

OPODATKOWANIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ PROWADZONEJ PRZEZ STOWARZYSZENIE

WSTĘP

Podstawa działań ludzkich najczęściej ma swój charakter aksjologiczny. Najczęściej jednostki gromadzą się wspólnie w podmioty gospodarcze, których jedyną destynacją jest osiągnięcie zysku, który później jest dzielony pomiędzy udziałowców. Czasami jednak osoby fizyczne zachowują się dobroczynnie, pragnąc swoim działaniem (pracą) wzbogacić projekt, który można nazwać „non-profit”. Taką formą zrzeszenia non-profit (bez zysku) jest stowarzyszenie, w którym substratem (największym kapitałem) są ludzie wykonujący działania statutowe bez wynagrodzenia. Działalność stowarzyszenia najczęściej podyktowana jest wolą rozwoju naukowego, technologicznego czy też sportowego. Pomimo wzmożonej pracy członków oraz pobieranych z tytułu członkostwa składek stowarzyszenie ma ograniczony zakres działania z uwagi na środki finansowe. Dlatego też warto przyrzeć się możliwości rozpoczęcia przez stowarzyszenie działalności gospodarczej. Taka działalność może być dokonywana w ramach stowarzyszenia bądź poprzez założenie jednoosobowej spółki kapitałowej (np. sp. z o.o.), w której cały zysk będzie przeznaczony na działalność statutową stowarzyszenia. O ile członkowie przystępując do stowarzyszenia mają świadomość zwolnień w zakresie podatków pośrednich i bezpośrednich, jakie ustawodawca przewidział dla organizacji non-profit (fundacje, stowarzyszenia, organizacje pożytku publicznego), o tyle sytuacja, gdy stowarzyszenie prowadzi działalność gospodarczą, może wzbudzać wątpliwości co do skutków podatkowych na gruncie podatków dochodowych, podatku od towarów i usług oraz podatku od czynności cywilnoprawnych. Warto także zastanowić się, jaka będzie odpowiedzialność członków stowarzyszenia za zobowiązania podatkowe, które mogą powstać wskutek prowadzonej działalności gospodarczej. Interesujące jest także zbadanie sytuacji, w której stowarzyszenie mimo że stanie się przedsiębiorcą, zachowa niektóre ulgi i zwolnienia podatkowe. Dlatego też autor dokona analizy badawczej charakteru prawnego stowarzyszenia oraz zakresu opodatkowania stowarzyszenia prowadzącego działalność gospodarczą w świetle wybranych ustaw podatkowych.

CHARAKTER PRAWNY STOWARZYSZENIA – KRÓTKI OPIS

Analizując sposób opodatkowania działalności gospodarczej prowadzonej w ramach stowarzyszenia, należy (choćby zdawkowo) przypomnieć charakter prawny tej osoby prawnej. Stowarzyszenie jest dobrowolnym, samorządnym, trwałym zrzeszeniem o charakterze niezarobkowym (art. 2 ust. 1 Prawa o stowarzyszeniach)¹. Substratem tego organizmu są ludzie, któ-

*mgr; Katedra Prawa Finansów Publicznych WPiA UMK Toruń, doradca podatkowy.

¹ Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach (Dz.U. 2001, Nr 79, poz. 855, tekst jedn.) – dalej

