


Błażej Kuźniacki\* 

Robert Krasnodębski\*\* 

## PRÓBA UPORZĄDKOWANIA CHAOSU INTERPRETACYJNEGO WOKÓŁ ZWOLNIEŃ Z OPODATKOWANIA DOCHODÓW ORGANIZACJI NON PROFIT

**Streszczenie.** Artykuł stanowi próbę wykazania błędnego stosowania wykładni zawężającej na przykładzie zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodów uzyskiwanych przez organizacje non profit. Autorzy krytycznie analizują chaos interpretacyjny dotyczący sposobu lokowania dochodów na cele statutowe, w szczególności w zakresie wydatkowania bezpośredniego i pośredniego. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych ukazuje, że często stosują one interpretacyjną „drogę na skróty”, tj. rozstrzygają spory bez przekonującego uzasadnienia twierdzenia interpretacyjnego, np. dotyczącego zastosowania wykładni zawężającej. W efekcie

\* Doktor nauk prawnych, radca prawny, adiunkt na Wydziale Prawa i Administracji Uczelni Łazarskiego, Assistant Professor w Amsterdamskim Centrum Prawa Podatkowego na Uniwersytecie w Amsterdamie, Advisor w PwC Global Tax Policy oraz Senior Manager w departamencie International Tax Services PwC Netherlands, e-mail: [blazej.kuzniacki@gmail.com](mailto:blazej.kuzniacki@gmail.com), <https://orcid.org/0000-0002-3459-7656>

\*\* Radca prawny, doradca podatkowy, partner w kancelarii Rymarz Zdort, współkierujący jej departamentem podatkowym, e-mail: [rskrasnodebski@gmail.com](mailto:rskrasnodebski@gmail.com), <https://orcid.org/0000-0002-4448-5332>

właściwa wykładnia przepisów prawa podatkowego zastępowana jest ustaleniami intuicyjnymi, opartymi głównie na niemającej dostatecznego uzasadnienia w polskim systemie prawa konieczności stosowania wykładni zawężającej przepisów o ulgach i zwolnieniach podatkowych.

**Słowa kluczowe:** wykładnia zawężająca, zwolnienia podatkowe, organizacje non profit

## 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

W artykule autorzy dokonują próby rozwiania wątpliwości interpretacyjnych narosłych wokół zwolnień z opodatkowania dochodów organizacji non profit<sup>1</sup> poprzez przedstawienie i przeanalizowanie zagadnień istotnych dla tej problematyki. Precyzując, chodzi o dochody przeznaczane i wydatkowane na ustawowo wskazane cele, zwłaszcza w sytuacji, gdy organizacja non profit zawiera z innymi podmiotami umowy pożyczki, przekazując im środki na realizację celów statutowych.

Głównym celem artykułu jest weryfikacja hipotezy badawczej, zgodnie z którą konieczność stosowania wykładni zawężającej ulg i zwolnień podatkowych nie ma uzasadnienia w polskim systemie prawa, w szczególności w kształtowanych przez orzecznictwo i doktrynę zasadach wykładni prawa podatkowego. Na stosowanie wykładni zawężającej przepisów o ulgach i zwolnieniach podatkowych nie pozwalają również przepisy konstytucyjne i wywodzone z nich ogólne zasady prawa, takie jak zasada sprawiedliwości podatkowej, na którą składają się zasady powszechności i równości opodatkowania.

Oprócz wprowadzenia do artykułu autorzy przedstawiają genezę i rozwój przepisów dotyczących zwolnień dochodów uzyskiwanych przez podmioty non profit. Omawiają także spełnienie warunku zwolnienia poprzez przeznaczenie dochodu na cele statutowe objęte zwolnieniem oraz związany z tym przeznaczeniem sposób wydatkowania. Z przedmiotowej analizy wynika, że przepisy prawa podatkowego nie wykluczają wspierania działalności statutowej w sposób pośredni, np. poprzez udzielanie pożyczek na realizację celów statutowych innym podmiotom. Z punktu widzenia treści i celu przepisów istotne jest bowiem, aby doszło do rzeczywistego wsparcia działalności statutowej objętej zwolnieniem, a nie to, aby wsparcie miało bezpośredni

