



Helena Szewczyk

Uniwersytet Śląski w Katowicach

 <https://www.orcid.org/0000-0002-1425-981X>

Źródła finansowania działalności związkowej

Sources of financing of the activity of trade unions

Summary

The Trade Unions Act does not name all the sources of internal and external financing of trade unions. The sources include membership fees, donations from third parties or income from business activities conducted by the association.

It is hard not to notice, *de lege lata*, problems related to the rights of trade unions and their future role in the area of labor relations under the current provisions of the Trade Unions Act concerning the functioning of trade unions, e.g., regarding the financing of their activities. Undoubtedly, the current model of financing employee representation is far from perfect. Due to cases of abuse of Art. 24 of the Trade Unions Act, one should in particular call for a change in the current model in which trade unions independently use their own legal personality when conducting business operations.

Keywords: employment, discrimination, grounds of discrimination, protection of employees, employer's liability for damages

1. Uwagi wprowadzające

W społecznym ustroju pracy ważną rolę do odegrania mają związki zawodowe i inne przedstawicielstwa pracownicze. Na temat działalności związków zawodowych napisano już wiele. Zagadnienie finansowania działalności zakładowej organizacji związkowej w obszarze zbiorowych stosunków pracy jest nader skomplikowane i złożone. Związki zawodowe jako organizacje pracownicze, w których społeczną misję wpisuje się ochrona praw i interesów pracowników, są kluczowym podmiotem dla funkcjonowania oraz przyszłego ustroju pra-

cy. Dysponują one nieproporcjonalnie silniejszą pozycją negocjacyjną w porównaniu z pojedynczym pracownikiem i nierzadko tylko one są w stanie skłonić pracodawcę do usunięcia naruszeń, a także uchronić pracowników przed odwetem z jego strony. W związku z tym zapewnienie tym organizacjom prawnych i finansowych gwarancji działania jest szczególnie ważne.

2. Finansowanie zewnętrzne oraz wewnętrzne (samofinansowanie) zakładowej organizacji związkowej

Ustawa o związkach zawodowych¹ (dalej: u. o z. z.) nie wskazuje wszystkich źródeł pozyskiwania środków wewnętrznych i zewnętrznych finansowania związków zawodowych. Są to głównie składki członkowskie, darowizny od osób trzecich czy dochody z działalności gospodarczej prowadzonej przez związek. O wykorzystaniu tych funduszy decydują władze związku zawodowego. Ich wydatkowanie powinno być w szczególności powiązane z akcjami protestacyjnymi organizowanymi przez związek, przeznaczone zwłaszcza na wypłatę rekompensat za utracone wynagrodzenia dla strajkujących pracowników. Artykuł 24 u. o z. z. uprawnia związki zawodowe do tworzenia i wykorzystywania funduszy strajkowych, które nie podlegają egzekucji². Tak uzyskany dochód musi zatem zostać spożytkowany na realizację zamierzonych zadań statutowych danego związku, czyli zadań o charakterze niegospodarczym³.

Związki zawodowe mogą również zaciągać kredyty i pożyczki oraz zlecać udzielenie gwarancji albo na wyżej wskazane cele, albo aby sfinansować prowadzoną przez nie działalność gospodarczą, która jednakże także musi służyć tym celom. Zabezpieczenie spłaty wierzytelności banku może stanowić majątek związków zawodowych, w tym posiadane przez nie nieruchomości. Ustanowione zabezpieczenia, tj. hipoteka i zastaw, nie wygasają pomimo rozwiązania związku zawodowego⁴.

¹ Dz.U. z 2022 r., poz. 854 t.j.

² Por. D. Książek, w: *Zbiorowe prawo pracy. Komentarz*. Red. K.W. Baran. Wolters Kluwer SA, Warszawa 2016, s. 118–120.

³ Zob. G. Orłowski, w: *Zbiorowe prawo pracy. Komentarz*. Red. K. Walczak, J. Wratny. C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 42–43.

⁴ Por. I. Heropolitańska, w: I. Heropolitańska, A. Nierodka, T. Zdziarski: *Kredyty, pożyczki i gwarancje bankowe*. Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2020, s. 209–211.

Wiele problemów pojawia się w kontekście samodzielności finansowej związków zawodowych względem pracodawcy. Zgodnie z ustawą o związkach zawodowych ma on obowiązek zapewnienia – w ograniczonym zakresie – pomocy organizacyjnej związkom zawodowym. Ta obowiązkowa pomoc dotyczy dwóch kwestii: po pierwsze, pracodawca ma powinność udostępnić zakładowej organizacji związkowej pomieszczenie i urządzenia techniczne niezbędne do wykonywania działalności związkowej; po drugie, powinien pobierać składki członkowskie od pracowników – o ile ci ostatni się na to zgodzą, organizacja związkowa zaś złoży odpowiedni wniosek.

Zgodnie z art. 33 ust. 1 u. o z. z. pracodawca, na warunkach określonych w układzie zbiorowym pracy lub umowie, jest obowiązany udostępnić zakładowej organizacji związkowej pomieszczenia i urządzenia techniczne niezbędne do wykonywania działalności związkowej u pracodawcy⁵. Zakładowej organizacji związkowej oraz pracodawcy przysługuje prawo wystąpienia do sądu pracy z roszczeniem wynikającym z niewykonania lub nienależytego wykonania umowy. Jeżeli warunki udostępniania organizacji związkowej pomieszczeń i urządzeń technicznych określają postanowienia układu zbiorowego pracy, prawo wystąpienia z roszczeniem przysługuje pracodawcy lub każdej z organizacji związkowych, której postanowienia te dotyczą. Do postępowania w tych sprawach stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu postępowania cywilnego o postępowaniu z zakresu prawa pracy.

Warunki udostępnienia zakładowej organizacji związkowej pomieszczeń i urządzeń technicznych mogą więc zostać określone zarówno w umowie cywilnoprawnej, jak i w układzie zbiorowym pracy. W razie zawarcia odpłatnej umowy udostępnienia pomieszczenia odpłatność powinna być ustalana w granicach rzeczywistych kosztów. Niezależnie od udostępnienia tego lokalu pracodawca powinien także w miarę możliwości udostępniać związkom zawodowym większe pomieszczenie na przeprowadzenie spotkań z pracownikami.

Wystąpienie związku w trybie art. 33 u. o z. z. do pracodawcy należy traktować jako inicjację negocjacji dotyczących zawarcia umowy określającej m.in. warunki udostępnienia lokalu związkowi. Odmowa

⁵ Zob. wyrok NSA z 28 sierpnia 2009 r., II FSK 517/08, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 11, s. 3.

podjęcia rozmów w tym zakresie może zostać uznana za utrudnianie prowadzenia działalności związkowej, zagrożone karą grzywny albo ograniczenia wolności. Nałożony na pracodawcę obowiązek udostępnienia zakładowej organizacji związkowej pomieszczeń i urządzeń technicznych niezbędnych do prowadzenia działalności związkowej w zakładzie pracy należy traktować jako obowiązek bezwzględny. Realizacja tego obowiązku następuje z reguły na podstawie umowy, która ma charakter umowy cywilnoprawnej⁶. Należy w tym miejscu odróżnić brak porozumienia ze względu na rozbieżności w trakcie negocjacji od odmowy zawarcia takiej umowy przez pracodawcę. Pracodawcy nie wolno zatem odrzucić wniosku związku i nie podjąć negocjacji w zakresie udostępnienia lokalu i sprzętu.