rzy wnosząc swoje pomysły, pracę (o charakterze nieodpłatnym) mają zamiar spełniać jakiś cel użyteczny społecznie lub cenny dla danej grupy osób pełnoletnich (*vide* art. 3 ust. 1 PoS). Nikogo nie można zmusić do pracy na rzecz stowarzyszenia oraz do udziału w jego działalności, albowiem konstrukcja tego podmiotu oparta jest o zasadę wolności zrzeszenia się, rozumianej jako prawo pełnoletnich obywateli (wyjątkowo także cudzoziemców) do tworzenia dobrowolnych związków w celu realizacji postanowień przyjętego wspólnie statutu. O członkach stowarzyszenia i wątpliwościach co do braku ich legitymacji do sprawowania funkcji publicznych (np. radnego rady gminy) wypowiedziano się wielokrotnie w piśmiennictwie². Założyciele stowarzyszenia, ustalając w statucie kryteria przyjęcia nowych członków, finansowania i majątku podmiotu oraz innych ważnych kwestii dla związku, podlegają kontroli sądowi rejestracyjnemu (na etapie przygotowawczym) oraz wojewody lub starosty (etap działalności) – art. 8 ust. 5 i art. 13-15 PoS. Stowarzyszenie z chwilą rejestracji w Krajowym Rejestrze Sądowym uzyskuje osobowość prawną (z wyjątkiem stowarzyszeń zwykłych, które nie podlegają rejestracji). W trakcie działania stowarzyszenia podmiot ten podlega nadzorowi wspomnianych organów administracji publicznej w zakresie prawidłowości funkcjonowania i legalności podejmowanych działań w kontekście ustawy Prawo o stowarzyszeniach – art. 27-29 PoS. Jeśli stowarzyszenie jest nieprawidłowo kierowane przez zarząd, sąd może ustanowić dla tego podmiotu kuratora. Likwidacja stowarzyszenia prowadzona jest przez członków zarządu (lub inne osoby określone w statucie) i powinna zmierzać do sprzedaży majątku i przeznaczeniu go na cel społeczny. Należy zatem stwierdzić, że działalność stowarzyszenia podlega sformalizowanym procedurom właściwym dla osób prawnych. Istnieje jednak możliwość pominięcia większości wymogów formalnych przez stowarzyszenie bez osobowości prawnej i niepodlegającego wpisowi do Krajowego Rejestru Sądowego. Stowarzyszenie zwykle może być zawiązane przez minimum 3 osoby fizyczne – nie wolno osobom prawnym być członkami tego rodzaju stowarzyszenia. Istotne jest, że stowarzyszenie zwykle nie posiada osobowości prawnej i nie może prowadzić jakiegokolwiek działalności gospodarczej. Dlatego też omówione zostaną kwestie podatkowe tylko w kontekście stowarzyszeń zarejestrowanych w KRS (*vide* art. 17 ust. 1 PoS).

Dla potrzeb przedmiotowego artykułu najbardziej interesującym przepisem ustawy Prawo o stowarzyszeniach jest art. 34 PoS. Wedle wykładni sądowej³ podstawowym celem stowarzyszenia nie może być działalność gospodarcza, dlatego zyski z prowadzonych czynności zarobkowych powinny być przeznaczane na cele statutowe stowarzyszenia. Uzasadnieniem takiego poglądu jest konstrukcja prawna stowarzyszenia, wedle której członkowie są zobligowani do ponoszenia wszelkich ciężarów związanych z działalnością tego podmiotu. Tym samym wyznaczając cele statutowe, są świadomi tego, że będą musieli własnymi środkami finansowymi partycypować w ich osiągnięciu. Nie przeszkadza to jednak,

zwana PoS. Artykuł koncentruje się na aspektach podatkowych działalności gospodarczej prowadzonej przez stowarzyszenie. Szerzej o charakterze prawnym stowarzyszenia – L. Ciulkin, *Wybrane problemy związane z podwójną osobowością prawną oddziałów stowarzyszeń na tle obowiązków rejestrowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2004, nr 8, s. 42; A. Ceglarski, *Zarząd czy komitet założycielski? Problemy wpisu stowarzyszenia do Krajowego Rejestru Sądowego*, „Rejent” 2005, nr 2, s. 180.

² A. Rzetecka-Gil, *Łączenie funkcji zastępcy wójta z członkostwem w zarządzie stowarzyszenia sportowego*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2013, nr 6, s. 74; K. Bondarzewski, *Ograniczenia w prowadzeniu działalności przez etatowego i pozaetatowego członka samorządu kolegium odwoławczego*, „Casus” 2003, nr 2, s. 34-38.

³ Wyrok NSA z dnia 27 maja 2009 r., II FSK 163/08, Lex nr 513321; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 6 października 2009 r., III SA/Wa 333/09; wyrok NSA z dnia 13 lutego 2009 r., II OZ 133/09, Lex 535 051.

aby dokonano wpisu stowarzyszenia do Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego. *Prima facie* taki podmiot powinien być traktowany jako zwykły przedsiębiorca. Należy jednak mieć na względzie, że stowarzyszenie, prowadząc działalność gospodarczą, podlega szczegółowym regulacjom z zakresu materialnego prawa podatkowego, których omówienie pozwoli odpowiedzieć na pytanie, w jaki sposób działalność ma być przez stowarzyszenie prowadzona, aby korzystało ono ze zwolnienia od podatku dochodowego.

DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZA STOWARZYSZENIA A PODATEK DOCHODOWY

W opinii organów podatkowych⁴ dochód stowarzyszenia z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej jest zwolniony w trybie art. 17 ust. 1 pkt. 4 ustawy o CIT, jeśli zostaje przeznaczony na cele statutowe stowarzyszenia i nie jest wyłączony ze zwolnienia w świetle art. 17 ust. 1 lit. a pkt. 1 ustawy o CIT. Tym samym podatek dochodowy od osób prawnych powstanie, jeśli dochód stowarzyszenia związany jest z wytwarzaniem wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali, lub dochodów uzyskanych z handlu tymi wyrobami. Ponadto zwolnienie nie obejmuje przychodów z tytułu działalności polegającej na oddaniu środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych do odpłatnego używania na podstawie umowy leasingu (art. 17a i 17k ustawy o CIT). Jeśli stowarzyszenie spełnia te kryteria, to nie ma obowiązku składania oświadczenia o metodzie rozliczenia dla celów CIT oraz zapłaty miesięcznych lub kwartalnych zaliczek na ten podatek (art. 25 ust. 1 ustawy o CIT). W sytuacji gdy dochód stowarzyszenia zostanie podzielony na cele statutowe oraz inwestycje, np. w rozwój firmy przez którą prowadzi działalność, wówczas zwolnieniu podlega tylko ta część dochodów przedsiębiorstwa, która została przeznaczona na cele określone w statucie. Przy ustalaniu udziału, w kwocie przychodów osiągniętych ze wszystkich rodzajów działalności, nie uwzględnia się przychodów uzyskanych w związku z regulowaniem zobowiązań wobec Agencji Nieruchomości Rolnych wierzytelnościami nabytymi od wierzycieli tej agencji oraz ze sprzedaży produktów produkcji rolniczej nabytych przez spółdzielnie zajmujące się produkcją rolną od członków tych spółdzielni (w części odpowiadającej cenie nabycia tych produktów) – art. 17 ust. 1 lit. d pkt 1 i 2 ustawy o CIT. Warto zauważyć, że ustawodawca wprowadził możliwość lokowania przychodów z działalności gospodarczej stowarzyszenia, nawet gdy nie zostaną one przeznaczone na cele statutowe podmiotu. Taki wyjątek zawarty jest w art. 17 ust. 1 lit. e pkt. 1-3, zgodnie z którym zwolnienie przedmiotowe obejmuje nabycie wyemitowanych obligacji Skarbu Państwa (po 1989 r.), jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych, niektórych papierów wartościowych lub innych instrumentów finansowych. Nabycie przedmiotowych praw majątkowych nie może stanowić metody do obejścia obowiązku podatku w CIT. Jeśli więc stowarzyszenie na przykład nabyte obligacje Skarbu Państwa zbędzie w przyszłości i przeznaczy uzyskaną kwotę na cele inne niż statutowe, to w dniu

⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 21 lipca 2008 r., IBPB3/423-348/08/AM; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 5 lutego 2010 r., IBP-BI/2/423-1295/09/CzP.

przekazania powstanie przychód. Dlatego też członkowie założyciele, konstruując katalog celów statutowych, winni określać je w sposób ścisły i niepozostawiający pola do interpretacji. Organy podatkowe, które nie będą umiały odnaleźć w statucie wyrażonego *explicite* uzasadnienia dla wydatkowania dochodu stowarzyszenia, uznają, że nie podlega on przepisowi art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT. Wynika to ze stosowanej aktualnie przez organy podatkowe wykładni zawężającej przepisów o zwolnieniach i ulgach dla podatników⁵. Dlatego też należy uznać wyliczenie z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT za nieprecyzyjne. Ułatwieniem przy dokonywaniu wykładni przedmiotowego przepisu byłoby zamieszczenie delegacji ustawowej określającej w kontekście jakich przepisów szczególnych należy definiować określenie „działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, kulturalna” oraz inne formy działalności stowarzyszeń. Przeciwnością pewnych luk interpretacyjnych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych są regulacje przepisów o VAT.

DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZA STOWARZYSZENIA NA GRUNCIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Jeśli stowarzyszenie nie prowadzi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, to nie ma obowiązku rejestrowania tego podmiotu dla celów podatku od wartości dodanej. Zgodnie z art. 96 ust. 1 ustawy o VAT dzień rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej powinien być poprzedzony zgłoszeniem do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla siedziby stowarzyszenia w celu rejestracji stowarzyszenia jako podatnika VAT czynnego. Przepisy podatkowe nie stanowią o tym, czy można złożyć zgłoszenie o zapowiadającym rozpoczęciu działalności np. rok przed dniem jej rozpoczęcia. Należy jednak uznać, że zgłoszenie powinno być stosownie wcześniej, tj. nie więcej niż kilka miesięcy przed planowanym rozpoczęciem działalności. Taki sposób złożenia wniosku zapewnia o aktualności danych w nim zawartych, które mają istotny wpływ na sposób rozliczania się stowarzyszenia dla celów VAT. Warto mieć na względzie, że dokonywanie niektórych czynności jako podmiot niebędący podatnikiem skutkuje zakwalifikowaniem podmiotu do kręgu podatników prowadzących działalność gospodarczą. Na przykład nabycie przez stowarzyszenie usługi od podmiotu z siedzibą w innym państwie członkowskim powoduje, że stowarzyszenie staje się przedsiębiorcą (art. 28a pkt 2 w zw. z art. 97 ust. 3 ustawy o VAT). Takie stanowisko reprezentują także sądy administracyjne⁶, dowodząc

⁵ Interpretacja indywidualna Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Białymstoku z dnia 22 marca 2007 r., RO-XV/423/PDOP-35/54/07/JB. W piśmiennictwo szeroko rozpisywano się nad brakiem podstaw do stosowania przez organy podatkowe wykładni zawężającej – Z. Gilowska, *Główne słabości polskiego systemu podatkowego*, [w:] A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Lublin 2003, s. 43; B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie na korzyść podatnika jako zasada prawa podatkowego. Próba analizy*, [w:] A. Gomułkiewicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 252; Z. Tabor, *Interpretacja „na korzyść podatnika”*, [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2007, s. 126. Wykładnia *pro fisci* negowana jest także w odniesieniu do standardów unijnego prawa podatkowego – B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Gdańsk 2001, s. 13 i n.; M. Kalinowski, W. Nykiel, *Wykładnia przepisów dotyczących podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2007, nr 3-4, s. 9.

⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 maja 2007 r., III SA/Wa 389/07, Lex nr 339505; wyrok WSA z dnia 9 września 2008 r., III SA/Wa 1430/08, Lex 465861; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 września 2008 r., III SA/Wa 1096/08.

tezy o kategoryzacji podmiotu w świetle VAT w kontekście dokonywanych przez niego czynności prawnych (nie zaś jego podmiotowości). Zgłoszenie stowarzyszenia dla celów VAT ma wpływ na prawo podmiotu do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. W myśl art. 87 ust. 1 ustawy o VAT gdy kwota podatku naliczonego jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy.

Działalność statutowa stowarzyszenia niekiedy może podlegać zwolnieniu przedmiotowemu w VAT określone w art. 43 ust. 1 pkt 21 ustawy o VAT dotyczącemu usług świadczonych przez niezależne grupy osób na rzecz swoich członków, których działalność jest zwolniona od podatku lub w zakresie której członkowie ci nie są uznawani za podatników, w celu świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio niezbędnych do wykonywania tej działalności zwolnionej lub wyłączonej od podatku, w przypadku gdy grupy te ograniczają się do żądania od swoich członków zwrotu kosztów do wysokości kwoty indywidualnego udziału przypadającego na każdego z nich w ogólnych wydatkach tych grup, poniesionych we wspólnym interesie, jeżeli zwolnienie nie spowoduje naruszenia warunków konkurencji. Oznacza to, że jeśli stowarzyszenie zobowiązuje się do świadczenia nieodpłatnych usług, np. doskonalenia zawodowego osób przyuczanych do zawodu, to o ile członek stowarzyszenia nie jest przedsiębiorcą, to nie wystąpi obowiązek wystawienia faktury i zapłaty podatku od wartości dodanej. Ponadto zwolnieniu przedmiotowemu podlegają usługi świadczone przez stowarzyszenie w zakresie nieodpłatnego nauczania języków obcych (art. 43 ust. 1 pkt 27 ustawy o VAT), podnoszenia kwalifikacji pielęgniarek i położnych (art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o VAT w zw. z art. 61 ustawy o zawodach pielęgniarki i położnej⁷), usług nieodpłatnego zakwaterowania na rzecz doktorantów i studentów studiów magisterskich będących członkami stowarzyszenia (art. 43 ust. 1 pkt 30 ustawy o VAT). Wątpliwość może budzić prowadzenie przez stowarzyszenie usług pośrednictwa udziałami w spółkach kapitałowych. Nabywanie praw udziałowych przez stowarzyszenie nie przeczy istocie tej osoby prawnej, która powinna pozyskany majątek wykorzystywać dla celów statutowych. W sprawie opodatkowania pośrednictwa udziałami kilkakrotnie wypowiedział się Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁸, uznając, że samo nabywanie udziałów nie oznacza prowadzenia działalności gospodarczej, o ile nie jest związane z jednoczesnym zarządzaniem w spółce (której udziały się posiada) lub z prowadzeniem działalności maklerskiej i brokerskiej. Dlatego też, jeśli stowarzyszenie nabędzie udziały w sp. z o.o., a potem przeniesie własność udziałów na kilka osób, tj. dokona kilku transakcji, to żadna z nich nie będzie miała charakteru działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT.

DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZA STOWARZYSZENIA W WYMIARZE PCC

Zawarcie umowy stowarzyszenia nie jest związane z powstaniem obowiązku w podatku od czynności cywilnoprawnych. Podstawy takiego poglądu należy doszukiwać się w art. 2 ust. 4 lit.

⁷ Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o zawodach pielęgniarki i położnej (Dz.U. 2011, Nr 174, poz. 1039).

⁸ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 kwietnia 2004 r., C-77/01, LEX nr 155706; wyrok z dnia 20 czerwca 1991 r., C-60/90 oraz wyrok z dnia 6 lutego 1997 r., C-80/95; LEX nr 83921.

b ustawy o PCC, wedle którego zwolnione są umowy (inne niż umowy spółki cywilnej lub handlowej), gdy jedna ze stron nie jest opodatkowana na gruncie VAT. Pomimo że stronami umowy stowarzyszenia są osoby fizyczne, to jednak w wymiarze działalności statutowej nie podlegają podatkowi od wartości dodanej. Dlatego też należy uznać, że umowa stowarzyszenia (jak i jej zmiany) nie podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych nawet wtedy, gdy statut stowarzyszenia ulega zmianie celem rozpoczęcia w ramach osoby prawnej działalności gospodarczej. Stowarzyszenie może także utworzyć jednoosobową spółkę kapitałową, w której cały zysk przeznaczony na działalność statutową. Podpisanie aktu erekcyjnego np. spółki z o.o. (także zmiany tej umowy) podlega opodatkowaniu podatkiem w wysokości 0,5%. Podstawą opodatkowania jest wartość kapitału zakładowego lub kwoty, o którą podwyższono kapitał poprzez zmianę umowy spółki. Należy mieć na względzie, że stowarzyszenie jako jedyny wspólnik spółki kapitałowej powinno wykonywać pełen zakres praw udziałowych wynikających z prawa spółek handlowych (tj. wносить wkłady, dopłaty do spółki). Prawidłowe wydaje się zawężenie osób prawnych zwolnionych podmiotowo poprzez określenie *expressis verbis* w art. 8 pkt 2a ustawy o PCC osób prawnych. Katalog zwolnionych obejmujący organizacje pożytku publicznego, Skarb Państwa, jednostkę samorządu terytorialnego, Agencję Rezerw Materiałowych ma charakter zamknięty. Pożyczka udzielona przez stowarzyszenie spółce z o.o. w celu rozwinięcia prowadzonej działalności gospodarczej będzie opodatkowana w wysokości 2% (obowiązek podatkowy spoczywa na spółce). Natomiast nabycie lub zbycie udziałów w spółce kapitałowej może zostać zakwalifikowane przez organ podatkowy do czynności sprzedaży (1% lub 2% stawki w zależności od przedmiotu) praw majątkowych – zwłaszcza że jak wyżej wykazano, czynność ta jest zwolniona dla stowarzyszenia z VAT-u. Warto mieć na uwadze, że stowarzyszenie spółki z o.o., w której wszystkie udziały ma stowarzyszenie, powoduje zmianę w zakresie opodatkowania wpłat dokonywanych przez członków stowarzyszenia. Jeśli wpłacone przez członków stowarzyszenia składki zostają przeznaczone na konto spółki z o.o., to należy uznać taką alokację środków pieniężnych jako dopłatę w rozumieniu art. 1 ust. 13 pkt 2 i art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. c ustawy o PCC – wystąpi podatek w wysokości 0,5%. Należy zastanowić się, czy dobrym rozwiązaniem byłoby wprowadzenie – na gruncie PCC – oddzielnych regulacji związanych ze spółkami „społecznymi”. Za takie należy uznać spółki handlowe, których główne działanie obejmuje czynności o charakterze kulturalnym, naukowym bądź sportowym. Jeśli spółka „społeczna” prowadzi działalność gospodarczą, to wyłącznie w celu zapewnienia środków na cele statutowe stowarzyszenia, które jest jedynym wspólnikiem spółki. Wnoszenie wtedy dopłat, wkładów do spółki przez stowarzyszenie (wspólnika) nie wiązałoby się z koniecznością poniesienia podatku od czynności cywilnoprawnych. Pomimo pewnych pozytywnych aspektów takiego rozwiązania należy uznać kategoryzowanie spółek handlowych ze względu na ich statut (dla celów podatkowych) za nieprawidłowe. Spółka z o.o., nawet jeśli założona przez stowarzyszenie, prowadzi działalność gospodarczą analogicznie do innych podmiotów na rynku. Fakt przeznaczania zysku na cele społeczne (stowarzyszenia) nie może przesądzać o zastosowaniu zwolnienia z art. 3 ust. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie⁹ i określania takich spółek