---

<sup>1</sup> Wyrażenie „organizacja non profit” zostało użyte m.in. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 1 marca 2022 r., sygn. II FSK 1461/21, CBOŚA. Termin ten występuje także w piśmiennictwie podatkowym, np. S. Frydrych, *Odpowiedzialność członków organów podmiotów non profit na podstawie art. 116a Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 5.

charakter. Autorzy przedstawiają i krytycznie analizują chaos interpretacyjny dotyczący sposobu lokowania dochodów na cele statutowe, w szczególności w zakresie wydatkowania bezpośredniego i pośredniego. Próba ta następuje poprzez analizę orzecznictwa sądów administracyjnych, ze szczególnym uwzględnieniem wyroków NSA. Z analizy tej wynika, że sądy często stosują tzw. interpretacyjną drogę na skróty, rozstrzygając spory między organami podatkowymi i podatnikami bez przekonującego uzasadnienia twierdzenia interpretacyjnego o zasadności zastosowania wykładni zawężającej wobec zwolnień dochodów uzyskiwanych przez podmioty non profit<sup>2</sup>.

## 2. GENEZA I ROZWÓJ ZWOLNIEŃ DOCHODÓW UZYSKIWANYCH PRZEZ PODMIOTY NON PROFIT

Zwolnienie z podatków podmiotów realizujących określone cele społeczne nie jest zjawiskiem nowym, znane było już ustawodawstwu przedwojennemu. Zgodnie z art. 5 pkt 8 ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym<sup>3</sup> wolne od podatku były osoby prawne, których dochody były obracane w całości na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne i dobroczynne. Termin „obracać dochody” rozumieć można zarówno jako „zużytkowanie, wydanie dochodu na coś”, jak i „przeznaczenie dochodu na coś”<sup>4</sup>. Niemniej jednak, zważywszy na fakt, że dla zwolnienia – jak wynika z treści tej ustawy: mającego charakter podmiotowy – bez znaczenia była treść statutu danego podatnika (tj. treść statutu powołującego daną osobę prawną lub jednostkę organizacyjną do życia), uznać należy, że ustawodawca odniósł się do warunku faktycznego wydatkowania przez osobę prawną uzyskanego przez nią całego dochodu na określone ustawowo cele<sup>5</sup>. Obracanie całości dochodów na określone

<sup>2</sup> Obowiązek takiego uzasadnienia wynika wprost z jednej z dyrektyw ogólnych de-rywacyjnej koncepcji wykładni prawa: „(U) ZASADA: Każdą decyzję kończącą całą interpretację, a także decyzje kończące poszczególne fragmenty interpretacji należy uzasadnić (zarówno w wersji słabej, jak i w wersji mocnej)” – zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2017, s. 278.

<sup>3</sup> Dz.U. Nr 84, poz. 550.

<sup>4</sup> *Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *obracać*, b.d., <https://sjp.pwn.pl/szukaj/obraca%C4%87.html> (dostęp: 1.12.2022).

<sup>5</sup> Tak rozumiał to także Najwyższy Trybunał Administracyjny, który w wyroku z dnia 20 października 1934 r., I. rej. 7253/31, orzekł, że okoliczność, iż dochody konwentu używane są częściowo na utrzymanie jego członków, wyklucza uznanie ich w całości za cele wyznaniowe.

cele jako warunek podmiotowego zwolnienia z podatku dochodowego pojawiło się także w regulacjach powojennych. Na przykład art. 6 pkt 6 dekretu z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym<sup>6</sup> zwalniał z opodatkowania (podmiotowo) osoby prawne, których dochód zgodnie ze statutem był obracany w całości na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne, sportowe, wyznaniowe, opieki społecznej i dobroczynne. Zwolnienie powiązано zatem z celem statutowym, co może sugerować przesunięcie akcentu z wydatkowania dochodu na jego przeznaczenie (w ramach dopuszczalnych znaczeniowo wariantów czasownika „obracać”). Warto także podkreślić wyłączenie zwolnienia w stosunku do tej części dochodu, które objęte tym artykułem osoby uzyskały z przedsiębiorstw obliczonych na zysk (*profit-making*). Tego rodzaju wyłączenia, odnoszące się do dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej lub na nią przeznaczanych, pojawiały się także w późniejszym ustawodawstwie.

