

Jan F. Gajewski

Status finansowy fundacji typu «not for profit»

Studia Prawnoustrojowe nr 4, 57-63

2005

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

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Jan F. Gajewski
Olsztyn

Status finansowy fundacji typu *not for profit*

Po ukazaniu działalności statutowej i gospodarczej fundacji typu *not for profit*¹ oraz funkcji tych fundacji² wydaje się potrzebne przedstawienie ich obecnie obowiązującego statusu finansowego. Na przestrzeni ostatnich lat, za sprawą nowelizacji niektórych ustaw podatkowych³, przeprowadzona została bowiem zamiana statusu fundacji jako podatnika. Znacząco na te zmiany wpłynęła m.in. akcesja Polski do Unii Europejskiej, czego przykładem może być ograniczenie prowadzenia działalności gospodarczej w formie wyodrębnionego zakładu gospodarczego (od 1 maja 2004 r. prowadzenie działalności w ww. formie jest ograniczone funkcjonalnie⁴).

Z chwilą uchwalenia ustawy o fundacjach z 6 kwietnia 1984 r. instytucji tej przysługiwały tak podmiotowe, jak również przedmiotowe preferencje podatkowe w postaci zwolnień i ulg. Obecnie, m.in. za sprawą ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie, wprowadzona została koncepcja preferencji przedmiotowych oraz przedmiotowo-podmiotowych. Zwolnienia podatkowe uzależnione są od posiadania określonego statusu prawnego (organizacji pożytku publicznego, fundacji, stowarzyszenia) oraz

¹ J.F. Gajewski, *Działalność statutowa i gospodarcza fundacji typu „not for profit”*, „Studia Prawnoustrojowe” 2003, s. 81–88.

² J.F. Gajewski, *Funkcje fundacji typu „non for profit”*, „Studia Prawnoustrojowe” 2004, s. 201–212.

³ Ustawa z 15 grudnia 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 1993 r., nr 106, poz. 482; Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. z 1993, nr 11, poz. 50; Ustawa z 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej, zastąpiona: ustawą z 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej, Dz.U. z 2000 r., nr 86, poz. 960; ustawą z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz.U. z 2000 r., nr 86, poz. 959.

⁴ Dz.U. z 2004 r., nr 54, poz. 535. W myśl znowelizowanej ustawy o VAT, zakład gospodarczy nie jest już odrębnym podatnikiem, tym samym prowadzenie działalności gospodarczej w formie zakładu funkcjonalnie zrównane jest z prowadzeniem działalności bez takowego wyodrębnienia.

podejmowania konkretnych działań, dla których ustawodawca przewidział określone preferencje podatkowe. Takie rozwiązanie ma na celu wykluczenie patologicznego posługiwania się m.in. instytucją fundacji dla działań nie wypełniających celów społecznie lub gospodarczo użytecznych. W tym miejscu należy zaznaczyć, że niejednoznaczne interpretacje niektórych przepisów ustawy o organizacjach pożytku publicznego i wolontariacie w aspekcie podatkowym nie służą bezpieczeństwu i pewności podejmowania działalności przez fundacje typu *not for profit*. Z uwagi na krótki jeszcze okres obowiązywania ustawy należy ufać, że w toku jej stosowania wykształcona zostanie praktyka nie ograniczająca możliwości pozyskiwania środków na działalność statutową z prowadzonej działalności gospodarczej.

Z uwagi na wielopłaszczyznowość problematyki związanej ze statusem finansowym fundacji oraz na próbę syntetycznego ujęcia tematu, w niniejszej pracy uwaga zostanie skoncentrowana na zagadnieniach dotyczących opodatkowania fundacji podatkami pośrednimi oraz bezpośrednimi, z uwzględnieniem niektórych różnic w prowadzeniu ksiąg rachunkowych.

