2) darowizny na cele kultu religijnego - łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10 % dochodu dla podatku CIT / 6% dochodu dla podatku PIT,
- 3) krwiodawstwa realizowanego przez honorowych dawców krwi zgodnie z art. 6 ustawy o publicznej służbie krwi, w wysokości ekwiwalentu pieniężnego za pobraną krew (dotyczy to wyłącznie podatku PIT – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 6% dochodu)

przy czym odliczeniom nie podlegają darowizny na rzecz: (i) osób fizycznych, (ii) podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w postaci wytwarzania lub handlu wyrobami przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałymi wyrobami alkoholowymi o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobami z metali szlachetnych.

2. Komentarz

Należy podkreślić, że z perspektywy podmiotu prywatnego (podatnika podatku CIT lub PIT) dokonującego darowizny na rzecz OPP, możliwość odliczenia od dochodu uwarunkowana jest koniecznością poniesienia wydatku.

Przykładowa kalkulacja podatkowa wynikająca z powyższej regulacji została przedstawiona poniżej.

¹⁵

W konsekwencji przedmiotowa ulga prowadzi do sytuacji, w której budżet publiczny (państwowy i samorządowy, ponieważ wpływy z podatku CIT i PIT stanowią dochód zarówno budżetu państwa, jak budżetów gmin, powiatów i województw) rezygnuje z wpływu w wysokości 19% wartości darowizny przekazanej przez podatnika na rzecz OPP lub kultu religijnego (przy spełnieniu określonych warunków).

Przedmiotowa ulga powinna być niewątpliwie uznana za pożądaną nie tyle w kontekście mobilizacji środków prywatnych na cele PES i OPP, co za zwiększająca efektywną wysokość już zmobilizowanych środków.

II. Inne regulacje podatkowe

1. Zasady opodatkowania podatkiem VAT podmiotów dokonujących na rzecz NGO & PES nieodpłatnych świadczeń niepieniężnych

Co do zasady podatnik VAT dokonujący nieodpłatnej dostawy lub nieodpłatnego świadczenia usług na rzecz PES & NGO traktowany jest dla celów podatku VAT jako ostateczny konsument (alternatywnie podatnik taki może albo naliczyć i odliczyć podatek VAT związany z przedmiotowymi czynnościami albo nie odliczać i nie naliczać podatku VAT w tym zakresie).

W konsekwencji, zakładając, że nieodpłatne dostawy towarów / świadczenie usług dokonywane przez podatnika VAT na rzecz PES lub NGO dokonywane są na cele inne niż związane z prowadzonym przedsiębiorstwem, czynności te będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT, tylko pod warunkiem, że podatnik wcześniej wykazał do odliczenia podatek naliczony VAT związany z nabyciem tych towarów / świadczeniem tych usług.

Należy podkreślić, że jeżeli taki podatnik VAT nie odliczył w ogóle podatku naliczonego VAT związanego z dokonywanymi na rzecz PES & NGO (lub innych podmiotów) nieodpłatnymi świadczeniami, nie ma konieczności wykazywania podatku należnego VAT.

Natomiast w sytuacji, w której podatnik nie jest w stanie wyodrębnić i nie odliczyć podatku VAT związanego z powyższymi nieodpłatnymi przekazaniem, musi wykazać podatek należny VAT obliczony jako 22% ceny nabycia / kosztu świadczenia tych usług – i to bez względu na to, jaka jest rynkowa wartość przekazywanego towaru / usługi (z zastrzeżeniem dotyczącym dostawy produktów spożywczych i napojów).

Regulacje powyższe są wynikiem zaimplementowania przez Polskę unijnej dyrektywy w zakresie podatku VAT i z uwagi na absolutny wymóg neutralności podatku VAT zasługują na pełną aprobatę i de facto nie mogą być zmienione.

2. Zasady opodatkowania wolontariuszy działających na rzecz NGO & PES

Wartość świadczeń otrzymanych przez wolontariuszy od korzystających z ich świadczeń z tytułu szkoleń, badań lekarskich, wyżywienia, wyposażenia w środki ochrony osobistej, składki na ubezpieczenie zdrowotne oraz ubezpieczenia od następstw nieszczęśliwych wypadków jest zwolniona z opodatkowania podatkiem PIT.

Regulacje powyższe są jak najbardziej uzasadnione.