⁹ Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (Dz.U. 2010, Nr 234, poz. 1536, tekst jedn.). Zasadniczym celem organizacji pożytku publicznego nie jest prowadzenie działalności gospodarczej, dlatego podnosi się, że spółki kapitałowe za takie organizacje uznane być nie mogą – P. Bielski, *Głosa do uchwały SN z dnia 13 stycznia 2006 r., III CZP 122/05*, „Prawo Spółek” 2007, nr 6, s. 14; K. Płonka-Bielenin, *Charakter prawny podmiotowości organizacji „non-profit”*, „Administracja” 2010, nr 4, s. 45; M. Ofarska, *Zasady zlecenia organizacjom pozarządowym wykonania zadań gminy*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Sklodowska

osobami prawnymi nie działającymi w celu osiągnięcia zysku. Wskutek działalności zarobkowej spółka „społeczna” otrzymuje zysk, jednak przeznaczą go (inaczej niż ordynaryjne sp. z o.o.) na cele stowarzyszenia, co nie powoduje zwolnienia podmiotowego z PCC.

ODPOWIEDZIALNOŚĆ CZŁONKÓW STOWARZYSZENIA ZA ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE

Zgodnie z art. 116a Ordynacji podatkowej za zobowiązania innych osób prawnych odpowiadają członkowie zarządu (art. 116 OP stosuje się odpowiednio). Oznacza to, że członek zarządu stowarzyszenia odpowiada własnym majątkiem za zobowiązania stowarzyszenia, jeśli w odpowiednim czasie nie złożył wniosku o upadłość podmiotu lub nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. Członkowie zarządu odpowiadają za zobowiązania powstałe w chwili, gdy pełnili swoje funkcje w zarządzie. Prawidłowa wydaje się teza¹⁰, że wykazanie biernego postępowania członka zarządu stowarzyszenia nie zwalnia go z odpowiedzialności, lecz dodatkowo potwierdza fakt braku złożenia wniosku o ogłoszenia upadłości osoby prawnej w stosownym momencie. Członek organów zarządczych, niezależnie od rodzaju osoby prawnej, w której sprawuje tę funkcję, traktowany jest dla celów odpowiedzialności podatkowej jako podmiot profesjonalny, tj. mający wiedzę na temat przepisów materialnego prawa podatkowego. Taka konstrukcja art. 116a OP może oznaczać, że niezależnie od tego czy stowarzyszenie prowadzi działalność gospodarczą, zarządzanie podmiotem ma swoje skutki w odpowiedzialności podatkowej. Problematiczna wydaje się sytuacja, w której członek zarządu stowarzyszenia składa rezygnację z pełnionej funkcji, a pozostali członkowie zarządu uprawnieni do zmiany w Krajowym Rejestrze Sądowym nie dokonują stosownego wpisu. W takim wypadku nie można określać członka zarządu (który zrezygnował z funkcji) jako figuranta czy też osobę wykonującą biernie swoje obowiązki. Taki pogląd zrównywałby odpowiedzialność podatkową członka zarządu niezależnie od woli wykonywania przez niego funkcji w organie zarządczym stowarzyszenia.