Z punktu widzenia obecnych regulacji prawnych warto zwrócić uwagę na postanowienia ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym<sup>7</sup>. Zgodnie z jej art. 5 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. System opodatkowania wskazanych podmiotów miał jednak bardziej złożony charakter, chociażby ze względu na fakt, że dopiero ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn<sup>8</sup> wyłączyła z opodatkowania tym podatkiem podatników innych niż osoby fizyczne, z kolei fundacje, czyli najpopularniejszy rodzaj podmiotów non profit, po raz kolejny wprowadzono do polskiego systemu prawnego dopiero ustawą z dnia 6 kwietnia 1984 r.<sup>9</sup>, w której zawarto także szczególne zwolnienia podatkowe. Dodatkowo część rozwiązań podatkowych wprowadzana była regulacjami rangi podustawowej, np. rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 2 grudnia 1985 r. w sprawie prowadzenia przez fundacje działalności gospodarczej<sup>10</sup>. Można jednak

<sup>6</sup> Dz.U. Nr 2, poz. 14.

<sup>7</sup> Dz.U. Nr 53, poz. 339.

<sup>8</sup> Dz.U. Nr 45, poz. 207.

<sup>9</sup> Dz.U. Nr 21, poz. 97.

<sup>10</sup> Dz.U. Nr 57, poz. 293.

zidentyfikować podstawowe kryteria kształtującego się modelu zwolnienia z opodatkowania dochodów podmiotów prowadzących działalność w preferowanych obszarach, które modyfikowano w kolejnych nowelizacjach. Opierał się on na założeniu, że zwolniona osoba prawna: a) bezpośrednio, b) przekazuje, c) w roku podatkowym lub bezpośrednio po nim następującym, d) na określone cele statutowe, e) wszystkie uzyskane dochody. Na uwagę zasługuje przede wszystkim wymóg przekazania (co należy rozumieć szeroko) całości dochodów bezpośrednio na cele statutowe. Wymóg ten wyłączał zwolnienie podmiotowe w sytuacji, w której środki (choćby w części) przekazane zostałyby innemu podmiotowi, niezależnie od tożsamości realizowanych przezeń celów.

Przedefiniowanie warunków zwolnienia nastąpiło z dniem 1 stycznia 1990 r., wraz z nowelizacją art. 9 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>11</sup>. Zgodnie z tym przepisem prawa podatkowego 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.

Nastąpiła zatem istotna zmiana podejścia do kwestii zwolnienia z opodatkowania organizacji non profit. Zwolnienie podmiotowe zastąpione zostało zwolnieniem przedmiotowym. Przy zachowaniu względnej tożsamości preferowanych celów statutowych warunek przekazania przez podatnika dochodu na cel statutowy zastąpiono jego przeznaczeniem, co oznaczało przesunięcie akcentu z faktycznej realizacji celu na element wolicjonalny. Zlikwidowano także wymóg bezpośredniości, co można uznać za logiczne następstwo modyfikacji wskazanego wyżej warunku przekazania. W tym okresie zaczęło kształtować się także orzecznictwo sądowe podkreślające, że organizacje non profit mogą korzystać ze zwolnień od podatku dochodowego od osób prawnych, jeżeli swoje dochody przekazują (w „starym rozumieniu” ustawy) na cele statutowe, ściśle przez ustawodawcę sprecyzowane i określone przez niego jako tzw. społecznie użyteczne<sup>12</sup>. Zauważono również, że nie każda fundacja realizuje cele społecznie użyteczne, a cele

<sup>11</sup> Dz.U. Nr 3, poz. 12.

