

- **Koncepcja „bezpośredniości realizacji celu statutowego” i *exceptiones non sunt extendendae* przy zwolnieniach podatkowych środków wydatkowanych na cele statutowe (wyrok NSA z 7.02.2024 r., II FSK 632/21, wyrok WSA w Olsztynie z 11.12.2024, I SA/OI 357/24, nieprawomocny) - Robert Krasnodębski, radca prawny, doradca podatkowy**

Teza

Do kosztów uzyskania przychodu z działalności statutowej, Skarżąca niezasadnie zaliczyła zakwestionowane przez organ wydatki o charakterze pomocniczym lub akcesoryjnym. Nie były one bowiem niezbędne dla bezpośredniej realizacji celu statutowego (działalności naukowo-oświatowej), lecz służyły realizacji innych celów.

Z uzasadnienia wyroku NSA z dnia 7 lutego 2024 r. sygn. akt II FSK 632/21

Przedmiotem sporu w sprawie jest ujęcie niektórych wydatków poczynionych przez Skarżącą w dochodzie zwolnionym z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Istota sporu w wymiarze materialnoprawnym sprowadza się do kwalifikacji kwestionowanej przez organ części wydatków jako związanych z działalnością statutową Skarżącej.

W pierwszej kolejności uwagę należy zwrócić na obowiązującą w prawie dyrektywę wykładni *exceptiones non sunt extendendae*, która oznacza, że wyjątków nie należy interpretować rozszerzająco. W prawie podatkowym dotyczy ona w szczególności zwolnień, jakie stanowią wyjątek od zasady równości i zasady powszechności opodatkowania, wynikających odpowiednio z art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji RP – dlatego też wszelkie zwolnienia podatkowe należy interpretować w sposób precyzyjny i ścisły.

Wykładnia art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. zaproponowana przez Stronę prowadzi w ocenie NSA, do błędnych rezultatów poprzez rozszerzenie przedmiotowego zakresu zwolnienia przewidzianego w tym przepisie co mogłoby to oznaczać całkowite zwolnienie z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. wszelkich dochodów uzyskiwanych przez podmioty realizujące cele statutowe, dla których w związku z przepisami odrębnych ustaw przewidziano preferencje podatkowe. Prawie każdy rodzaj wydatkowania dochodu mógłby zostać pośrednio powiązany z realizacją celów statutowych. Zwolnienie odnosi się zaś do celu zamierzonego i preferowanego przez ustawodawcę, a więc nawet nie do każdego celu wymienionego w statucie danej jednostki – jeśli nie został on wskazany w przepisach ustawy odrębnej.

Uzasadnienie zaskarżonego wyroku w powyższym zakresie skład orzekający ocenia jako prawidłowe i wyczerpujące. Na poparcie swojej argumentacji Sąd trafnie przytoczył głosę do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1728/07, której autor stwierdził, że "nie jakkolwiek zapis statutu, ale wyłącznie mieszczący się w prawem określonych granicach właściwości i celu działania adresata prawa, stanowi cel statutowy, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. 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. Zapis w statucie podatnika i przeznaczanie na wskazany w nim cel dochodów nie uzasadnia jeszcze a priori zastosowania ulgi podatkowej na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Artykuł 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. posługuje się pojęciem prawnym celów statutowych, nie zaś terminem celów zapisanych w statucie" (por. Jacek Brolik. Głosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1728/07, Prawo i Podatki 2009/5/26-29). Pogląd ten zyskał aprobatę w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, m.in. w

wyroku powołanym w uzasadnieniu skargi kasacyjnej – z dnia 4 sierpnia 2017 r., sygn. akt II FSK 1974/15.

Z uzasadnienia wyroku WSA w Olsztynie z dnia 11 grudnia 2024, sygn. akt I SA/OI 357/24

Sąd podkreśla, że prawidłowość stanowiska organu interpretacyjnego potwierdza również brzmienie powołanego przez organ przepisu art. 17 ust. 1a pkt 2 ustawy o CIT, z którego wynika jednoznaczne powiązanie zwolnienia podatkowego z rzeczywistym i bezpośrednim wydatkowaniem dochodu na cele statutowe. Pośrednie etapy alokacji dochodu poza wskazanymi w art. 17 ust. 1e ustawy o CIT, choćby były obliczone na zwiększenie dochodu i jego przeznaczenie w przyszłości na cele statutowe, nie są objęte przedmiotowym zwolnieniem podatkowym.

Wyroki powiązane:

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 11 grudnia 2024 r. sygn. akt I SA/OI 357/24
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 listopada 2020 r. sygn. akt I SA/GI 970/20
Wyrok NSA z dnia z 4 sierpnia 2017 r., sygn. akt II FSK 1974/15
Uchwała NSA z dnia 10 sierpnia 2009 r. sygn. akt II FPS 4/09
Wyrok NSA z dnia 3 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1728/07

Przepisy

Art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. *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 przeznaczony na te cele.*

Art. 17 ust. 1b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych *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, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 5a.*

Art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.). *Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.*

Art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.). *Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.*

Art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.). *Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.*

Główne problemy

1. Czy zasada *exceptiones non sunt excendendae* faktycznie może być stosowana (lub stosowana tak powszechnie) do wykładni regulacji podatkowych?
2. Zakres zwolnienia przedmiotowego wynikającego z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Formy realizacji celu statutowego: bezpośredniość i pośredniość?
3. Cele statutowe a cele zapisane w statucie? Różnica prawna?