3. Możliwość przekazania 1% podatku PIT na OPP

Należy podkreślić, że instytucja umożliwiająca podatnikowi PIT przekazanie 1% podatku PIT na cele OPP zamiast na rachunek urzędu skarbowego de facto nie stanowi formy mobilizacji dodatkowych środków transferowanych z sektora prywatnego do sektora zapewniającego realizację celów społecznie użytecznych, lecz jest jedynie forma redystrybucji globalnego dochodu osiąganego z podatku PIT.

Z tego względu przedmiotowa instytucja zostanie omówiona w Rozdziale V poniżej, jako jeden z instrumentów finansowych a nie stricte podatkowych.

ROZDZIAŁ V OCENA WYBRANYCH INSTRUMENTÓW FINANSOWYCH

I. Proponowana klasyfikacja kategorii źródeł finansowania PES & NGO

Podstawowe źródła finansowania dla PES & OPP są następujące:

- 1) finansowanie bezzwrotne, którego istotą jest nieodpłatne dofinansowanie PES & OPP przez finansującego, przy czym:
 - a) finansujący nie ma wpływu na działanie beneficjenta (najczęściej beneficjent jest jedynie zobowiązany do dysponowania otrzymanym świadczeniem w określony sposób¹⁶);
 - b) z uwagi na charakter finansującego, pośród świadczeń bezzwrotnych można wyodrębnić następujące kategorie: pochodzące ze środków publicznych (państwowych lub samorządowych) i pochodzące ze środków prywatnych;
 - c) z uwagi na formę prawną finansowania, pośród świadczeń bezzwrotnych można wyodrębnić w szczególności następujące kategorie: dotacje, subwencje, „granty” (w przypadku finansowania przez podmioty publiczne) oraz darowizny, składki, środki fundacyjne (w przypadku finansowanie przez podmioty prywatne);
- 2) finansowanie zwrotne w postaci „finansowania długiem”, którego istotą jest odpłatne finansowanie PES & NGO, przy czym:
 - a) finansujący nie ma wpływu na działanie beneficjenta (najczęściej beneficjent jest jedynie zobowiązany do dysponowania otrzymanym świadczeniem w określony sposób¹⁷);
 - b) z uwagi na charakter finansującego, w „finansowaniu długiem” można wyodrębnić następujące kategorie: pochodzące ze środków publicznych (państwowych lub samorządowych) i pochodzące ze środków prywatnych;
 - c) z uwagi na formę prawną finansowania, przy „finansowaniu długiem” można wyodrębnić w szczególności następujące kategorie:
 - (i) udzielanie przez finansującego pożyczek lub kredytów (odpłatność w postaci odsetek);
 - (ii) nabywanie przez finansującego dłużnych papierów finansowych wyemitowanych przez PES & OPP (odpłatność na przykład w postaci odsetek od obligacji);

¹⁶ Na przykład przeznaczenie dotacji celowej zgodnie z celem, wykonanie polecenia darczyńcy, złożenie sprawozdania dotyczącego rozliczenia subwencji

¹⁷ Na przykład przeznaczenie kredytu na cel kredytowy

- (iii) tzw. „wzajemne finansowanie”, w ramach którego dwa lub więcej PES & OPP przekazują sobie odpłatnie nadwyżki posiadanych środków finansowych;
- 3) „finansowanie zwrotne w postaci finansowania kapitałem”, którego istotą jest wyposażenie PES w kapitał, w zamian za prawo do określonych zysków z tego tytułu, przy czym:
- a) z uwagi na charakter finansowania nie dotyczy on OPP, które z definicji nie wypłacają zysku podmiotom zaangażowanym w nie kapitałowo;
 - b) finansujący ma wpływ na działanie beneficjenta (zakres tego wpływu zależy od formy prawnej beneficjenta¹⁸);
 - c) z uwagi na charakter finansującego, w „finansowaniu kapitałem” można wyodrębnić następujące kategorie: pochodzące ze środków publicznych (państwowych lub samorządowych) i pochodzące ze środków prywatnych;
 - d) z uwagi na formę prawną finansowania, przy „finansowaniu kapitałem” można wyodrębnić następujące kategorie:
 - (i) wyposażenie spółek prawa handlowego będących PES w majątek spółki;
 - (ii) wniesienie wkładów do spółdzielni będących PES;
 - (iii) nabycie certyfikatów w funduszu inwestycyjnym utworzonym przez PES & OPP (lub zakwalifikowanym per se jako PES & OPP).