1. Podatki pośrednie

Podatkami pośrednimi są świadczenia na rzecz Skarbu Państwa o charakterze pieniężnym, ogólnym, zasadniczym, bezzwrotnym, nieodpłatnym, przymusowym, jednostronnie przez państwo ustanowionym, określonym w ustawie, w których z założenia następuje rozdzielenie podatnika rzeczywistego (ponoszącego ekonomiczny ciężar podatku) i formalnego (zobowiązanego do uiszczenia podatku)⁵. W polskim systemie podatkowym istnieją dwa podatki o charakterze pośrednim: podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy⁶.

Zobowiązany do uiszczenia podatku od towarów i usług (VAT) jest każdy, kto wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu w rozumieniu ustawy o VAT. Jest to: sprzedaż towarów, odpłatne świadczenie usług oraz czynności z nimi zrównane⁷. W rozumieniu ustawy bez znaczenia jest forma prawna podatnika, tak formalnego, jak rzeczywistego. Obowiązek uiszczenia podatku powstaje z chwilą dokonania czynności podlegających opodatkowaniu.

Fundacja nie korzysta z żadnych szczególnych zwolnień lub ulg podmiotowych. Szczególnym zwolnieniem przedmiotowym objęte jest natomiast odpłatne świadczenie usług prowadzone w ramach działalności statutowej fundacji. W tym miejscu należy zaznaczyć, iż dzieje się tak w wyniku błędnie stosowanego prawa. Ustawa o podatku od sprzedaży

⁵ P. Smoleń, M. Szustek-Janowska, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Bydgoszcz – Lublin 2002, s. 21.

⁶ Dz.U. z 1993 r. nr 11, poz. 31 z późn. zm.

⁷ B. Brzeziński, T. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz (red.), *Pracowniki finansowe*, Warszawa 2000, s. 345.

towarów i odpłatnego świadczenia usług zwalnia z podatku odpłatne świadczenie usług prowadzone w ramach działalności statutowej przez „organizacje członkowskie gdzie indziej nie sklasyfikowane”. Ów termin – „organizacje członkowskie gdzie indziej nie sklasyfikowane” – wynika z klasyfikacji działalności statutowej fundacji, przyjętej przez Główny Urząd Statystyczny i wyrażonej zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 7 października 1997 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD)⁸. O ile taką klasyfikacją można objąć działalność statutową stowarzyszeń, to w przypadku fundacji wydaje się to być błędem. Fundacja ze swej istoty jest osobą prawną typu majątkowego, a nie organizacją członkowską, która ma charakter korporacyjny. Z uwagi na powyższe wydaje się, iż można poddać w wątpliwość legalność korzystania z omawianego zwolnienia przez fundacje. Nieodpłatne świadczenie przez nie usług podlega wyłączeniu ze stosowania ustawy o VAT.

Z pozostałych zwolnień, tak przedmiotowych, jak również podmiotowych, fundacje mogą korzystać na zasadach ogólnych. Zwolnienie przedmiotowe dotyczy sprzedaży towarów lub odpłatnego świadczenia usług imiennie wymienionych w ustawie, zaś zwolnienie podmiotowe obejmuje tych podatników, których roczny obrót nie przekracza 10 000 euro. Przedstawione w niniejszym akapicie zwolnienia dotyczą przedsiębiorców, dlatego fundacja może z nich skorzystać jedynie w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Drugim z podatków pośrednich jest podatek akcyzowy. Naliczany jest od produkcji i sprzedaży lub importu i sprzedaży wymienionych w ustawie dóbr, takich jak: artykuły monopolowe, paliwa, towary luksusowe, opakowania z tworzyw sztucznych⁹. W obecnym stanie prawnym fundacje podlegają podatkowi akcyzowemu na zasadach ogólnych.