Ustawa o związkach zawodowych nie przesądza jednak o tym, aby którakolwiek z wymienionych czynności musiała być wykonywana przez pracodawcę bezpłatnie bądź też musiała obciążać jego koszty. Strony w umowie mogą sprecyzować zasady odpłatności. Powinny również określić zasady eksploatacji lokalu oraz sposób uiszczania opłat eksploatacyjnych (mediów) i sprzętu, sposób uiszczania wszelkich opłat eksploatacyjnych oraz odpłatność za pomieszczenie lub sprzęt. W celu uniknięcia ewentualnych sporów strony w umowie mogą także precyzyjnie sformułować m.in. warunki remontów, napraw urządzeń, usunięcia awarii itp. Również układ zbiorowy pracy może ustalać szczegółowe warunki, na jakich pracodawca obowiązany jest udostępnić zakładowej organizacji związkowej pomieszczenia i urządzenia techniczne niezbędne do wykonywania działalności związkowej w zakładzie pracy. Z art. 33 u. o z. z. wynika wprawdzie, że następuje to „na warunkach określonych w umowie”, ale nie ma żadnych przeszkód prawnych, aby umowa taka była częścią układu zbiorowego pracy⁷.

Odmowę udostępnienia pomieszczenia bądź lokalu albo uporczywe i niezasadne uchylanie się od zawarcia takiej umowy należy kwalifikować jako utrudnianie wykonywania działalności związkowej. Pociąga to za sobą odpowiedzialność karną osoby, która w związku

⁶ J. Żołyński: *Pracodawca a związki zawodowe. Wybrane problemy zbiorowego prawa pracy. Zagadnienia prawne w pytaniach i odpowiedziach. Wzory pism.* Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011, s. 13 i nast.

⁷ Por. L. Florek: *Umowny charakter układu zbiorowego pracy.* „Państwo i Prawo” 1997, nr 7, s. 15–29.

z zajmowanym stanowiskiem lub pełnioną funkcją nie wykonuje ustawowego obowiązku. Odmowa pracodawcy udostępnienia zakładowej organizacji związkowej pomieszczeń i urządzeń niezbędnych do wykonywania działalności związkowej zagrożona jest sankcją karną. Związek zawodowy nie może jednak domagać się przed sądem zawarcia umowy z pracodawcą. Jak wiadomo, umowa zawarta na podstawie art. 33 ust. 2 u. o z. z. pomiędzy zakładową organizacją związkową a pracodawcą ma charakter cywilnoprawny. W praktyce ma ona na ogół cechy umowy najmu bądź umowy nienazwanej. Stosuje się więc do niej przepisy kodeksu cywilnego, także te dotyczące niewykonania bądź nienależytego wykonania (art. 471 i nast.). Może to być odpowiedzialność za niewykonanie lub nienależyte wykonanie umowy (art. 471 k.c.) lub za delikt (art. 415 k.c.). Organizacja związkowa odpowiada zatem na zasadach ogólnych (art. 415 k.c.) za szkody wyrządzone w udostępnionym jej lokalu⁸. Roszczeń na tle niewykonania bądź nienależytego wykonania omawianej umowy można dochodzić przed sądem pracy na podstawie przepisów kodeksu postępowania cywilnego o postępowaniu z zakresu prawa pracy⁹. Stosowne roszczenie przysługuje zarówno organizacji związkowej, jak i pracodawcy. Sprawy dotyczące tych zagadnień leżą w kognicji sądownictwa pracy jako sprawy ze stosunków z zakresu prawa pracy (art. 1 k.p.c.). Analogiczne roszczenia przysługują także w przypadku, gdy warunki udostępniania pomieszczeń oraz urządzeń technicznych określają postanowienia układu zbiorowego pracy w części obligacyjnej układu.

Jeśli u pracodawcy działa więcej niż jedna organizacja związkowa, zróżnicowanie w zakresie uprawnień tych organizacji związkowych może być dokonane jedynie ze względu na liczbę zrzeszonych członków. Jest to też zgodne z art. 1 u. o z. z., wskazującym w ust. 3, że pracodawcy są zobowiązani jednakowo traktować wszystkie związki zawodowe. Podstawą rozważań w tym zakresie jest zasada dobrowolności wyrażona w art. 1 ust. 1 u. o z. z. Wolność ta jest gwarancją dobrowolności członkostwa, uznanej w art. 1 ust. 1 u. o z. z. za cechę

⁸ Por. I. Sierocka: *Odpowiedzialność prawna przedstawicieli pracowników za działania wobec pracodawcy*. W: *Demokracja w zakładzie pracy. Zagadnienia prawne*. Red. Z. Hajn, M. Kurzynoga. Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2017, s. 181–196. Zob. też: wyrok SN z 16 grudnia 1999 r., I PKN 462/99, OSNP 2001, nr 10, poz. 343.

⁹ K.W. Baran, w: *Zbiorowe prawo pracy. Komentarz*. Red. K.W. Baran..., s. 193–195.

związku zawodowego¹⁰. Obowiązujący obecnie art. 3 u. o z. z. stanowi rozwinięcie zasady dobrowolności przynależności związkowej, o której mówi art. 1 ust. 1 u. o z. z., formułując swojego rodzaju gwarancję respektowania tej zasady, w szczególności w sferze zatrudnienia. Przepisy wykluczają bowiem możliwość ponoszenia przez pracowników i inne osoby zatrudnione jakichkolwiek ujemnych skutków z powodu przynależności do związku, wykonywania funkcji związkowej lub też braku przynależności do związków zawodowych¹¹. Zakazem nierównego traktowania objęto wszystkie osoby wykonujące pracę zarobkową korzystające na podstawie art. 2 u. o z. z. z pełnego i ograniczonego prawa koalicji, pozostające w zatrudnieniu pracowniczym i niepracowniczym, w tym osoby zatrudnione bez wynagrodzenia.

Ustawowy zwrot zawarty już w poprzednim brzmieniu art. 3 u. o z. z.: „zakazuje się nierównego traktowania”, oznacza ochronę przed dyskryminacją, czyli jej zakaz¹². Nowe brzmienie art. 3 u. o z. z. ma na celu ustanowienie gwarancji normatywnych respektowania tzw. pozytywnej i negatywnej wolności związkowej. Przepis ten ma charakter imperatywny (dwustronnie bezwzględnie obowiązujący), a sformułowana w nim dyrektywa odnosi się do wszystkich podmiotów funkcjonujących na rynku pracy. Jej adresatem są więc nie tylko pracodawcy i organizacje związkowe, ale także władze publiczne i organy administracji publicznej¹³ oraz inne podmioty działające w zakładzie pracy (np. komisje socjalne przydzielające świadczenia socjalne pracownikom), jak i poza zakładem pracy, w tym również organy państwowe i samorządowe.

Zakaz dyskryminacji (zakaz nierównego traktowania) zawarty w art. 3 ust. 1 u. o z. z. *in fine* odnosi się jednak przede wszystkim

¹⁰ Por. H. Szewczyk: *Zakaz dyskryminacji jako gwarancja prawa wolności związkowych w świetle art. 3 ustawy o związkach zawodowych*. „Państwo i Prawo” 2021, nr 5, s. 73–90; J. Tlatlik: *Zakaz dyskryminacji na etapie nawiązywania stosunku pracy*. Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2022, s. 63–65.

¹¹ H. Szewczyk: *Zakaz dyskryminacji...*

¹² Zob. I. Boruta, w: Taż, Z. Góral, Z. Hajn: *Komentarz do ustaw o związkach zawodowych, organizacjach pracodawców, zbiorowych sporach pracy*. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1992, s. 18; K.W. Baran, w: *Zbiorowe prawo pracy...*, s. 44–47; Z. Niedbała: *Negatywna wolność związkowa a zasada niedyskryminacji w zbiorowych stosunkach pracy*. W: *Prawo wobec dyskryminacji w życiu społecznym, gospodarczym i politycznym*. Red. Z. Niedbała. Difin SA, Warszawa 2011, s. 205 i nast.