Powyższe finansowanie nie obejmuje innych działań, w wyniku których PES & OPP osiągają zysk finansowy, w wyniku zawierania z PES & OPP umów cywilnoprawnych, na podstawie których w zamian za określone świadczenia PES & OPP wypłacane jest na ich rzecz wynagrodzenie, w szczególności:

- 1) kontrakty z podmiotami publicznymi, na podstawie których administracja publiczna zleca PES & OPP odpłatne wykonywanie pewnych usług (obszar zagadnień prawnych w zakresie regulacji zamówień publicznych i partnerstwa publiczno-prywatnego);
- 2) szeroko rozumiane kontrakty z podmiotami prywatnymi (na przykład umowy lokat bankowych, na podstawie których banki wypłacają PES & OPP odsetki, umowy nabywania towarów i usług sprzedawanych przez PES & OPP).

¹⁸ Na przykład prawo udziałowca / akcjonariusza do wypłaty dywidendy

II. Rodzaje impulsów i „zachęt prawnych” finansowania PES & NGO przez podmioty prywatne

1. Uwagi ogólne

Finansowania PES & OPP przez podmioty w postaci wszystkich opisanych form może wynikać z różnych impulsów podmiotów finansujących, które w znacznej mierze warunkują i określają racjonalne formy „zachęt prawnych” stworzonych przez prawo finansowe i podatkowe, które szczegółowo zostały opisane poniżej.

Należy podkreślić, że analizowane „zachęty” są oparte na redystrybucji (braku pobrania) środków publicznych na rzecz podmiotów finansujących PES & NGO.

2. Impulsy i „zachęty” w przypadku finansowanie w postaci świadczeń bezzwrotnych

W przypadku finansowania w postaci świadczeń bezzwrotnych finansujący działają - co do zasady - z pobudek charytatywnych, nie motywowanych chęcią osiągnięcia zysku.

W związku z powyższym, w kontekście mechanizmów prawno-finansowych mobilizujących środki prywatne na rzecz PES & OPP przy tego typu finansowaniu, stworzona przez regulacje prawne „zachęta” dla finansujących może przyjąć w szczególności formę ulgi podatkowej w podatku dochodowym (w postaci możliwości zaliczenia przekazanych środków do kosztów podatkowych, możliwości odliczenia przekazanych środków od dochodu do opodatkowania, możliwości odliczenia przekazanych środków od podatku); przy czym:

- 1) możliwość odliczenia od podatku oznacza de facto zwrot finansującemu wydatku ze środków publicznych; w konsekwencji oznacza to, że tego typu ulga - co do zasady - nie tyle mobilizuje dodatkowe środki prywatne przekazywane na cele publiczne, co zmienia sposób ich redystrybucji (decyzje o przeznaczeniu środków podejmuje finansujący a nie dysponent publiczny);
- 2) żadna z powyższych „zachęt” w postaci ulg podatkowych nie doprowadzi do tego, że finansujący po jej uwzględnieniu otrzyma całkowity zwrot przekazanych na rzecz PES & OPP świadczeń; w konsekwencji oznacza to, że tego typu ulgi - co do zasady - nie tyle mobilizują środki prywatne, co zwiększają efektywną wysokość środków otrzymanych przez PES & OPP spośród już zmobilizowanych środków.

Niestety nie jest znany Autorce mechanizm „zachęt” finansowych innych niż podatkowe, które mogłyby znaleźć zastosowanie przy tego typu finansowaniu.

2. Impulsy i „zachęty” w przypadku finansowania inwestycyjnego („finansowanie długiem” i „finansowanie kapitałem”)

W przypadku tzw. finansowania inwestycyjnego („finansowania długiem” i „finansowania kapitałem”), finansujący działają – co do zasady - z pobudek pośród których chęć osiągnięcia zysku może występować w różnym natężeniu:

- 1) brak chęci osiągnięcia zysku, przy czym wybór odpłatnych form finansowania zamiast świadczeń bezzwrotnych jest podyktowany innymi przesłankami (na przykład: „finansowania długiem” jest wykorzystywane przez finansującego z uwagi na pozytywny efekt w zakresie edukacji przedsiębiorczej PES & OPP, które z uwagi na konieczność zwrotu długu bardziej dbają o skuteczność i efektywność prowadzonych działań; „finansowanie kapitałem” jest wykorzystywane przez finansującego z uwagi na chęć większego wpływu na działania PES & OPP);
- 2) chęć osiągnięcia zysku, przy czym akceptowany jest on na poziomie niższym niż w przypadku takich samych inwestycji dokonywanych na rzecz podmiotów komercyjnych;
- 3) chęć osiągnięcia zysku co najmniej na poziomie takich samych inwestycji dokonywanych na rzecz podmiotów komercyjnych.