2. Podatki bezpośrednie

A contrario, w podatkach bezpośrednich występuje tożsamość podatnika formalnego i rzeczywistego¹⁰. Z uwagi na ograniczony w tym przedmiocie zakres niniejszej pracy, za przykłady dalszych rozważań obiorę: podatek dochodowy od osób prawnych¹¹, podatek od darowizn i spadków¹², podatek od nieruchomości¹³ oraz podatek od czynności cywilnoprawnych¹⁴. Warto

⁸ Dz.U. z 1997 r. nr 128, poz. 829 z późn. zm.

⁹ P. Smoleń, M. Szustek-Janowska, W. Wójtowicz (red.), op. cit., s. 205.

¹⁰ Dz.U. z 1993 r. nr 11, poz. 31 z późn. zm.

¹¹ Dz.U. z 1993 r. nr 106, poz. 482 z późn. zm.

¹² Dz.U. z 1983 r. nr 45, poz. 207 z późn. zm.

¹³ Dz.U. z 1991 r. nr 9, poz. 31 z późn. zm.

¹⁴ Dz.U. z 2000 r. nr 86, poz. 959 z późn. zm.

zaznaczyć, iż zwolnienia z ww. podatków przewiduje art. 24 ust. 1 ustawy o organizacjach pożytku publicznego i wolontariacie.

2.1. Podatek dochodowy od osób prawnych

W Polsce podatek dochodowy od osób prawnych, uregulowany ustawą z 15 lutego 1992 r.¹⁵, jest podatkiem opierającym się na zasadzie równości i powszechności podatkowej, jednak w ujęciu m.in. prawa fundacyjnego zasada równości ulega wyłączeniu. Fundacje mogą być podatnikami w dwóch sytuacjach. Jako osoby prawne na zasadach ogólnych, korzystające z prawem przewidzianych zwolnień oraz jako uczestnicy podatkowej grupy kapitałowej.

Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód, bez względu na rodzaj źródeł przychodu, z wyłączeniem dochodów nie podlegających opodatkowaniu. Dochodem jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania. Jeżeli koszty uzyskania przychodu są większe od sumy przychodu, wówczas fundacja generuje stratę, która musi zostać pokryta z posiadanego majątku. Pojęcie kosztów, a w szczególności ich klasyfikacja jest kluczowym zagadnieniem w prowadzeniu ksiąg rachunkowych fundacji.

Dochód uzyskujemy przez pomniejszenie przychodu o koszty uzyskania przychodu. Z uwagi na inne traktowanie dochodu uzyskiwanego z działalności statutowej, a inne z działalności gospodarczej, niezmiernie ważne jest określenie, które z kosztów fundacji poniesione zostały w ramach działalności statutowej, a które w wyniku podejmowanej działalności gospodarczej. W celu uniknięcia konieczności uzasadniania poszczególnych wydatków, w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych art. 15 ust. 2a przyjęte zostało rozwiązanie w postaci tzw. parytetu (współczynnika). Zgodnie z tą metodą przychody fundacji należy podzielić na dwie grupy: przychody z działalności statutowej oraz przychody z działalności gospodarczej. Stosunek każdego rodzaju przychodów do przychodów ogółem zostaje wyrażony ułamekowo (np. 1/3 i 2/3). Dzięki takiemu zabiegowi otrzymujemy proporcję precyzującą udział przychodów z danego rodzaju działalności w ogólnej kwocie przychodów. Jeżeli np. z działalności gospodarczej fundacja osiągnęła 2/3 przychodów, to 2/3 ogólnie poniesionych kosztów może zakwalifikować jako koszty uzyskania przychodu z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej. *A contrario*, pozostałe koszty stanowią będą koszty uzyskania przychodu z tytułu prowadzonej działalności statutowej.

Wyniki (dochody/straty) obu rodzajów działalności podlegają łączeniu. Na podstawie § 2 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek nie będących

¹⁵ Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 z późn. zm.

spółkami handlowymi, a nie prowadzących działalności gospodarczej, jeżeli fundacja za dany rok obrotowy uzyska dodatni wynik finansowy, zwiększa on przychody w następnym roku obrotowym, o ile nie zostanie przekazany na zwiększenie funduszu statutowego.