¹³ Zob. K.W. Baran, w: *Zbiorowe prawo pracy...*, s. 46.

do pracodawców oraz do innych podmiotów zatrudniających, którzy powinni kierować się obiektywnymi powodami przy różnicowaniu sytuacji osób zatrudnionych. Nie mogą oni w swoich decyzjach kadrowych – a w szczególności dotyczących zatrudnienia, wynagradzania i przyznawania innych świadczeń związanych z pracą, udziału w szkoleniach, awansowania lub zwalniania pracowników – kierować się kryteriami dyskryminacyjnymi, faworyzować lub dyskryminować członków związków zawodowych oraz pracowników niezrzeszonych w związkach. Przykładowo, pracodawca nie może ograniczać telepracownikowi dysponowania prawami zbiorowymi, jest on zwłaszcza zobowiązany do zapewnienia mu możliwości udziału w wyborach do organów reprezentujących pracowników¹⁴. Obowiązek pracodawcy wpływania na kształtowanie w zakładzie pracy zasad współżycia społecznego obejmuje również powstrzymywanie się poza miejscem i czasem pracy od takich zachowań, które wywołują lub potęgują wzajemnie negatywne relacje stron stosunku pracy oraz współpracowników i konflikty w środowisku pracy na tle przynależności do różnych działających u pracodawcy organizacji związkowych¹⁵. Pracodawcy nie wolno zwolnić pracownika wyłącznie z powodu jego przynależności do związków zawodowych. Nie stanowi jednak dyskryminacji pracownika uzasadnione wypowiedzenie umowy o pracę, nie zaś powodowane względami w szczególności dotyczącymi braku lub przynależności związkowej¹⁶.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 Konwencji MOP nr 135 dotyczącej ochrony przedstawicieli pracowników w przedsiębiorstwach i przyznania im ułatwień¹⁷ w przedsiębiorstwie będą przyznane przedstawicielom pracowników takie ułatwienia, które umożliwią im szybkie i skuteczne wykonywanie ich funkcji. Z kolei w myśl ust. 3 tego przepisu przyznanie takich ułatwień nie powinno utrudniać skutecznej działalności zainteresowanego przedsiębiorstwa. Oznacza to zwłaszcza działania, które mają wpływ na poziom bezpieczeństwa osób zatrudnionych, dlatego wymagają one uzgodnienia z pracodawcą, natomiast ewentu-

¹⁴ Zob. M. Latos-Miłkowska: *Telepraca jako sposób upowszechniania zatrudnienia*. W: *Prawo pracy a bezrobocie*. Red. L. Florek, M. Latos-Miłkowska. Polskie Wydawnictwo Profesjonalne Sp. z o.o., Warszawa 2003, s. 64.

¹⁵ Zob. wyrok SN z 9 lipca 2008 r., I PK 2/08, OSNP 2009, nr 23–24, poz. 311.

¹⁶ Zob. wyrok SN z 19 stycznia 1998 r., I PKN 484/97, OSNP 1998, nr 24, poz. 710.

¹⁷ Dz.U. z 1977 r., nr 39, poz. 178.

alna odmowa pracodawcy powinna być traktowana jako utrudnianie działalności związkowej¹⁸.

W świetle art. 2 ust. 2 Konwencji MOP nr 98 dotyczącej stosowania zasad prawa organizowania się i prowadzenia rokowań zbiorowych z 1 lipca 1949 r. niedopuszczalne jest finansowe lub w inny sposób wspieranie związków zawodowych przez pracodawcę bądź organizację pracodawców, m.in. przekazywanie związkom darowizn, dotacji, innych świadczeń o charakterze majątkowym itp. Pojawia się tu problem zabronionego przez MOP finansowania związków zawodowych przez pracodawcę¹⁹. W moim przekonaniu regulacja z art. 33 u. o z. z. może naruszać dyrektywę sformułowaną w art. 2 ust. 2 Konwencji MOP nr 98 dotyczącej stosowania zasad prawa organizowania się i prowadzenia rokowań zbiorowych z 1 lipca 1949 r. Norma ta zakazuje wspierania organizacji pracowników finansowo lub w inny sposób wpływania pracodawcy na działalność związkową²⁰. Stanowi to akt niedopuszczalnej ingerencji w wolności związkowe. Taka sytuacja sprzyja korupcji oraz osłabia ochronę interesów pracowniczych.

Przyznawanie w układach zbiorowych pracy bądź innych umowach zbiorowych związkom zawodowym dodatkowych uprawnień, innych niż te *explicite* przewidziane w art. 33 u. o z. z., jest również sprzeczne z prawem. Sytuacją, która mogłaby rodzić wątpliwości z punktu widzenia zgodności z art. 2 ust. 2 Konwencji MOP nr 98, byłaby przykładowo taka, w której charakter udostępnionego pomieszczenia byłby rażąco zróżnicowany w stosunku do poszczególnych organizacji zakładowych działających u pracodawcy. Sprzeczność z prawem mogłaby się pojawiać dopiero wtedy, gdyby związki zawodowe były traktowane w sposób zróżnicowany, a zróżnicowanie to nie byłoby uzasadnione racjonalną przesłanką (np. liczbą członków), lub gdyby wartość wsparcia finansowego pozostawała w oderwaniu

¹⁸ Zob. Ł. Pisarczyk: *Reforma zbiorowego prawa pracy. Próba kodyfikacji a nowelizacja przepisów zbiorowego prawa pracy*. Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2019, s. 343–344.

¹⁹ Zob. M. Gładoch: *Dialog społeczny w zbiorowym prawie pracy*. Wydawnictwo TNOIK, Toruń 2014, s. 78 i nast.; P. Grzebyk, w: P. Czarnecki, P. Grzebyk, A. Reda-Ciszewska, B. Surdykowska: *Ustawa o związkach zawodowych. Komentarz praktyczny z orzecznictwem*. C.H.Beck, Warszawa 2021, s. 17 i nast.

²⁰ Por. T. Liszcz: *Aksjologiczne podstawy prawa pracy. Zarys problematyki*. Wydawnictwo UMCS, Warszawa 2018, s. 203–208.

od celów, na jakie ma być przeznaczona. Finansowanie jest zabronione, gdy służy podporządkowaniu sobie organizacji związkowej przez pracodawcę.

Udostępnianie pomieszczeń i sprzętów nieodpłatnie można kwalifikować jako niedozwolone wsparcie udzielane w „inny sposób”. Pracodawcy nie wolno bowiem przejmować kontroli nad związkami i ograniczać niezależności związkowej. W związku z tym art. 33 u. o z. z. w obecnym kształcie, jako sprzyjający naruszeniom ratyfikowanych przez Polskę postanowień międzynarodowych, należałoby uchylić. W tym miejscu warto jednak podkreślić, że uchylenie tego przepisu nie oznacza, że związki zawodowe i pracodawca w ramach swobody umów nie będą mogli zawrzeć na zasadach ogólnych, przewidzianych prawem cywilnym, odpowiedniej treści umów wynajmu lub dzierżawy albo określić tego rodzaju uprawnień w ramach regulacji układowej.

Wykładnia językowa prowadzi do wniosku, że, co do zasady, pomieszczenie przeznaczone na działalność związkową winno znajdować się na terenie zakładu pracy. Problem powstaje w sytuacjach, gdy ze względu na profil prowadzonej działalności pracodawca takich pomieszczeń na terenie zakładu pracy nie posiada. Zdaniem Janusza Żołyńskiego w takiej sytuacji pracodawca zwolniony jest z tego obowiązku. Związek zawodowy nie może bowiem wymagać zbudowania dla niego takiego pomieszczenia czy ewentualnie postawienia w tym celu przenośnego kontenera. Według badacza stanowisko to wynika z użycia w omawianym przepisie terminu „**udostępni**”, co oznacza, że pracodawca jest tego pomieszczenia właścicielem lub posiadaczem, nawet zależnym (najemcą). Ustawodawca nie użył bowiem sformułowania, że pracodawca ma „zapewnić”. Dotyczy to także urządzeń technicznych – pracodawca musi je posiadać, nie ma natomiast obowiązku specjalnego ich zakupu i przekazania związkowi zawodowemu²¹. Taka wykładnia jest jednak wysoce dyskusyjna. Z tego też względu przepis ten *de lege ferenda* powinien być doprecyzowany, np. w ten sposób, że obowiązek ten ma spełnić pracodawca „w miarę możliwości”.