<sup>12</sup> Wyrok NSA z dnia 21 maja 1993 r., sygn. SA/Po 246/93, CBOSA.

fundacji, będące jednym z warunków do wyłączenia jej dochodu od podatku dochodowego od osób prawnych, muszą wynikać wprost ze statutu fundacji i nie mogą być ustalane przez organy podatkowe w drodze wykładni, do której organy te nie są uprawnione (wykładnia *contra legem*, tj. modyfikująca treść przepisów zamiast ustalająca ich właściwe znaczenie)<sup>13</sup>.

Kolejny krok w ewolucji zwolnienia z opodatkowania dochodów podmiotów non profit nastąpił wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>14</sup>. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. zwolniono z podatku 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. Wróciła zatem, stosowana chociażby w ustawie z 1920 r. o państwowym podatku dochodowym, koncepcja powiązania zwolnienia z elementem wydatkowania dochodu (faktycznie środków finansowych odpowiadających uzyskanemu dochodowi) na określone cele.

Z dniem 1 stycznia 1995 r. art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. zmieniony został przez art. 2 pkt 9 lit. a ustawy z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw<sup>15</sup>. Ustawodawca, z godną uwagą konsekwencją, dokonał kolejnej modyfikacji przesłanek zwolnienia, zastępując w treści rzeczonoego przepisu wymóg wydatkowania dochodu warunkiem jego przeznaczenia (bezterminowego). Jednocześnie do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzono nowy art. 17 ust. 1b, zgodnie z którym zwolnienie ujęte w art. 17 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

<sup>13</sup> Wyrok NSA z dnia 8 lutego 1994 r., sygn. SA/Lu 1321/93, CBOSA.

<sup>14</sup> Dz.U. Nr 21, poz. 86 (dalej: u.p.d.o.p.).

<sup>15</sup> Dz.U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25.



realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów.

Nastąpiła zatem fuzja przesłanek występujących w dotychczasowych rozwiązaniach. Zwolnienie zaczęło obejmować swoim zakresem dochody zarówno przeznaczone, jak i wydatkowane na preferowane ustawowo cele, przy czym warunek wydatkowania nie został ograniczony żadnym terminem. Przyjęty model opodatkowania tzw. dochodu wydatkowanego zakłada, że osoba prawna o określonych (wskazanych w ustawie) celach statutowych w przypadku zadeklarowania przeznaczenia uzyskanego w danym roku dochodu<sup>16</sup> na te cele nie ma obowiązku zapłaty podatku dochodowego, tj. korzysta ze zwolnienia przedmiotowego już w momencie złożenia rzeczony deklaracji<sup>17</sup>. Ostateczna weryfikacja oświadczenia o przeznaczeniu wydatku odroczone zostaje do chwili jego poniesienia. W momencie poniesienia wydatku, niezależnie od tego, ile czasu upłynęło od uzyskania dochodu<sup>18</sup> (brak wymogu, aby uzyskanie i wydatkowanie nastąpiło w tym samym roku podatkowym, budżetowym czy innym okresie rozliczeniowym), następuje bowiem ocena, czy został on poniesiony zgodnie z deklarowanym przeznaczeniem, tj. na cele statutowe. Pozytywna weryfikacja powoduje potwierdzenie zwolnienia wynikającego z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (a także z art. 17 ust. 1 pkt 6c u.p.d.o.p.). Zasada dwustopniowego testu wprowadzona w 1995 r. obowiązuje do dziś i określana jest w doktrynie jako zwolnienie pod warunkiem rozwiązującym<sup>19</sup>.

<sup>16</sup> Z wyjątkiem niektórych rodzajów dochodów wskazanych w art. 17 ust. 1a u.p.d.o.p., tj. dochodów uzyskanych z działalności handlowej oraz z działalności w zakresie wytwarzania wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5% (co wynikało ze zmian wprowadzonych ustawą z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 28, poz. 127). Lista wyłączonych dochodów, z niewielkimi modyfikacjami i uzupełnieniami, nadal funkcjonuje w ustawie.

