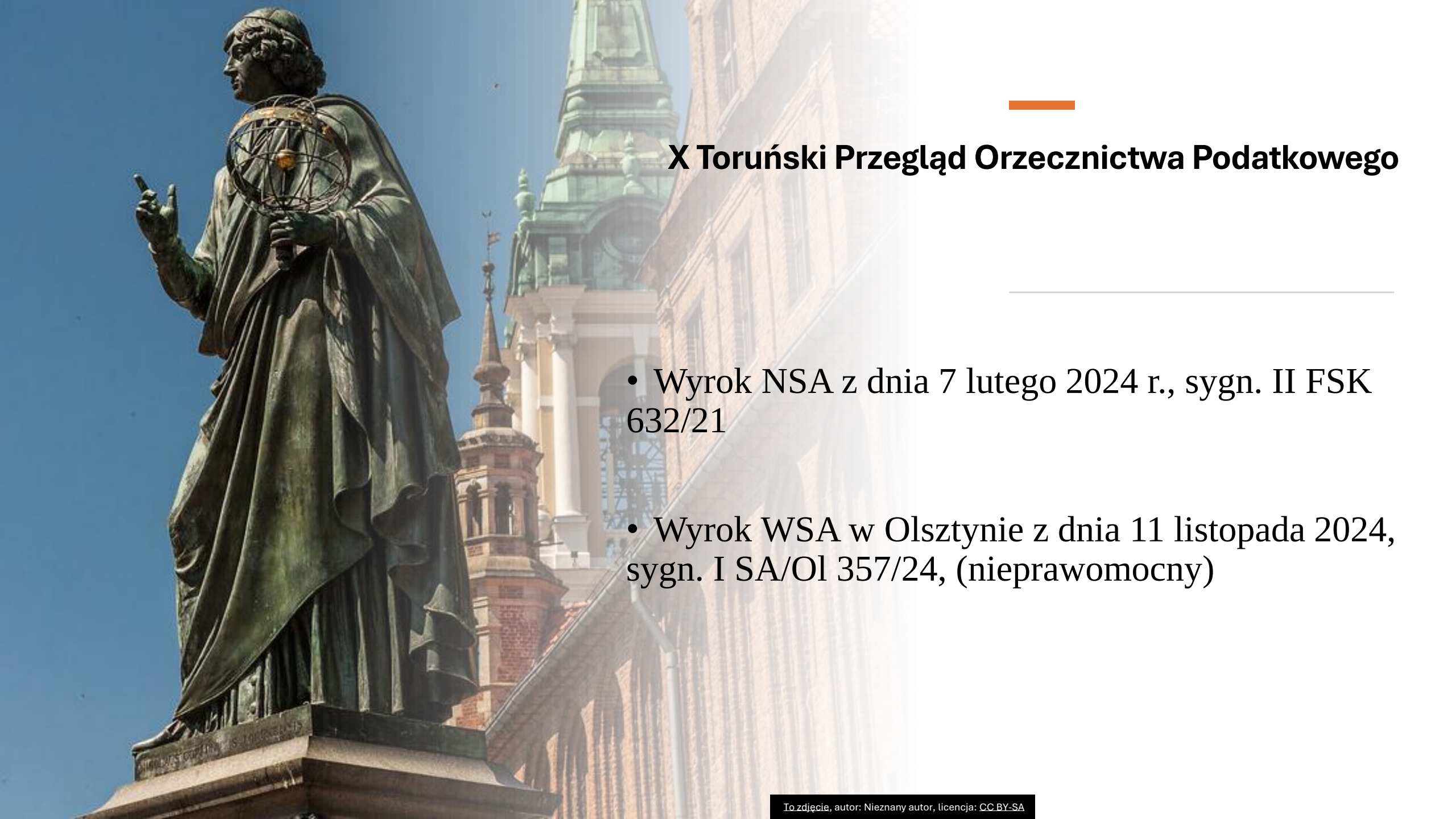


A bronze statue of Nicolaus Copernicus stands on a pedestal in the foreground. He is depicted in profile, wearing a long robe and holding a model of the heliocentric universe. In the background, the red brick walls and green copper-roofed spires of a historic building, likely the Toruń Cathedral, are visible under a clear blue sky.

X Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego

- Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2024 r., sygn. II FSK 632/21
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 11 listopada 2024, sygn. I SA/Ol 357/24, (nieprawomocny)

X Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego

Zagadnienia:

- Zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych dochodów przeznaczonych i wydatkowych na określone w ustawie cele statutowe
- Orzecznicza koncepcja wymogu „bezpośredniości” realizacji celu statutowego
- *Exceptiones non sunt extendendae* przy zwolnieniach podatkowych



Podstawa prawna

Art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy CIT – wolne od podatku są dochody podatników, [z zastrzeżeniem ust. 1c], których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego - **w części przeznaczonej** na te cele.

Art. 17 ust. 1b ustawy CIT - zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, 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.