Koszty ponoszone w związku z nałożonymi na pracodawcę obowiązkowymi świadczeniami na rzecz zakładowych organizacji związ-

²¹ Por. J. Żołyński: *Ustawa o związkach zawodowych. Komentarz*. OpenLex 2014 [dostęp: 17.03.2023].

kowych, wynikającymi z przepisów art. 31 i 31¹ u. o z. z., polegającymi na udostępnianiu związkom zawodowym, na warunkach określonych w stosownej umowie, pomieszczeń i urządzeń technicznych niezbędnych do wykonywania działalności związkowej oraz na pobieraniu z wynagrodzenia pracowników składek związkowych, stanowią koszty funkcjonowania pracodawcy jako podatnika. Nie są to jednak koszty podatkowe, z racji braku związku przyczynowo-skutkowego, lecz koszty w ujęciu rachunkowym. Bezpłatna pomoc organizacyjna udzielana związkom zawodowym nie ma bowiem żadnego związku z przychodami pracodawcy. Dlatego też wydatki na udzielanie takiej pomocy nie są dla niego kosztami podatkowymi²². Wydatki ponoszone przez pracodawcę, wynikające z obowiązku udostępnienia zakładowej organizacji związkowej pomieszczeń i urządzeń technicznych niezbędnych do wykonywania działalności związkowej (art. 33 ust. 1 u. o z. z.), nie stanowią zatem kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych²³. Wprawdzie umowa najmu może mieć – co jest powszechnie wiadome – charakter odpłatny, jednak w praktyce stosunków pracy, zwłaszcza w dużych strukturach publicznych, nader często jest ona nieodpłatna. W swych następstwach art. 33 u. o z. z. generuje więc dla pracodawcy nie tylko koszty bezpośrednie, ale również pośrednie. Wielu pracodawców płaci też VAT z tytułu umów ze związkami zawodowymi, nie mogąc zaksięgować ich jako kosztów uzyskania przychodów.

3. Działalność gospodarcza zakładowej organizacji związkowej

Możliwość swobodnego prowadzenia działalności gospodarczej zagwarantowana została w art. 22 Konstytucji RP. W zakresie prowadzonej działalności gospodarczej związek zawodowy podlega w całości reżimowi prawa gospodarczego oraz jest traktowany tak jak inne podmioty gospodarcze, w szczególności nie jest on w tej działalności niezależny od państwa.

²² Zob. wyrok NSA z 28 sierpnia 2009 r., II FSK 517/08, LEX nr 694291.

²³ Zob. wyrok WSA w Warszawie z 9 czerwca 2017 r., III SA/Wa 1547/16, LEX nr 2364781.

W świetle art. 24 ust. 1 u. o z. z. dochód z działalności gospodarczej prowadzonej przez związki zawodowe służy realizacji ich zadań statutowych i nie może być przeznaczony do podziału pomiędzy ich członków. Związki zawodowe korzystają ze zwolnień podatkowych przewidzianych dla stowarzyszeń. Działalność gospodarcza nie jest celem związku, lecz środkiem służącym realizacji jego zadań, określonych w art. 1 u. o z. z. Dochód z tej działalności ma być przeznaczony na wykonywanie zadań statutowych związku, a nie dzielony pomiędzy członków. Zakaz podziału dochodu z działalności gospodarczej pomiędzy członków związku dotyczy każdego sposobu podziału. Związek zawodowy nie może zatem podejmować działalności gospodarczej służącej jako źródło dochodów dla jego członków. Pozyskane środki finansowe mogą jednak zostać przeznaczone m.in. na działalność socjalną, w tym na różnego rodzaju zapomogi dla pracowników zrzeszonych w organizacji związkowej.

Związki zawodowe mogą swobodnie tworzyć swoje struktury organizacyjne. Dla celów działalności gospodarczej mogą zatem tworzyć wyodrębnione organizacyjnie i finansowo jednostki prowadzące działalność gospodarczą. Mogą więc tworzyć tzw. pracodawców wewnętrznych, prowadzących działalność gospodarczą. Działalność gospodarczą prowadzoną przez związki zawodowe należy definiować w świetle art. 3 Prawa przedsiębiorców²⁴, zgodnie z którym działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Ustawa o związkach zawodowych nie daje podstaw do stosowania odmiennej definicji.

Artykuł 24 u. o z. z. nie rozstrzyga również, w jakiej formie organizacyjno-prawnej związki zawodowe mogą prowadzić działalność gospodarczą, stąd też można przyjąć, że dopuszczalna jest każda przewidziana prawem forma prowadzenia takiej działalności. Związek może ją prowadzić we własnym imieniu i na własny rachunek, jak i współdziałając z innymi podmiotami. Dotyczy to co do zasady działalności gospodarczej w ścisłym tego słowa znaczeniu, rozumianej jako zorganizowana działalność zarobkowa wykonywana przez związek zawodowy w imieniu własnym i w sposób ciągły. Należy zatem stwierdzić, że związek zawodowy prowadzący działalność gospodarczą spełnia kryteria wskazane w art. 4 ust. 1 Prawa przedsiębiorców, a tym sa-

²⁴ Dz.U. z 2021 r., poz. 162 t.j.

mym jest przedsiębiorcą w rozumieniu tego przepisu. Ustawodawca nie wprowadził również bezpośredniego wymogu prowadzenia działalności gospodarczej na zasadach i w formach określonych w statucie. Pośrednio działalności gospodarczej dotyczy art. 13 pkt 10 u. o z. z., nakazujący wskazanie w statucie źródeł finansowania działalności związku. W przypadku prowadzenia działalności gospodarczej powinna ona zostać wskazana w statucie jako jedno ze źródeł finansowania związku. Jednak ta ogólna regulacja nie nakazuje szczegółowego określenia zakresu i formy organizacyjnej prowadzonej przez związek działalności, co zezwala związkom zawodowym na dość swobodne prowadzenie działalności gospodarczej, nie nakładając wyraźnych ram prawnych czy ograniczeń tej działalności.

Związek zawodowy posiada osobowość prawną. Osobowość tę posiadają również podstawowe jednostki organizacyjne związku, czyli zakładowe organizacje związkowe, jeśli wynika to ze statutu. Związek zawodowy może w postanowieniach statutu przewidzieć tworzenie wyodrębnionych jednostek organizacyjnych, które będą prowadziły działalność gospodarczą. (Przez jednostkę organizacyjną należy rozumieć jednostkę wchodzącą w skład struktury związku zawodowego, a nie odrębny podmiot prawa, np. spółkę z o.o., której związek zawodowy jest wyłącznym udziałowcem). W praktyce spotyka się np. powoływanie w tym celu oddziałów związku zawodowego. W takim przypadku podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą i będącym przedsiębiorcą jest związek zawodowy, a wyodrębnienie jednostki prowadzącej tę działalność ma charakter jedynie organizacyjny. Warto przy tym zauważyć, że brak osobowości prawnej nie jest przeszkodą do uzyskania przez taką jednostkę samodzielności finansowej i podatkowej oraz statusu pracodawcy wewnętrznego, jeżeli statut związku zawodowego będzie tak stanowił. Przyjmuje się bowiem, że wyodrębniona jednostka organizacyjna związku zawodowego, nawet jeżeli na mocy statutu związku zawodowego ma osobowość prawną, nie jest odrębnym od tego związku zawodowego przedsiębiorcą. Związki mogą zatem prowadzić działalność samodzielnie, we własnym imieniu i na własny rachunek, mogą również utworzyć w tym celu wyodrębnioną jednostkę organizacyjną: (a) działalność gospodarcza może być prowadzona także w formie udziału w spółkach prawa handlowego (b) lub spółdzielni, jeżeli jej statut przewiduje odprowa-

dzenie części nadwyżki bilansowej na cele statutowe związku, (c) oraz poprzez samodzielne zawiązanie spółdzielni.