<sup>17</sup> M. Grzybowski, *Finansowoprawne granice wolności organizacji pozarządowych*, „Glosa” 1999, nr 3, s. 4.

<sup>18</sup> Wyroki NSA: z dnia 2 sierpnia 2016 r., sygn. II FSK 1850/14, CBOSA; z dnia 18 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 1369/10, CBOSA.

<sup>19</sup> M. Grzybowski, *Finansowoprawne granice wolności...*, s. 3. Uzależnienie zwolnienia od spełnienia warunku rozwiązującego nie jest instytucją przewidzianą wyłącznie dla podmiotów non profit. Jako przykład podobnej konstrukcji w ustawie o podatkach dochodowych od osób prawnych wskazać można chociażby zwolnienie z podatku dochodowego z tytułu dywidend wypłacanych przez spółkę kapitałową w sytuacji, gdy dwuletni okres posiadania udziałów lub akcji przez wspólnika przypada po dniu wypłaty dywidendy (art. 22 ust. 4–4b i nast. u.p.d.o.p.).

### 3. WARUNEK PRZEZNACZENIA DOCHODU NA CELE STATUTOWE ORAZ SPORNY ELEMENT WYDATKOWY – ROZWAŻANIA WSTĘPNE I KAZUS FUNDACJI NA RZECZ ROZWOJU NAUKI POLSKIEJ

Warunek przeznaczenia dochodu na cele statutowe<sup>20</sup> nie budził od początku szczególnych kontrowersji, a przedmiotem rozważań doktryny i orzecznictwa były kwestie uboczne, takie jak forma oświadczenia podatnika<sup>21</sup> lub też ocena, czy działania faktyczne realizujące cele preferowane, nieobjęte jednak treścią statutu, pozwalają na zastosowanie zwolnienia<sup>22</sup>. Należy zgodzić się z tezą, że wskazane w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. cele statutowe nie muszą być głównymi czy też jedynymi celami działalności osoby prawnej<sup>23</sup>. Rezygnacja przez ustawodawcę z wcześniej wykorzystywanego wymogu przeznaczenia przez organizację non profit wszystkich jej dochodów na określone cele, a także zmiana zwolnienia podmiotowego na przedmiotowe pozwalają na przyjęcie, że podatnik może przeznaczać

<sup>20</sup> W piśmiennictwie na potrzeby podmiotów, które nie posiadają statutu, zwraca się uwagę na odróżnianie „celu statutowego”, jakim posługuje się ustawodawca, od sformułowania „cel zapisany w statucie”. Cel statutowy powinien być analizowany w związku z przepisami prawa określającymi dla danego podatnika obszar i cele działania, w granicach których może on wskazać konkretne cele swojego działania w statucie. Co więcej, ponieważ „cel statutowy” nie jest tym samym co „cel zapisany w statucie”, funkcjonowanie danego podmiotu na podstawie ustawy, która nie przewiduje dlań tworzenia statutu, nie stanowi o braku możliwości zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. – M. Jamróży, A. Główka, *Czy dochód uzyskiwany przez okręgową izbę lekarską z działalności gospodarczej może korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU*, „Monitor Podatkowy” 2015, nr 11, s. 54, a także wskazane tam orzecznictwo. Spotyka się jednak stanowiska odmienne, utożsamiające „cel statutowy” z celem, który został wyraźnie sprecyzowany w statucie podatnika – M. Zagórski, *Zwolnienie dochodów przeznaczonych na cele statutowe na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 6.

<sup>21</sup> „Zatem konieczne jest podjęcie stosownej uchwały przez właściwy organ, w której zadeklaruje, iż dochód uzyskany w danym roku podatkowym przeznaczony zostaje na działalność sportową” – A. Mariański, *Przeznaczenie a wydatkowanie. Zwolnienia od podatku dochodowego*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 8, Legalis.

<sup>22</sup> Wyrok NSA z dnia 1 marca 2022 r., sygn. II FSK 1461/21, CBOSA; M. Szymocha, *Utrata prawa do zwolnienia na cele statutowe – podatek dochodowy od osób prawnych*, „Doradztwo Podatkowe” 2013, nr 10.