Fakty

Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2024 r. **II FSK 632/21**

Oddalenie skargi kasacyjnej podatnika (uczelnia niepubliczna) od wyroku WSA w Gliwicach z dnia 18 listopada 2020 r. **I SA/GI 970/20**.

Podatnik –działalność statutowa: kształcenie studentów w celu przygotowania ich do pracy zawodowej, wychowywanie studentów w poczuciu obywatelskiej odpowiedzialności, patriotyzmu, w duchu umacniania zasad demokracji i poszanowania praw człowieka, prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych oraz świadczenie usług badawczych, kształcenie i promowanie kadr naukowych.

Postępowanie wymiarowe prowadzone przez Dyrektora IAS w Katowicach, zakończone decyzją określającą wysokość zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych.

Naruszenie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy CIT w zakresie wydatków na: na lokale mieszkalne zajmowane przez nauczycieli akademickich; lokale użytkowe (gabinety lekarskie): utrzymanie, adaptację i wyposażenie, garaże oddane w wynajem; akademiki: czynsz, media, zakup wyposażenia, sprzątanie; stołówka: zakup krzeseł; ubezpieczenie majątkowe zasobów mieszkaniowych; dodatkowe ubezpieczenie na życie pracowników uczelni; posiłki dla studentów

Tezy WSA

Wskazane wydatki mają charakter akcesoryjny, pomocniczy w stosunku do działań wymienionych w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. i realizacji podstawowego celu statutowego jakim jest działalność naukowo-oświatowa. Wydatki te **nie są niezbędne dla bezpośredniej realizacji** celu statutowego

Artykuł 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. stanowi o celu statutowym, a nie jego następstwach, czy też konsekwencjach. Podatkowo znaczącymi celami są więc wymienione w nim rodzaje - przedmioty działalności podatnika, a nie skutki, które mogą powodować.

Czym innym jest prowadzenie danej działalności, a czym innym jej wspieranie i popieranie

Jeżeli nawet poprzez swoje działania niebędące działalnością statutową w postaci działalności oświatowej podatnik przyczyni się do powstania skutku w postaci określonego efektu oświatowego, nie będzie to implikowało uzasadnionej konstatacji, że wykonywał zgodnie z obowiązującym prawem działalność oświatową

Tezy WSA

Konstrukcja spornej normy materialnoprawnej statuującej przedmiotowe zwolnienie ma charakter złożony. Wynika z niej **konieczność bezpośredniej realizacji celów** wynikających ze zwolnienia, w tym także poprzez nabycie środków trwałych.

Norma ta [art. 17], konstytuuje zwolnienie podatkowe jako odstępstwo od zasady powszechności i równości opodatkowania, wynikającej z art. 84 Konstytucji RP, uzasadnione jako przejaw polityki podatkowej koniecznością realizacji tychże celów społecznie użytecznych

Posłużenie się w art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p. określeniem o bezpośrednim związku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych z realizacją celów preferowanych przez ustawodawcę ma charakter dodatkowego podkreślenia, że tylko takie środki trwałe i wartości mogą być nabyte z dochodu zwolnionego od opodatkowania, które służą wprost tym celom.

NSA w uchwale składu siedmiu sędziów z 20 listopada 2000 r., o sygn. akt FPS 9/00 stwierdził, że wprowadzie art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p., **nie mówi wprost o bezpośredniości** realizacji celu statutowego, **lecz jest to warunek nieodzowny** zwolnienia dochodu od podatku dochodowego. Przyjęcie odmiennego poglądu prowadziłoby w konsekwencji do całkowitego zwolnienia od opodatkowania wszelkich dochodów osiąganych przez jednostki realizujące cele statutowe określone w art. 17 ust. 1 u.p.d.o.p. Nie ma bowiem żadnych przeszkód, aby wykazać, że wszystkie wydatki danej jednostki są pośrednio ponoszone dla realizacji celów statutowych

NSA i WSA w Olsztynie

NSA - pełne podzielnie też sądu pierwszej instancji.

NSA podkreślił co, że Skarżąca sama wskazała na inny cel spornych wydatków, tj. "uatrakcyjnienie oferty zatrudnienia o inne udogodnienia", czy "uatrakcyjnienie oferty edukacyjnej, szczególnie dla studentów zagranicznych". Osiągnięcie przewagi konkurencyjnej (nie zaś sama działalność naukowo-oświatowa) nie mieści się w celach statutowych Skarżącej w odniesieniu do celów preferowanych przez ustawodawcę, a wspieranie przez Skarb Państwa działań podatnika w takim zakresie nie ma racjonalnego uzasadnienia.