Zgodnie z art. 24 u. o z. z. prowadzenie tej działalności ma jednak charakter specyficzny i nie może być utożsamiane *stricte* z pojęciem działalności gospodarczej prowadzonej, aby osiągnąć zysk. Ustawa ta przewiduje bowiem liczne ograniczenia. Przepis art. 24 u. o z. z. uprawnia związki zawodowe do prowadzenia działalności gospodarczej, z której dochody mogą służyć jedynie realizacji ich celów statutowych i nie mogą być dzielone między członków. Prowadząc działalność, związek nie może wykorzystywać do tego środków pracodawcy, powołując się na art. 33 u. o z. z., zobowiązujący pracodawcę do udostępniania związkowi pomieszczeń i urządzeń technicznych niezbędnych do wykonywania działalności związkowej²⁵. Nie ma też możliwości uzyskania przychodu na skutek prowadzonej działalności gospodarczej przez zrzeszonych członków danej organizacji. Wydaje się, że ustawodawca zabronił związkowcom uczestniczenia w dochodzie związku poprzez pobieranie wynagrodzenia za pracę w organizacji związkowej. Stanowi to formę zabronionego podziału dochodu. Nie wynika to jednak *expressis verbis* z ustawy.

Jeżeli związek zatrudnia osoby we własnym imieniu i na własny rachunek, ma on status pracodawcy. Prowadzenie działalności gospodarczej na ogół będzie się łączyć z wykonywaniem pracy odpłatnej i zatrudnieniem osób, gdzie związek zawodowy pełni funkcję pracodawcy bezpośredniego lub pośredniego. Jeśli związek prowadzi działalność gospodarczą i tworzy jednostkę organizacyjną, która przy spełnieniu przesłanek z art. 3 k.p. jest pracodawcą dla zatrudnionych pracowników, to taka jednostka organizacyjna może być również uznana za pracodawcę w rozumieniu art. 2 ust. 1 ustawy z 13 lipca 2006 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy²⁶. Jednostka organizacyjna utworzona przez związek zawodowy w celu prowadzenia działalności gospodarczej ma wobec zatrudnionych w niej osób przymiot pracodawcy, bez względu na sposób rozliczenia się ze związkiem zawodowym oraz osiąganie zysku. Nakłada to na związek zawodowy wszelkie obowiązki podmiotu

²⁵ Zob. wyrok NSA z 14 października 1997 r., II SA 193/97, „Wokanda” 1998, nr 3, s. 35.

²⁶ Dz.U. z 2020 r., poz. 7 t.j.

zatrudniającego, co w praktyce może kolidować z rolą podmiotu powołanego do obrony i ochrony praw oraz interesów pracowniczych, zwłaszcza gdy zatrudnia on związkowców²⁷.

Warto zauważyć, że w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej przez związek dokonano zmiany art. 35 u. o z. z. Ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o związkach zawodowych oraz niektórych innych ustaw²⁸ dodano do tego przepisu ust. 21 pkt 2, który stanowi, że: „Kto w związku z pełnioną funkcją związkową niezgodnie z przepisem art. 24 ust. 1, przeznacza dochód z działalności gospodarczej prowadzonej przez związek zawodowy na cele niesłużące realizacji zadań statutowych związku lub dzieli go pomiędzy członków związku, podlega grzywnie”. Za niekonstytucyjny natomiast uznano zmieniony przepis art. 35 ust. 2 u. o z. z., który stwierdzał, że karze podlega ten, „kto w związku z pełnioną funkcją związkową kieruje działalnością sprzeczną z ustawą”. Przepis ten utracił moc 26 maja 2008 r.²⁹ W art. 35 dodano z kolei ust. 2 u. o z. z., który penalizuje zachowania osób pełniących funkcje związkowe polegające na przeznaczeniu dochodu z działalności gospodarczej prowadzonej przez związek zawodowy na cele niesłużące realizacji zadań statutowych związku lub dzieleniu go pomiędzy członków związku³⁰.

4. Opodatkowanie dochodów zakładowej organizacji związkowej

W świetle art. 2 ust. 1 ustawy z 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników³¹ osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które na podstawie odrębnych ustaw są podatnikami, podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu oraz otrzymują numery identyfikacji podatkowej NIP. Działalność gospodarcza związków zawodowych opodatkowana jest na ogólnych zasadach, przy czym korzysta ze zwolnień przewidzianych dla stowarzyszeń. Zgodnie z art. 24 ust. 2 u. o z. z. związki zawodowe korzystają ze zwolnień podatko-

²⁷ Zob. wyrok SN z 26 września 2000 r., I PKN 53/00, OSNP 2002, nr 9, poz. 205.

²⁸ Dz.U. z 2018 r., poz. 1608.

²⁹ Dz.U. z 2008 r., nr 90, poz. 562.

³⁰ Wytyczne TK do wyroku z 13 maja 2008 r., P 50/07, Dz.U. z 2008 r., nr 90, poz. 562.

³¹ Dz.U. z 2022 r., poz. 2500 t.j.

wych przewidzianych dla stowarzyszeń. Zgodnie z postanowieniami art. 7 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³² podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, a podlegająca na mocy ustawy obowiązkowi podatkowemu. Na podstawie art. 24 ust. 2 u. o z.z. związki zawodowe mogą korzystać ze zwolnień podatkowych przewidzianych dla stowarzyszeń.

W ramach związku zawodowego jako osoby prawnej funkcjonują jednostki organizacyjne (samobilansujące) prowadzące działalność gospodarczą, a celem tej działalności jest uzyskiwanie dochodów mających wspierać działalność statutową. Związki zawodowe, poza działalnością statutową określoną w statucie, mogą prowadzić również działalność gospodarczą. Jednakże art. 24 ust. 1 u. o z. z. wyraźnie określa, że dochód z działalności gospodarczej prowadzonej przez związki zawodowe służy realizacji ich zadań statutowych i nie może być przeznaczony do podziału pomiędzy ich członków. Jednocześnie związki zawodowe nie zostały wymienione przez ustawodawcę w treści art. 6 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych³³ jako podmioty, które zwolnione są od podatku. Zatem związki zawodowe oraz inne podmioty posiadające osobowość prawną podlegają ogólnym regułom podatkowym przewidzianym w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Ustawa ta w art. 7 ust. 1 stanowi, że przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód. Oznacza to, że związki zawodowe ustalają dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty. Bez znaczenia pozostaje przy tym, czy dochód został osiągnięty przez związek z działalności statutowej (w tym także ze składek członkowskich), czy z działalności gospodarczej, czy z innych źródeł, jak np. z darowizn.

Ustawodawca uznał zadania statutowe związków zawodowych za społecznie użyteczne i istotne na tyle, że należy zadania te wspierać i odpowiednio kształtować korzystną polityką fiskalną. Znajduje to odzwierciedlenie w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie bowiem z art. 17 ust. 1 pkt 39 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wolne od podatku są dochody m.in.

³² Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 t.j.