<sup>23</sup> M. Jendraszczyk, *Przychody podatnika, którego celem statutowym jest pomoc społeczna, a zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 5.



swoje dochody na dowolne cele, a dysponowanie nimi na cele „niepreferowane” nie „infekuje” zwolnienia dochodów przekazanych (a później wydatkowanych) na cele wskazane w ustawie. Nie wywołuje także dyskusji teza, że katalog działalności statutowej uprawniającej do zwolnienia, wskazany w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., ma charakter zamknięty oraz że nie jest ograniczony terytorialnie<sup>24</sup>.

Płaszczyzną sporu stał się natomiast element wydatkowy<sup>25</sup>. Z dniem 1 stycznia 2004 r. do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dodany został art. 17 ust. 1e<sup>26</sup>, zgodnie z którym zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, stosuje się również w przypadku lokowania dochodów poprzez nabycie:

- 1) wyemitowanych po 1 stycznia 1989 r. obligacji Skarbu Państwa lub bonów skarbowych oraz obligacji wyemitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego po 1 stycznia 1997 r.;
- 2) innych papierów wartościowych dopuszczonych do publicznego obrotu, o ile nabycie takie nastąpiło w ramach zarządzania cudzym pakietem papierów wartościowych na zlecenie, o którym mowa w art. 30 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. – Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi<sup>27</sup>, pod warunkiem zdeponowania tych papierów wartościowych na odrębnym rachunku prowadzonym przez uprawniony podmiot w rozumieniu powołanej ustawy;
- 3) jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych działających na podstawie ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o funduszach inwestycyjnych<sup>28</sup>.

Zasada ustanowiona w art. 17 ust. 1e u.p.d.o.p. z określonymi zmianami wynikającymi z ustaw „branżowych” (tj. ustawy o funduszach inwestycyjnych, ustawy o ofercie publicznej etc.) obowiązuje do dziś. Wraz z art. 17 ust. 1e do u.p.d.o.p. wprowadzony został także ust. 1f wskazujący,

<sup>24</sup> P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz. Tom II. Art. 15–42*, Warszawa 2022, art. 17, LEX.

<sup>25</sup> Z zastrzeżeniem stosowanego przez ustawodawcę skrótu myślowego, że w istocie wydatkowaniu podlegają środki pieniężne, a nie dochód, gdyż dochód jako taki nie ma swojego odrębnego substratu majątkowego – B. Brzeziński, *Glosa do uchwały SN z dnia 13 marca 2002 r.*, III ZP 21/01, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, nr 4, poz. 44.

<sup>26</sup> Zob. art. 9 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, Dz.U. Nr 96, poz. 874.

<sup>27</sup> Dz.U. z 2002 r. Nr 49, poz. 447 i Nr 240, poz. 2055 oraz z 2003 r. Nr 50, poz. 424 i Nr 84, poz. 774.

<sup>28</sup> Dz.U. z 2002 r. Nr 49, poz. 448 i Nr 141, poz. 1178.

że zwolnienie, o którym mowa w ust. 1e, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczany i wydatkowany, bez względu na termin, na cele określone w ust. 1. Co więcej, ze względu na wprowadzenie do systemu prawnego organizacji pożytku publicznego, zwolniono z opodatkowania ich dochody w części przeznaczonej na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej. Zachowując podobny mechanizm przeznaczenia i wydatkowania dochodów, ze względu na katalog działalności pożytku publicznego, w praktyce posiadanie przez podmiot non profit statusu organizacji pożytku publicznego pozwala na zastosowanie w stosunku do niego szerszego zakresu zwolnienia na gruncie ustawy<sup>29</sup>.