W kontekście mechanizmów prawno-finansowych mobilizujących środki prywatne na rzecz PES & OPP przy tego typu finansowaniu:

- 1) w przypadku braku chęci osiągnięcia zysku, analogiczne zastosowanie mają „zachęty podatkowe” analogiczne jak w przypadku finansowania w postaci świadczeń bezzwrotnych (możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych, odliczenia od dochodu lub odliczenia od podatku różnicy różnicę pomiędzy osiągniętym zyskiem a zyskiem rynkowym);

przykład: finansujący udzielił PES & OPP pożyczki na 100j oprocentowaną 5% w stosunku rocznym, w momencie, w którym rynkowe oprocentowanie wynosi 10% w stosunku rocznym, w konsekwencji w danym roku finansujący może podatkowo rozliczyć 5j (5% różnicy) w taki sam sposób jak gdyby dokonał na rzecz PES & OPP darowizny w wysokości 5j;

- 2) w przypadku akceptacji zysku na poziomie niższym od rynkowego, oprócz „zachęt” opisanych powyżej, zastosowanie mogą mieć „zachęty finansowe” zmniejszające częściowo różnicę pomiędzy osiągniętym zyskiem a zyskiem rynkowym (który byłby osiągnięty w przypadku analogicznych inwestycji dokonywanych na rzecz podmiotów komercyjnych), w szczególności:

- a) „zachęta” może przyjąć formę zwrotu części powyższej różnicy z budżetu publicznego na rzecz finansującego (zwrot może mieć formę efektywnej wypłaty lub odliczenia od podatku, do którego zapłaty zobowiązany jest finansujący z innych tytułów), przy czym zwrot może być ustalony jako określony procent tejże różnicy lub w wysokości gwarantującej określony zysk (istota tego typu zwrotu polega na tym, że koszt zmniejszonego zysku ponoszony jest zarówno przez finansującego, jak i przez środki publiczne)

przykład: finansujący udzielił PES & OPP pożyczki na 100j oprocentowaną 5% w stosunku rocznym, w momencie, w którym rynkowe oprocentowanie wynosi 10% w stosunku rocznym, w konsekwencji w danym roku finansujący otrzymuje 5j z tytułu odsetek od PES & OPP oraz 3j ze środków publicznych (dodatkowo może podatkowo rozliczyć 2j w taki sam sposób jak gdyby dokonał na rzecz PES & OPP darowizny w wysokości 2j);

- b) „zachęta” może przyjąć formę gwarancji zwrotu określonej części zaangażowanego kapitału (istota tego typu zwrotu polega na tym, że ryzyko straty ponoszone jest przez środki publiczne);

przykład: finansujący udzielił PES & OPP pożyczki na 100j oprocentowaną 5% w stosunku rocznym, w momencie, w którym rynkowe oprocentowanie wynosi 10% w stosunku rocznym, po roku PES & OPP stało się niewypłacalne i nie ma źródeł nie tylko do wypłaty odsetek, ale i do zwrotu kwoty głównej, w konsekwencji finansujący otrzymuje 50j ze środków publicznych;

- 3) w przypadku chęci osiągnięcia zysku co najmniej na poziomie takich samych inwestycji dokonywanych na rzecz podmiotów komercyjnych, zastosowanie mogą mieć „zachęty finansowe” analogiczne zachęty jak omówione powyżej, przy czym ich celem jest całkowita rekompensata różnicy pomiędzy osiągniętym zyskiem a zyskiem rynkowym, w szczególności:

- a) „zachęta” w formie zwrotu powyższej różnicy z budżetu publicznego na rzecz finansującego (zwrot może mieć formę efektywnej wypłaty lub odliczenia od podatku, do którego zapłaty zobowiązany jest finansujący z innych tytułów),

przykład: finansujący udzielił PES & OPP pożyczki na 100j oprocentowaną 5% w stosunku rocznym, w momencie, w którym rynkowe oprocentowanie wynosi 10% w stosunku rocznym, w konsekwencji w danym roku finansujący otrzymuje 5j z tytułu odsetek od PES & OPP oraz 5j ze środków publicznych;