³³ Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 t.j.

związków zawodowych – w części przeznaczonych na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej. Dla związków zawodowych właściwą podstawę prawną do korzystania ze zwolnienia stanowi ww. art. 17 ust. 1 pkt 39, który całościowo traktuje o zwolnieniach przewidzianych dla dochodów uzyskiwanych przez te podmioty. Cele statutowe związków zawodowych są pojęciem znacznie szerszym niż cele przywołane w art. 17 ust. 1 pkt 4, chociaż bezsprzecznie mogą być z nimi zbieżne. Natomiast składki członkowskie (art. 17 ust. 1 pkt 40) stanowią jedno ze źródeł dochodów związków.

Z brzmienia art. 24 ust. 1 u. o z. z. można wywieść, że związek zawodowy może prowadzić działalność gospodarczą. Regulacja ta wskazuje, że dochód z działalności gospodarczej prowadzonej przez związki zawodowe służy realizacji ich zadań statutowych i nie może być przeznaczony do podziału pomiędzy ich członków. Jednocześnie ten sam przepis daje związkom zawodowym prawo do korzystania ze zwolnień podatkowych przewidzianych dla stowarzyszeń (art. 24 ust. 2 u. o z. z.).

Zgodnie z treścią art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód, bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty; w wypadkach, o których mowa w art. 21 i 22, przedmiotem opodatkowania jest przychód. Z art. 7 ust. 2 ww. ustawy wynika z kolei, że dochodem jest, z zastrzeżeniem art. 10 i 11, nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą. Ustalony w powyższy sposób dochód może być przedmiotem zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przepis ten zawiera bowiem katalog dochodów wolnych od podatku, czyli innymi słowy, wyłącza z podstawy opodatkowania dochody uzyskane z tytułów w nim wymienionych.

Jak stanowi art. 17 ust. 1 pkt 39 ww. ustawy, wolne od podatku są dochody związków zawodowych, społeczno-zawodowych organizacji rolników, izb rolniczych, izb gospodarczych, organizacji samorządu gospodarczego rzemiosła, spółdzielczych związków rewizyjnych, organizacji pracodawców i partii politycznych, działających na podstawie odrębnych ustaw – w części przeznaczonych na cele statutowe,

z wyłączeniem działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych są (z zastrzeżeniem art. 1 ust. 2 oraz art. 1a tej ustawy) osoby prawne. Związki zawodowe, a także niektóre ich jednostki organizacyjne – wyłącznie te, które zostały wskazane w statucie związku – podlegają obowiązkowi rejestracji w Krajowym Rejestrze Sądowym i z tym dniem nabywają osobowość prawną (art. 15 ust. 1 ustawy o związkach zawodowych).

Związek zawodowy jest organizacją społeczną działającą na podstawie ustawy o związkach zawodowych, realizującą cele statutowe zbieżne z celami określonymi w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Związek korzysta zatem ze zwolnień określonych w art. 17 ust. 1 pkt 4 oraz pkt 39 i pkt 40 w zakresie składek członków, o ile dochody przekazuje i wydatkuje na realizację tych celów, z wyłączeniem działalności gospodarczej³⁴. W myśl postanowień art. 17 ust. 1b ww. ustawy zwolnienie, o którym mowa, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone art. 17 ust. 1 ustawy, ma zastosowanie, jeżeli dochód ten jest przeznaczony i – bez względu na termin – wydatkowany na cele określone w tym przepisie, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów.

Zgodnie z art. 25 ust. 4 ww. ustawy, jeżeli związek uprzednio zadeklaruje, że przeznaczy dochód na cele określone w wyżej wymienionych przepisach, i dochód ten wydatkuje na inne cele, to podatek od tego dochodu, bez wezwania, wpłaca do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokona takiego wydatku. Zgodnie z art. 25 ust. 4 ww. ustawy przepis ten stosuje się również do dochodów za lata poprzedzające rok podatkowy, zadeklarowanych i niewydatkowanych w tych latach na cele określone w art. 17 ust. 1b tej ustawy.

Przepis art. 17 ust. 1 pkt 39 ww. ustawy należy rozumieć w ten sposób, że o zwolnieniu przesądza to, na jakie potrzeby dochód zo-

³⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z 23 lutego 2009 r., I PPB5/423-227/08-2/IS, <https://epodatnik.pl/interpretacje-podatkowe/wykaz.php?id=132950-2009-02-23-dyrektor-izby-skarbowej-w-warszawie-ippb5-423-227-08-2-is> [dostęp: 17.03.2023].

stanie przeznaczony. Jeżeli celem przeznaczenia dochodu są zadania statutowe, wówczas dochód podlega zwolnieniu nawet, gdy osiągnięty został z działalności gospodarczej. Nie podlega natomiast zwolnieniu dochód przeznaczony na działalność gospodarczą. Na podstawie art. 17 ust. 1a ustawy (bez względu na treść ww. art. 17 ust. 1 pkt 39) nie są również zwolnione od opodatkowania określone kategorie dochodów, tj. dochody uzyskiwane z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali lub dochodów uzyskanych z handlu tymi wyrobami; zwolnieniem objęte są jednak dochody jednostek naukowych i badawczo-rozwojowych, w rozumieniu odrębnych przepisów, uzyskane z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego (art. 17 ust. 1a pkt 1 ustawy). Ponadto te same zasady odnoszą się do dochodów uzyskanych z działalności polegającej na oddaniu środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych do odpłatnego używania w ramach zawartej umowy leasingu (uregulowanej w art. 17a–17k ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Także dochody – bez względu na czas ich osiągnięcia – wydatkowane na cele inne niż wskazane w art. 17 ust. 1 nie są zwolnione od podatku dochodowego. Podkreślenia wymaga, że ramy omawianego zwolnienia wyznaczone zostały przez art. 17 ust. 1b i art. 17 ust. 1a pkt 2 ww. ustawy podatkowej.

Na podstawie art. 17 ust. 1b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 tego artykułu, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i – bez względu na termin – wydatkowany na cele określone w tym przepisie, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów. Z kolei w myśl art. 17 ust. 1a pkt 2 tejże ustawy zwolnienie, o którym mowa w art. 17 ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, nie dotyczy dochodów, bez względu na czas ich osiągnięcia, wydatkowanych na inne cele niż wymienione w tych przepisach.

Analizowane zwolnienie jest zatem zwolnieniem warunkowym. Aby związek zawodowy mógł skorzystać ze zwolnienia na mocy ww. art. 17 ust. 1 pkt 39, konieczne jest łączne spełnienie następujących przesłanek: dochody muszą być przeznaczone na cele działalności statutowej; dochody muszą być – bez względu na termin – wydatkowane na te cele, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodu. Przeznaczenie i wydatkowanie dochodu powinna charakteryzować tożsamość celu, na który związek najpierw dochód przeznaczył, a następnie wydatkował. Zwolnienie to nie jest uzależnione od rodzaju uzyskiwanego dochodu, oprócz dochodów wymienionych w art. 17 ust. 1a. Ważny jest tu cel, na jaki dochód jest przeznaczony, a nie źródło pochodzenia dochodu. Literalne brzmienie art. 17 ust. 1 pkt 39 ww. ustawy wskazuje więc, że dochody podatników, o których mowa w tym przepisie, nie podlegają opodatkowaniu po spełnieniu łącznie następujących warunków: przeznaczenia dochodów na cele statutowe, czyli wyraźnie określonych w statucie, oraz spełnienia przesłanki o charakterze negatywnym, by środki te nie zostały przeznaczone na działalność gospodarczą.