Specyficzny charakter fundacji jako organizacji prowadzącej działalność statutową, równocześnie zaś podejmującej działalność gospodarczą, skutkuje istotnymi odmiennościami w prowadzeniu księgowości¹⁶. Ustawa o rachunkowości¹⁷ nie reguluje w pełni problematyki prowadzenia księgowości przez jednostki prowadzące działalność statutową. Kwestię tę precyzuje rozporządzenie Ministra Finansów z 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek nie będących spółkami handlowymi, nie prowadzących działalności gospodarczej¹⁸. Już tytuł rozporządzenia wskazuje, iż nie obejmuje ono fundacji typu *not for profit*, gdyż te prowadzą działalność gospodarczą. Do grupy licznych paradoksów natury prawnej, jakie dotyczą fundacji, należy dołączyć również sposób prowadzenia rachunkowości fundacji *not for profit*, gdyż ww. rozporządzenie powszechnie stosowane jest do prowadzonej działalności gospodarczej. W takich sytuacjach akcesoryjna działalność gospodarcza podlega rygorom ustawy o rachunkowości.

W środowiskach praktyków prawa podatkowego i rachunkowości, coraz liczniej pojawiają się postulaty wyodrębnienia w fundacjach *not for profit* dwóch funduszy majątkowych. W myśl tych opinii, opierając się na prowadzonej działalności statutowej i gospodarczej, sporządzane winny być dwa bilanse oraz rachunki zysków i strat. Takie rozwiązanie dawałoby pełną przejrzystość prowadzonych działalności w aspekcie rachunkowym i podatkowym. Z uwagi na sprzeczność takiego rozwiązania z literą ustawy o rachunkowości, ww. postulaty pozostają jedynie prośbą skierowaną pod adresem ustawodawcy.

Fundacja, na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym, może skorzystać ze zwolnienia z tytułu osiągniętych dochodów w zakresie, w jakim zostały one przeznaczone na realizację celów statutowych. Są to: działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, kulturalna, kształcenie studentów, działalność w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrona środowiska, wspieranie inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zabezpieczenia wsi w wodę, dobroczynność, ochrona zdrowia, pomoc społeczna, rehabilitacja zdrowotna i społeczna inwalidów, kultury religijne. Ustawodawca posłużył się enumera-

¹⁶ M. Hass-Symotiuk, *Specyfika rachunkowości jednostek non-profit*, „Rachunkowości Stowarzyszeń, Fundacji, Organizacji Non-Profit” 2003, nr 1, s. 20 i n.; A. Zawadzki, *Bilans jednostek nie prowadzących działalności gospodarczej*, „Rachunkowości Stowarzyszeń, Fundacji, Organizacji Non-Profit” 2004, nr 1, s. 6.

¹⁷ Dz.U. z 1994 r. nr 121, poz. 591 z późn. zm.

¹⁸ Dz.U. z 2001 r. nr 137, poz. 1539.

tywnym wyliczeniem tych sfer działalności, na które może być ukierunkowany cel działalności statutowej m.in. fundacji¹⁹. Należy przy tym zaznaczyć, iż ustawa o organizacjach pożytku publicznego i wolontariacie przedstawia szerszy krąg działań, w związku z którymi organizacjom pożytku publicznego przysługuje zwolnienie m.in. od podatku dochodowego od osób prawnych. Z uwagi na krótki czas obowiązywania ww. ustawy wydaje się, iż różnica pomiędzy działaniami wymienianymi przez oba akty prawne zostanie zatarta.

2.2. Podatek od darowizn i spadków

W myśl ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn²⁰ obciążone tym podatkiem są wyłącznie osoby fizyczne, dokonujące czynności objętych opodatkowaniem. Fundacje jako osoby prawne nie podlegają temu podatkowi.