- b) „zachęta” może przyjąć formę gwarancji zwrotu całkowitego zaangażowanego kapitału wraz określonym wynagrodzeniem;

przykład: finansujący udzielił PES & OPP pożyczki na 100j oprocentowaną 5% w stosunku rocznym, w momencie, w którym rynkowe oprocentowanie wynosi 10% w stosunku rocznym, po roku PES & OPP stało się niewypłacalne i nie ma źródeł

nie tylko do wypłaty odsetek, ale i do zwrotu kwoty głównej, w konsekwencji finansujący otrzymuje 102j ze środków publicznych.

III. Ocena polskich regulacji finansowych w zakresie „zachęt”

1. „Zachęty” w przypadku finansowanie w postaci świadczeń bezzwrotnych

Zgodnie z Analizą dokonaną w Rozdziale IV punkt I powyżej, należy stwierdzić, że w przypadku finansowania bezzwrotnego w polskim systemie prawa podatkowego istnieje powyżej opisany rodzaj „zachęty”, przy czym można dyskutować czy wysokość tej „zachęty” jest wystarczająca. Wymagałoby to jednak analizy strictly ekonomicznej, która pozostaje poza zakresem niniejszej pracy.

2. „Zachęty” w przypadku finansowania inwestycyjnego („finansowanie długiem” i „finansowanie kapitałem”)

Zgodnie z analizą dokonaną w Rozdziale IV punkt I powyżej, należy stwierdzić, że w polskim systemie prawa podatkowego w przypadku finansowania PES & OPP w postaci „finansowania długiem” i finansowania kapitałem”:

- 1) nie istnieją żadne z powyżej opisanych „zachęt podatkowych” (istniejące ulgi podatkowe dotyczą tylko i wyłącznie darowizn czyli finansowania bezzwrotnego);
- 2) w związku z powyższym rekomendowane byłoby rozszerzenie obowiązujących ulg na różnicę pomiędzy osiągniętym zyskiem a zyskiem rynkowym (przy czym odrębnej dyskusji wymagają szczegóły legislacyjne: jak ustalać poziom rynkowy będący punktem odniesienia, jaka część różnicy ma korzystać z ulg, jaka formę ma taka ulga przyjąć).

Natomiast w polskim systemie prawa finansowego:

- 1) nie istnieją żadne z „zachęt finansowych” opisanych powyżej;
- 2) w związku z powyższym rekomendowane byłoby rozszerzenie obowiązujących ulg na różnicę pomiędzy osiągniętym zyskiem a zyskiem rynkowym (przy czym odrębnej dyskusji wymagają szczegóły legislacyjne: jak ustalać poziom rynkowy będący punktem odniesienia, jaka część różnicy ma korzystać z ulg, jaka formę ma taka ulga przyjąć).

IV. Dodatkowe uwagi dotyczące polskich regulacji (możliwość przekazania 1% podatku PIT na OPP)

1. Regulacje UPodFiz

Zgodnie z UPodFiz, naczelnik urzędu skarbowego, na wniosek podatnika, przekazuje na rzecz jednej organizacji OPP, wybranej przez podatnika z urzędowego wykazu, kwotę w wysokości nieprzekraczającej 1 % podatku należnego wynikającego z zeznania podatkowego, po zaokrągleniu do pełnych dziesiątek groszy w dół (złożenie przez podatnika wniosku następuje poprzez wskazanie w zeznaniu podatkowym OPP poprzez podanie jej nazwy i numeru wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego);

2. Brak mobilizacji dodatkowych środków

Należy podkreślić, że instytucja umożliwiająca podatnikowi PIT przekazanie 1% podatku PIT na cele OPP zamiast na rachunek urzędu skarbowego de facto nie stanowi formy mobilizacji dodatkowych środków transferowanych z sektora prywatnego do sektora zapewniającego realizację celów społecznie użytecznych, lecz jest jedynie forma redystrybucji globalnego dochodu osiąganego z podatku PIT.