Należy uznać, że sytuacja prawnopodatkowa stowarzyszenia w kontekście możliwej odpowiedzialności podatkowej ulega zmianie, gdy stowarzyszenie rozpoczyna prowadzenie działalności gospodarczej w celach zarobkowych. Przede wszystkim stowarzyszenie powinno mieć inną nazwę niż spółka z o.o., w ramach której prowadzi działalność gospodarczą. W świetle art. 113 OP dopuszczenie przez zarząd stowarzyszenia do sytuacji, kiedy klienci są wprowadzani w błąd co do rzeczywistego rozmiaru działalności gospodarczej, powoduje powstanie odpowiedzialności solidarnej spółki z o.o. i stowarzyszenia. Jeśli stowarzyszenie posiada na własność nieruchomość, to wdzierżawiając je spółce z o.o. (której jest jedynym udziałowcem), odpowiada solidarnie za zaległości podatkowe, np. dotyczące podatku od nieruchomości (art. 114a OP). Odpowiedzialność osób trzecich (spółek z o.o.) ma charakter solidarny lecz powinna być orzeczona tylko w drodze decyzji podatkowej.

Lublin-Polonia” 2012, v. XLVI, s. 376. Przeciwnie J.P. Tarno, *Glosa do uchwały NSA z dnia 12 grudnia 2005 r., II OPS 4/05*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, nr 1, s. 45.

¹⁰ B. Draniewicz, *Glosa do wyroku WSA z dnia 3 marca 2004 r., III SA 2889/02*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 5, s. 19; K. Gratka, *Odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe i składkowe nie jest oczywista*, „Prawo i Podatki” 2013, nr 23, s. 42.

Posiadanie udziałów w kilku spółkach z o.o. oznaczałoby, że w razie wątpliwości co do podmiotu odpowiedzialnego jako osoba trzecia należy skierować postępowanie wobec wszystkich spółek kapitałowych (gdzie udziałowcami są stowarzyszenia).

PODSUMOWANIE

Stowarzyszenie zarejestrowane w KRS może prowadzić działalność gospodarczą w ramach własnej struktury lub jako jedyny wspólnik spółki kapitałowej. Zysk, jaki zostanie wygenerowany w ramach działalności zarobkowej, jest zwolniony z podatku dochodowego, o ile jego przeznaczenie na działalność statutową nie pozostawia wątpliwości. W zakresie podatku od towarów i usług stowarzyszenie staje się wtedy przedsiębiorcą, gdy wykonuje czynności zarobkowej w sposób ciągły. Jeśli przedmiot działalności dotyczy wybranych celów statutowych (np. nauka, sport), działalność gospodarcza stowarzyszenia może być zwolniona z VAT-u. Podatek od czynności cywilnoprawnych wystąpi, gdy stowarzyszenie zawiąże spółkę z o.o., w której będzie jedynym wspólnikiem lub gdy nastąpi zmiana umowy spółki w zakresie wniesienia wkładu lub dopłat pieniężnych przez wspólnika. Odpowiedzialność za wspomniane zobowiązania podatkowe spoczywa na członkach zarządu spółki utworzonej przez stowarzyszenie lub członków zarządu stowarzyszenia, jeśli działalność jest prowadzona w ramach stowarzyszenia. Członkowie ci mogą się zwolnić z odpowiedzialności, jeśli wykażą, że złożyli rezygnację z pełnionej funkcji, a pozostali członkowie zarządu nie zgłosili tych zmian do sądu rejestrowego. Jako postulat *de lege ferenda* należy uznać potrzebę szczegółowego określenia celów statutowych stowarzyszenia wedle art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT. Dotychczasowe przepisy mogą wzbudzać uzasadnione wątpliwości, zwłaszcza gdy organ podatkowy stosuje wykładnię *pro fisci* (profiskalną). Warte rozważania jest także wprowadzenie zmian w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych celem zrównania stowarzyszeń z organizacjami pożytku publicznego, tj. zastosowanie analogicznego zwolnienia podmiotowego w stosunku do stowarzyszeń.

Bibliografia

- Bielski P., *Glosa do uchwały SN z dnia 13 stycznia 2006 r.*, III CZP 122/05, „Prawo Spółek” 2007, nr 6.
- Bondarzewski K., *Ograniczenia w prowadzeniu działalności przez etatowego i pozaetatowego członka samorządu kolegium odwoławczego*, „Casus” 2003, nr 2.
- Brzeziński B., Kalinowski M., *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Gdańsk 2001.
- Ceglarski A., *Zarząd czy komitet założycielski? Problemy wpisu stowarzyszenia do Krajowego Rejestru Sądowego*, „Rejent” 2005, nr 2.
- Ciulkin L., *Wybrane problemy związane z podwójną osobowością prawną oddziałów stowarzyszeń na tle obowiązków rejestrowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2004, nr 8.
- Draniewicz B., *Glosa do wyroku WSA z dnia 3 marca 2004 r.*, III SA 2889/02, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 5.
- Glumińska-Pawlic J. (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2007.
- Gomułkiewicz A., Małecki J. (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003.