Ponadto z przepisów art. 17 (w szczególności z art. 17 ust. 1a pkt 2) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika jednoznaczne powiązanie zwolnienia podatkowego z rzeczywistym i bezpośrednim wydatkowaniem dochodu na cele statutowe. Pośrednie etapy alokacji dochodu, choćby były obliczone na zwiększenie dochodu i jego przeznaczenie w przyszłości na cele statutowe, nie są objęte przedmiotowym zwolnieniem od podatku dochodowego, przewidzianym w art. 17 ww. ustawy, w tym również nie są objęte zwolnieniem z art. 17 ust. 1 pkt 39. Przestrzeganie wymogu bezpośredniego przeznaczenia i wydatkowania dochodu na cele statutowe jest obligatoryjne. Przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby *de facto* do całkowitego zwolnienia od opodatkowania wszelkich dochodów związków zawodowych – nie byłoby bowiem przeszkód, aby wykazać, że wszystkie wydatki tych podmiotów są pośrednio ponoszone w celach statutowych, a przecież omawiane zwolnienie jest zwolnieniem przedmiotowym, a nie podmiotowym. Użyte w analizowanych przepisach pojęcie dochodu przeznaczonego i wydatkowanego na cele

statutowe należy rozumieć w znaczeniu, że pomiędzy przeznaczeniem i wydatkowaniem musi istnieć bezpośredni związek przyczynowy. Zatem warunkiem skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 39 ww. ustawy jest to, aby dochody uzyskiwane przez związki zawodowe były bezpośrednio wydatkowane na cele przewidziane w statucie. Brak spełnienia któregokolwiek z wyżej określonych warunków uprawniających do zastosowania zwolnienia przedmiotowego skutkuje tym, że związki zawodowe muszą się liczyć z obowiązkiem poniesienia ciężaru podatku dochodowego. W myśl bowiem art. 25 ust. 4 ww. ustawy, jeżeli podatnicy, o których mowa w art. 17 ust. 1, uprzednio zadeklarowali, że przeznaczą dochód na cele określone w tych przepisach, i dochód ten wydatkowali na inne cele – podatek od tego dochodu, bez wezwania, wpłaca się do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wydatku; przepis ten stosuje się również do dochodów za lata poprzedzające rok podatkowy, zadeklarowanych i niewydatkowanych w tych latach na cele określone w art. 17 ust. 1b.

Warto podkreślić, że przepisy ustanawiające zwolnienia i ulgi podatkowe w systemie polskiego prawa podatkowego są istotnym wyjątkiem od zasady sprawiedliwości podatkowej (powszechności i równości podatkowej), toteż muszą być stosowane w sposób ścisły i jakakolwiek wykładnia rozszerzająca w odniesieniu do przepisów dotyczących ww. preferencji podatkowych jest niedopuszczalna. Zgodnie więc z art. 17 ust. 1 pkt 39 ww. ustawy dochód uzyskany przez związek zawodowy z tytułu działalności gospodarczej, jeżeli w całości zostaje przeznaczony na cele statutowe, jest zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych³⁵. Innymi słowy, wolny od podatku jest dochód podmiotów wymienionych w powyższej regulacji podatkowej, niezależnie od źródeł pochodzenia (oprócz dochodów określonych w art. 17 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), który zostanie w myśl art. 17 ust. 1b tej ustawy przeznaczony i – bez względu na termin – wydatkowany wyłącznie na działalność statutową (tj. działalność określoną w statucie danego

³⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 czerwca 2013 r., I LPB3/423-111/13-2/JG, <https://epodatnik.pl/interpretacje-podatkowe/wykaz.php?id=276753-2013-06-12-dyrektor-izby-skarbowej-w-poznaniu-ilpb3-423-111-13-2-jg> [dostęp: 17.03.2023].

podmiotu), z wyłączeniem działalności gospodarczej. Norma wynikająca z art. 17 ust. 1 pkt 39 ww. ustawy zawiera rodzaj ulgi podatkowej, która narusza zasadę równości i powszechności opodatkowania. Tym samym powinna być interpretowana ściśle. Niedopuszczalne jest stosowanie wykładni rozszerzającej. Zatem wydatkowanie dochodu na cele inne niż statutowe wyłącza możliwość zastosowania zwolnienia z opodatkowania. Ponadto podkreślić należy, że cele statutowe jednostki muszą zostać określone precyzyjnie oraz w sposób niebudzący wątpliwości. Cele statutowe danego podmiotu, będące warunkiem wyłączenia dochodu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, muszą wynikać wprost ze statutu, jak sama nazwa wskazuje. Nie mogą być one również ustalane przez związki w drodze wykładni postanowień tegoż statutu, ponieważ związki nie są do tych czynności upoważnione.

5. Uwagi końcowe

Trudno nie zauważyć *de lege lata* problemów związanych z uprawnieniami związków zawodowych i ich przyszłą rolą w obszarze stosunków pracy na gruncie aktualnych przepisów ustawy o związkach zawodowych dotyczących funkcjonowania związków zawodowych, m.in. w kwestii finansowania ich działalności. Związkom zawodowym należy stworzyć odpowiednie gwarancje ich działania. Wśród nich najważniejsze są gwarancje przed represjami i odwetem oraz zapewnienie wsparcia techniczno-finansowego³⁶. Niewątpliwie obecny model finansowania przedstawicielstw pracowniczych daleki jest od doskonałości³⁷. Niezwykle istotne jest zwłaszcza niezależnienie się finansowe związków od pracodawcy i „wyprowadzenie” związków z zakładów pracy. Wymaga to jednak głębokich zmian ustawy o związkach zawodowych³⁸.

³⁶ Zob. Ł. Pisarczyk: *Reforma zbiorowego prawa pracy...*, s. 291 i nast.; Z. Hajn: *Zbiorowe prawo pracy. Zarys systemu*. Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2013, s. 89–91; J. Piątkowski: *Uprawnienia zakładowej organizacji związkowej*. Wydawnictwo TNOIK, Toruń 2008, s. 54 i nast.

³⁷ Por. K. Hus: *Finansowanie działalności związków zawodowych i pozazwiązkowych przedstawicielstw pracowników w Polsce*. W: *Zbiorowe prawo zatrudnienia*. Red. J. Stelina, J. Szmit. Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2018, s. 219–235.

³⁸ Zob. H. Szewczyk: *Rola związków zawodowych we wspieraniu whistleblowingu w zakładzie pracy*. W: *Między ideowością a pragmatyzmem – tworzenie, wykładnia i stosowanie*

De lege ferenda należałoby zastanowić się, czy nie należy mieć też zastrzeżeń wobec podejmowania przez związek zawodowy działalności gospodarczej. Trudno również racjonalnie postulować, aby związkowi zawodowemu tę możliwość odebrać, pod warunkiem że same związki zachowują w tym względzie daleko idący umiar. Jednakże zasady podejmowania przez związek zawodowy działalności gospodarczej powinny być jednoznacznie określone w statucie związku zawodowego. Działalność ta powinna być prowadzona przez wyodrębnione w tym celu organizacyjnie i finansowo jednostki, a wydzielenie tej działalności będzie służyło przejrzystości działania związku zawodowego. Warto też wprowadzić do ustawy o związkach zawodowych – wzorem art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach³⁹ – przepis, w myśl którego związek zawodowy może prowadzić działalność gospodarczą w rozmiarach służących realizacji jego celów. Stosownie do art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach fundacja może bowiem prowadzić działalność gospodarczą w podanym zakresie. Dochód z tej działalności służy wyłącznie realizacji jej celów statutowych.

Należy też na nowo uregulować odpowiedzialność związków za własne czyny własnym majątkiem oraz rekompensaty szkody wyrządzonej w sposób zawiniony, aby nie odbywało się to z pokrzywdzeniem wierzycieli i naruszeniem podstawowych zasad obrotu prawnego. Wydaje się, że obecnie odpowiedzialność ta służy głównie unikaniu przez związki zawodowe odpowiedzialności majątkowej za szkody spowodowane nielegalnym strajkiem oraz za zobowiązania majątkowe wynikające z prowadzonej przez związek zawodowy działalności⁴⁰. W tym celu należy rozważyć rezygnację z konstrukcji podwójnej osobowości prawnej związku zawodowego. Ze względu na przypadki nadużywania art. 24 u. o z. z. należy w szczególności postulować zmianę obecnego modelu, w którym związki zawodowe samodzielnie korzystają z własnej osobowości prawnej, prowadząc działalność gospodarczą.

prawa. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Małgorzacie Gersdorf. Red. K. Rączka i in. Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2022, s. 902–913.