WSA w Olsztynie z dnia 11 grudnia 2024, sygn. akt I SA/Ol 357/24

*Aby dochody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT mogły korzystać ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, powinny być nie tylko przeznaczone, ale także wydatkowane **bezpośrednio** w związku z realizacją celu statutowego danego podmiotu (wyroki NSA: z 4 stycznia 2006 r., sygn. akt: II FSK 115/05; z 12 września 2014 r., sygn. akt: II FSK 2249/12; CBOSA).*

Historia zwolnienia. Podmiotowe

art. 5 pkt 8 ustawy z dnia 16 lipca **1920** r. o państwowym podatku dochodowym - wolne od podatku - osoby prawne, których dochody były **obracane w całości** na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne i dobroczynne.

art. 6 pkt 6 dekretu z dnia 8 stycznia **1946** r. o podatku dochodowym wolne od podatku - osoby prawne, których dochód zgodnie ze statutem był obracany w całości na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne, sportowe, wyznaniowe, opieki społecznej i dobroczynne.

art. 5 ustawy z dnia 16 grudnia **1972** r. o podatku dochodowym - osoby prawne, których celem statutowym była działalność naukowa, oświatowa, kulturalna, sportowa oraz w zakresie kultu religijnego, dobroczynności i opieki społecznej, wolne były w danym roku od podatku dochodowego należnego od dochodu ze źródeł niepodlegających opodatkowaniu podatkiem obrotowym, jeżeli **przekazały** w tym roku lub roku bezpośrednio po nim następującym wszystkie uzyskane w roku podatkowym **dochody bezpośrednio** na cele statutowe.

Historia zwolnienia. Przedmiotowe

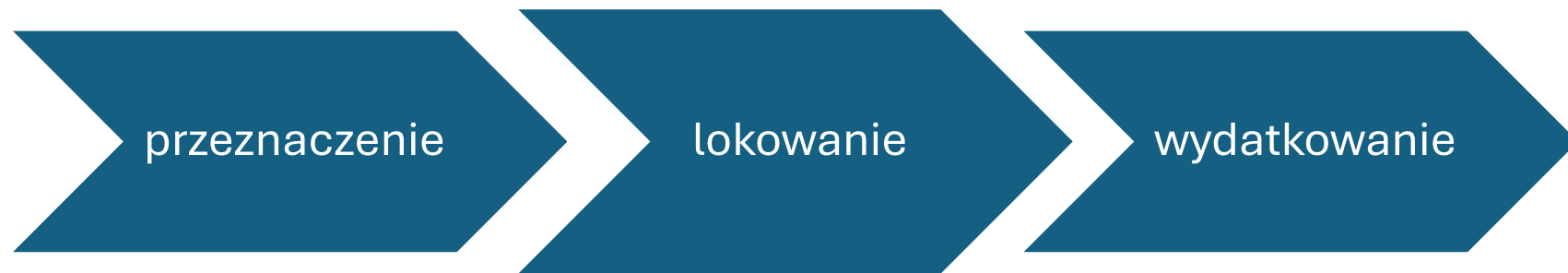
Art. 9 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - wolne od podatku dochodowego były dochody osób prawnych, których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, dobroczynności, ochrony zdrowia i opieki społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego – w części, w jakiej zostały **przeznaczone na cele statutowe** w roku podatkowym lub roku po nim następującym.

Art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych zwolniono dochody podatników – z wyłączeniem przedsiębiorstw państwowych, spółdzielni oraz spółek – których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego – **w części wydatkowanej** w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na te cele

Historia zwolnienia. Przedmiotowe

01.01.1995 r. zmiana. Fuzja przesłanek: przeznaczenie i wydatkowanie
Zasada dwustopniowego testu wprowadzona w 1995 r. obowiązuje do dziś i określana jest w doktrynie jako zwolnienie pod warunkiem rozwiązującym.

Lokowanie (01.01.2024 sprawa Fundacji na Rzecz Rozwoju Nauki Polskiej)





Ważne orzecznictwo

Uchwała siedmiu sędziów **SN** z dnia 13 marca 2002 r. sygn. III ZP 21/01.

*Sposoby wspierania działalności statutowej określone w art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p. mają jedynie przykładowy charakter, co wynika wprost ze zwrotu „w tym także”. Przywołany przepis nie wykluczył zatem wspierania działalności statutowej w inny sposób, choćby pośredni. Z punktu widzenia celu przepisów ustawy istotne jest jedynie to, aby doszło do rzeczywistego wsparcia działalności statutowej, **a nie to, aby wsparcie miało bezpośredni charakter***

Uchwała **NSA** z dnia 10 sierpnia 2009 r sygn. II FPS 4/09:

Dochód fundacji, której celem statutowym nie jest prowadzenie działalności gospodarczej, przeznaczony i wydatkowany w części na zakup udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, nie był w okresie od 1 stycznia 2004 r. do 31 grudnia 2004 r. wolny od podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 17 ust. 1 b i art. 17 ust. 1e u.p.d.o.p.

Problemy

Zwolnienie dochodów uzyskiwanych przez podmioty non profit - prymat wykładni celowościowej (życzeniowej) nad językową.

Podwójne zawężenie treści normy prawnej.

Zwolnienia i ulgi podatkowe w systemie polskiego prawa podatkowego są istotnym wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, stosowane muszą być zatem w sposób ścisły.