Gratka K., *Odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe i składkowe nie jest oczywista*, „Prawo i Podatki” 2013, nr 23.

Kalinowski M., Nykiel W., *Wykładnia przepisów dotyczących podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2007, nr 3-4.

Ofiarska M., *Zasady zlecenia organizacjom pozarządowym wykonania zadań gminy*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin-Polonia” 2012, v. XLVI.

Pomorska A., *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Lublin 2003.

Rzetecka-Gil A., *Łączenie funkcji zastępcy wójta z członkostwem w zarządzie stowarzyszenia sportowego*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2013, nr 6.

Płonka-Bielenin K., *Charakter prawny podmiotowości organizacji „non-profit”*, „Administracja” 2010, nr 4.

Tarno J.P., *Glosa do uchwały NSA z dnia 12 grudnia 2005 r.*, II OPS 4/05, „Zeszyty Naukowe Sądowictwa Administracyjnego” 2006, nr 1.

Streszczenie: Stowarzyszenie jest podmiotem, w którym substratem są ludzie gromadzący się w celu wypełniania zadań o charakterze społecznym, kulturalnym, naukowym lub sportowym. Podstawową różnicą pomiędzy stowarzyszeniem a spółką handlową jest to, że istotą stowarzyszenia nie jest działalność zarobkowa i pomnażanie majątku udziałowców. Jednakże realizacja celów statutowych wymaga niekiedy od zarządu stowarzyszenia podjęcia działalności gospodarczej. Autor dokonał analizy możliwych form prowadzonej działalności na płaszczyźnie podatku od towarów i usług, podatku dochodowego oraz podatku od czynności cywilnoprawnych. Rozważania obejmowały także zagadnienia związane z odpowiedzialnością członków zarządu stowarzyszenia za zobowiązania podatkowe wynikające z działalności gospodarczej. Przyjęto, że dochód stowarzyszenia prowadzącego działalność gospodarczą nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych jeśli zysk został przeznaczony na cele statutowe lub nabycie niektórych instrumentów majątkowych (obligacje Skarbu Państwa, jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych). Stowarzyszenie, stając się czynnym podatnikiem VAT-u, nabywa wszelkie prawa i obowiązki podatkowe w zakresie podatku od wartości dodanej (w tym także prawo do zwolnień przedmiotowych). Na płaszczyźnie podatku od czynności cywilnoprawnych umowa spółki kapitałowej (i jej zmiany), za pośrednictwem której stowarzyszenie prowadzi działalność zarobkową, a także wszelkie umowy pożyczki i dopłaty dla spółki, podlegają opodatkowaniu. Za postulat *de lege ferenda* uznano zrównanie w prawach (w świetle ustawy o PCC) stowarzyszeń z organizacjami pożytku publicznego. Ponadto należy wprowadzić pojęcie „cele statutowe stowarzyszenia”, gdyż obecne postanowienia w tym zakresie mogą budzić uzasadnione wątpliwości.

Słowa kluczowe: osoba prawna, podatek dochodowy, organizacja non-profit

TAXATION OF BUSINESS ACTIVITIES UNDERTAKEN BY THE ASSOCIATION

Summary: The association is an entity in which the substrate are people flocking in order to carry out tasks of a social, cultural, scientific or sporting activities. The primary difference between an association and a commercial company is that the essence of the association is not a for-profit business and increased the assets of the shareholders. However, the implementation of statutory objectives requires sometimes from the board of directors of the association for business. The author has made an analysis of the possible forms of activity on a goods and services tax, income tax and tax on civil

law transactions. Considerations included the issues related to the liability of the members of the board of directors of the association for tax liabilities arising from business operations. It is assumed that the income of the association established is not subject to income tax from legal persons, if the profile has been designed for the purposes of or purchase of certain financial instruments (Treasury bonds and units in investment funds). The association became active VAT taxable person acquires all the rights and obligations of tax in respect of value added tax (including the right to the exemption). On the plane to the tax on civil law transactions agreement capital company (and its amendments) through which the association leads a gainful activity as well as any loans and payments to the company shall be subject to taxation. *As de lege ferenda* was to equate the rights (in the view of the civil law transactions tax) associations of public benefit organisations. In addition, provision should be made for the term, “the objectives of the association”, as the current provisions in this regard can raise reasonable doubt.

Key words: body corporate, income tax, non-profit organization