³⁹ Dz.U. z 2020 r., poz. 2167 t.j.

⁴⁰ Por. D. Książek, w: *Zbiorowe prawo pracy...*, s. 118 i nast.

Polskie prawo związkowe nie jest też dostosowane do międzynarodowych standardów zawartych w konwencjach MOP w zakresie bezpośredniego finansowania działalności związków zawodowych przez pracodawcę. Finansowanie takie miało być rozwiązaniem przejściowym, a utrzymuje się już ponad trzydzieści lat. Nie ulega jednak wątpliwości, że w takim kraju jak Polska, gdzie stopień uzwiązkowienia jest dość niski, model finansowania tej działalności głównie ze składek członków związku może nie gwarantować niezbędnych środków. Jednakże mógłby on przyczynić się do wzmocnienia pozycji organizacji związkowej oraz do osiągnięcia równowagi partnerów społecznych⁴¹. Należy też poszukiwać nowych źródeł finansowania zewnętrznego oraz samofinansowania związków zawodowych.

Zmiany w prawie związkowym wpłyną również korzystnie na wprowadzenie nowych standardów w dziedzinie polityki społecznej i gospodarczej, w szczególności w zakresie przeciwdziałania korupcji oraz ochrony warunków pracy, gdy istotną rolę w tym procesie będą odgrywać związki zawodowe, samodzielnie i niezależnie broniące praw oraz interesów pracowników, nie pozostając w zależności od pracodawców. W tym celu należy nadać im szersze uprawnienia oraz zapewnić im prawne i finansowe gwarancje działania. Należy zatem zastanowić się nad nowym kształtem modelu finansowania działalności związkowej.

Bibliografia

- Baran K.W., w: *Zbiorowe prawo pracy. Komentarz*. Red. K.W. Baran. Wolters Kluwer SA, Warszawa 2016, s. 44–47, 193–195.
- Boruta I., w: I. Boruta, Z. Góral, Z. Hajn: *Komentarz do ustaw o związkach zawodowych, organizacjach pracodawców, zbiorowych sporach pracy*. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1992, s. 18–19.
- Florek L.: *Umowny charakter układu zbiorowego pracy*. „Państwo i Prawo” 1997, nr 7, s. 15–29.
- Głądoch M.: *Dialog społeczny w zbiorowym prawie pracy*. Wydawnictwo TNOIK, Toruń 2014.
- Grzebyk P., w: P. Czarnecki, P. Grzebyk, A. Reda-Ciszewska, B. Surdykowska: *Ustawa o związkach zawodowych. Komentarz praktyczny z orzecznictwem*. C.H.Beck, Warszawa 2021, s. 17–27.

⁴¹ Por. J. Jończyk: *Zatrudnienie i ubezpieczenie społeczne (zagadnienia prawne)*. „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” 2017, nr 4, s. 4 i nast.

- Hajn Z.: *Zbiorowe prawo pracy. Zarys systemu*. Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2013.
- Heropolitańska I., w: I. Heropolitańska, A. Nierodka, T. Zdziarski: *Kredyty, pożyczki i gwarancje bankowe*. Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2020, s. 209–211.
- Hus K.: *Finansowanie działalności związków zawodowych i pozazwiązkowych przedstawicielstw pracowników w Polsce*. W: *Zbiorowe prawo zatrudnienia*. Red. J. Stelina, J. Szmít. Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2018, s. 219–236.
- Jończyk J.: *Zatrudnienie i ubezpieczenie społeczne (zagadnienia prawne)*. „Praca i Zabezpieczenie Społeczne” 2017, nr 4, s. 2–6.
- Książek D., w: *Zbiorowe prawo pracy. Komentarz*. Red. K.W. Baran. Wolters Kluwer SA, Warszawa 2016, s. 118–120.
- Latos-Miłkowska M.: *Telepraca jako sposób upowszechniania zatrudnienia*. W: *Prawo pracy a bezrobocie*. Red. L. Florek, M. Latos-Miłkowska. Polskie Wydawnictwa Profesjonalne Sp. z o.o., Warszawa 2003, s. 60–73.
- Liszcz T.: *Aksjologiczne podstawy prawa pracy. Zarys problematyki*. Wydawnictwo UMCS, Warszawa 2018.
- Niedbała Z.: *Negatywna wolność związkowa a zasada niedyskryminacji w zbiorowych stosunkach pracy*. W: *Prawo wobec dyskryminacji w życiu społecznym, gospodarczym i politycznym*. Red. Z. Niedbała. Difin SA, Warszawa 2011, s. 205–218.
- Orłowski G., w: *Zbiorowe prawo pracy. Komentarz*. Red. K. Walczak, J. Wratny. C.H.Beck, Warszawa 2009, s. 42–43.
- Piątkowski J.: *Uprawnienia zakładowej organizacji związkowej*. Wydawnictwo TNOIK, Toruń 2008.
- Pisarczyk Ł.: *Reforma zbiorowego prawa pracy. Próba kodyfikacji a nowelizacja przepisów zbiorowego prawa pracy*. Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2019.
- Sierocka I.: *Odpowiedzialność prawna przedstawicieli pracowników za działania wobec pracodawcy*. W: *Demokracja w zakładzie pracy. Zagadnienia prawne*. Red. Z. Hajn, M. Kurzynoga. Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2017, s. 181–196.
- Szewczyk H.: *Rola związków zawodowych we wspieraniu whistleblowingu w zakładzie pracy*. W: *Między ideowością a pragmatyzmem – tworzenie, wykładnia i stosowanie prawa. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Małgorzacie Gersdorf*. Red. K. Rączka i in. Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2022, s. 902–913.
- Szewczyk H.: *Zakaz dyskryminacji jako gwarancja prawa wolności związkowych w świetle art. 3 ustawy o związkach zawodowych*. „Państwo i Prawo” 2021, nr 5, s. 73–90.
- Tlatlik J.: *Zakaz dyskryminacji na etapie nawiązywania stosunku pracy*. Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2022.

Żołyński J.: *Pracodawca a związki zawodowe. Wybrane problemy zbiorowego prawa pracy. Zagadnienia prawne w pytaniach i odpowiedziach. Wzory pism.* Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011.

Żołyński J.: *Ustawa o związkach zawodowych. Komentarz.* OpenLex 2014 [dostęp: 17.03.2023].

Źródła finansowania działalności związkowej

Streszczenie

Ustawa o związkach zawodowych nie wskazuje wszystkich źródeł pozyskiwania środków wewnętrznych i zewnętrznych finansowania związków zawodowych. Są to w szczególności: składki członkowskie, darowizny od osób trzecich czy dochody z działalności gospodarczej prowadzonej przez związek.

Trudno nie zauważyć *de lege lata* problemów związanych z uprawnieniami związków zawodowych i ich przyszłą rolą w obszarze stosunków pracy na gruncie aktualnych przepisów ustawy o związkach zawodowych dotyczących funkcjonowania tych związków, m.in. w kwestii finansowania ich działalności. Niewątpliwie obecny model finansowania przedstawicielstw pracowniczych daleki jest od doskonałości. Ze względu na przypadki nadużywania art. 24 ustawy o związkach zawodowych należy w szczególności postulować zmianę obecnego modelu, w którym związki zawodowe samodzielnie korzystają z własnej osobowości prawnej przy prowadzeniu działalności gospodarczej.

Słowa kluczowe: zatrudnienie, dyskryminacja, przyczyny dyskryminacji, ochrona pracowników, odpowiedzialność odszkodowawcza pracodawcy