3. Zwiększanie środków przekazanych na rzecz PES & OPP kosztem dochodów budżetu państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego

Analizując przedmiotową regulację, w kontekście postulatów jej rozszerzenia na podatek dochodowy CIT, należy wziąć pod uwagę następujące przesłanki:

- 1) udział we wpływach z podatku PIT & CIT ma nie tylko budżet państwa, ale również jednostki samorządu terytorialnego (i to na wszystkich szczeblach), co zostało przedstawione w poniższej tabeli:

Kategoria dochodu	Gmina	Powiat	Województwo
udział w podatku CIT (łącznie 22,11 %)	6,71%	1,40%	14,00%
udział w podatku PIT (łącznie 51,19%)	39,34%	10,25%	1,60%

- 2) na poziomie wszystkich jednostek samorządu terytorialnego następuje „redystrybucja” części dochodu osiąganego z tytułu wpływów z podatków dochodowych w formie tzw. subwencji ogólnej, mającej na celu zmniejszenie dysproporcji pomiędzy podmiotami uzyskującymi najwyższe i najniższe wpływy z podatków, przy czym dopłaty do jednostek o mniejszych wpływach (zwane częścią równoważącą subwencji ogólnej w przypadku gmin i powiatów oraz częścią regionalną subwencji ogólnej w przypadku województw) są finansowane środkami wpłacanymi do budżetu przez jednostki o

wyższych wpływach w formie określonej części tych wpływów; ponadto „faworyzowane” w wyrównywaniu są gminy o wyższych niż przeciętne wydatkach na dodatki mieszkaniowe, powiaty o wyższych niż przeciętne wydatkach na rodziny zastępcze, i województwa o wyższej stopie bezrobocia; zasady redystrybucji obrazuje poniższa tabela:

	Gmina	Powiat	Województwo
Część równoważąca / regionalna w przypadku województw	Redystrybucja od gmin, w których $G > 150\% G_g$ do <u>gmin ponoszących wyższe przeciętne wydatki na dodatki mieszkaniowe</u> (75%) oraz gmin uzyskujących niższe wpływy z podatku PIT, rolnego i leśnego	Redystrybucja od powiatów, w których $P > 110\% P_p$ do powiatów o niższym P wg proporcji <u>wydatków na rodziny zastępcze (9%), powiaty, w których nie działa powiatowy urząd pracy (7%), powiaty o dłuższych niż przeciętne drogach powiatowych, wojewódzkich i krajowych na mieszkańca (60%), o niższych niż przeciętne planowanych dochodach (24%)</u>	Redystrybucja od województw, w których $W > 170\% W_w$ do województw <u>o wyższej stopie bezrobocia (20%), o dłuższych niż przeciętne drogach wojewódzkich na mieszkańca (40%), wg proporcji wydatków na regionalne przewozy kolejowe (15%); spełniających inne kryteria (15%)</u>

Konkludując, należy stwierdzić, że wprowadzenie możliwości przekazania określonego procentu podatku na rzecz OPP automatycznie oznacza, że do budżetu państwa i budżetu jednostek samorządu terytorialnego wpłynie odpowiednio mniejsza kwota zasadniczo przeznaczana cele społecznie użyteczne (zwłaszcza na poziomie jednostek samorządu terytorialnego).

Dyskusja nad rozszerzeniem aktualnie obowiązującej regulacji oznacza zatem automatycznie dyskusję nad redystrybucją środków uzyskiwanych z podatków płaconych przez podatników, i to w dwóch klasycznych aspektach:

- 1) w aspekcie odpowiedzi na pytanie, kto faktycznie lepiej realizuje określone cele społecznie użyteczne: OPP czy jednostki publiczne (w przypadku jednostek państwowych argumenty przemawiające za realizacją przez OPP są dużo silniejsze niż w przypadku jednostek samorządu terytorialnego,
- 2) w aspekcie odpowiedzi na pytanie, kto lepiej zdefiniuje te cele społecznie użyteczne, które powinny być realizowane w pierwszej kolejności (przekazywanie określonej części podatku na wybraną OPP de facto oznacza, że w zakresie tej kwoty w skali całego kraju decyzja o podziale środków publicznych de facto podejmowana jest przez podatników, przy czym z jednej strony stanowi to przejaw pewnych mechanizmów demokratycznych, a z drugiej może prowadzić do tego, że realizacja celów społecznie użytecznych będzie wynikiem zjawisk typowo populistycznych).