W przypadku darowizny obowiązek podatkowy spoczywa solidarnie na obdarowanym i darczyńcy. Zagadnieniem problematycznym wydaje się sytuacja, w której jedną ze stron jest osoba fizyczna. Fundacja jako darczyńca objęta jest wyłączeniem podatkowym. W takich okolicznościach obdarowany, będący osobą fizyczną nie korzystającą z żadnego zwolnienia, zobowiązany jest do uiszczenia połowy należnego podatku.

2.3. Podatek od nieruchomości

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych²¹ w art. 2 ust. 1 stanowi, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają: grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wyłączeniem objęte są grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Fundacje mogą być podatnikami podatku od nieruchomości z tytułu: własności nieruchomości lub obiektów budowlanych, statusu posiadacza samoistnego nieruchomości lub obiektów budowlanych, użytkownika wieczystego gruntów, posiadania nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa, innego tytułu prawnego lub jest bez tytułu prawnego.

¹⁹ A. Kidyba, *Ustawa o fundacjach. Prawo o stowarzyszeniach*, Warszawa 1997, s. 94.

²⁰ Dz.U. z 1997 r. nr 16, poz. 89 z późn. zm.

²¹ Dz.U. z 1991 r. nr 9, poz. 31 z późn. zm.

Ustawa wśród licznych zwolnień od podatku, wskazanych w art. 7 ust. 1, wymienia wprawdzie działalność statutową, jednak w odniesieniu tylko do stowarzyszeń. Z uwagi na lokalny charakter podatku od nieruchomości, zgodnie z ust. 7 ust. 2, rada gminy może wprowadzić inne niż wymienione w ust. 1 zwolnienia podatkowe. Z uwagi na podobny charakter prowadzenia działalności statutowej stowarzyszeń i fundacji, na ogół takowe zwolnienie gmina ustala również dla tych ostatnich.

2.4. Podatek od czynności cywilnoprawnych

Opodatkowaniu podlegają dokonywane w sposób niezawodowy czynności przenoszące własność rzeczy oraz prawa majątkowe wymienione w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych²². Są to umowy m.in.: sprzedaży rzeczy i praw majątkowych, zamiany rzeczy i praw majątkowych, pożyczki, poręczenia, spółki, ustanowienie hipoteki, odpłatnego użytkowania oraz odpłatnej służebności.

Zwolnione od podatku są m.in. organizacje pożytku publicznego w ramach wykonywanej działalności pożytku publicznego oraz osoby prawne, których celem statutowym jest działalność naukowa, oświatowa, ochrona zdrowia lub inna działalność wyższej użyteczności publicznej. Fundacja typu *not for profit* może korzystać ze zwolnień w obu z ww. okoliczności. Jeżeli jedna ze stron czynności cywilnoprawnej podlegającej opodatkowaniu jest zwolniona od podatku, stawka podatku zostaje obniżona o 50%, a obowiązek uiszczenia podatku spoczywa solidarnie wyłącznie na pozostałych stronach czynności.

* * *

Ewolucja poglądów dotyczących istoty fundacji oraz ciągle zmieniające się przepisy prawa podatkowego utrudniają jednoznaczne i trwałe zdefiniowanie statusu finansowego fundacji. Pomimo to, opierając się na przesłankach aksjologicznych, można wyodrębnić zespół przepisów normujących takowy status, co w tejże pracy uczyniono. Bezspornie konieczna jest jednak taka regulacja, która kompleksowo i jednoznacznie, ze zrozumieniem dla specyficznego charakteru instytucji, określi status finansowy fundacji typu *not for profit*. Postulat taki, coraz częściej wysuwany przez przedstawicieli tak doktryny, jak i praktyki prawa podatkowego, powinien zostać potraktowany przez ustawodawcę z należąą powagą. Niniejsze opracowanie ma na celu przybliżenie istniejącego stanu prawnego w zakresie przedmiotowym, najczęściej występującym w działalności fundacji.

²² Dz.U. z 2000 r. nr 86, poz. 959 z późn. zm.