Przyczyną wprowadzenia do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych regulacji dotyczących „lokowania dochodów” były orzecznice efekty sporu, jaki toczyła z organami podatkowymi Fundacja na Rzecz Rozwoju Nauki Polskiej, która dokonała nabycia papierów wartościowych. W kończącej postępowanie sądownoadministracyjne (wówczas jednoinstancyjne) uchwale siedmiu sędziów z dnia 20 listopada 2000 r.<sup>30</sup> NSA stwierdził, że w świetle przepisów art. 17 ust. 1 pkt 4, art. 17 ust. 1b i art. 17 ust. 1a pkt 2 u.p.d.o.p. dochody podatników, których celem statutowym jest wspieranie działalności naukowej, w części przeznaczonej i wydatkowanej na nabycie papierów wartościowych nie są zwolnione od podatku dochodowego od osób prawnych. Naczelny Sąd Administracyjny potwierdził, że ustawodawca dopuścił rozdzielenie w czasie (bez ograniczenia) „przeznaczenia” dochodu, którego przejawem jest jedynie zadeklarowanie zamiaru, od „wydatkowania” tego dochodu (choć obu tych momentów nie musi dzielić istotny upływ czasu). Dla skorzystania ze zwolnienia podatkowego lub jego utraty ma natomiast zasadnicze znaczenie ocena, czy zarówno „przeznaczenie”, jak i „wydatkowanie” nastąpiło „na cele określone w przepisach”. Przeznaczenie i wydatkowanie dochodu powinna zatem charakteryzować tożsamość celu, na który podatnik najpierw dochód przeznaczył, a następnie wydatkował. W ocenie NSA nabycie papierów wartościowych stanowiło już akt wydatkowania dochodu, a nie jedynie jego przeznaczenia. Kluczowym argumentem dla sądu był fakt, że art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p. wśród wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów wymienia wydatki na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni,

<sup>29</sup> Zob. też Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Krakowie w wyroku z dnia 15 kwietnia 2021 r., sygn. I SA/Kr 39/21, CBOSA.

<sup>30</sup> Sygn. FPS 9/00, CBOSA.

udziałów w spółce albo akcji i innych papierów wartościowych, a także wydatki na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach powierniczych i świadectwach udziałowych narodowych funduszy inwestycyjnych.

Ze względu na możliwość skorzystania z instytucji rewizji nadzwyczajnej (w tej sprawie przez Rzecznika Praw Obywatelskich) sprawa trafiła pod ocenę Sądu Najwyższego, który w uchwale siedmiu sędziów z dnia 13 marca 2002 r.<sup>31</sup> uznał, że dochód fundacji, której cel statutowy stanowi wspieranie działalności naukowej, jest w części wykorzystanej na lokatę kapitału przez nabycie papierów wartościowych wolny od podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 17 ust. 1a pkt 2 i art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p. W ocenie Sądu Najwyższego dokonanie nabycia papierów wartościowych było rodzajem lokaty, z której dochody miały służyć realizacji celów statutowych. Rodzaj lokaty, tj. źródła przychodu, z jakiego dochód ten zostaje osiągnięty, jest jednak w zasadzie pozbawiony znaczenia, więc równie dobrze może to być bankowe konto *a vista* czy bankowa lokata terminowa lub bony skarbowe, jak też obligacje jednostek samorządu terytorialnego albo akcje spółek giełdowych. Wynika stąd, że dochody z lokat majątku fundacji muszą być traktowane równo i ewentualnie albo w całości opodatkowane (w tym te przechowywane w formie zwykłej lokaty bankowej), albo w całości zwolnione (niezależnie od formy lokaty). Absurdalność – zarówno na płaszczyźnie aksjologicznej, jak i praktycznej – poglądu o konieczności opodatkowania środków finansowych umieszczonych przez fundacje w banku na rachunku oszczędnościowym czy lokacie pozwoliła Sądowi Najwyższemu na postawienie tezy dopuszczalności bez utraty zwolnienia lokowania dochodu także w formie nabycia papierów wartościowych. Pozostałe argumenty odnoszące się do legalności działania fundacji nabywającej papiery wartościowe etc. słusznie uznane zostały przez glosatorów<sup>32</sup> za irrelewantne. Ważna natomiast, i mająca istotny wpływ na dalszy rozwój sporów orzeczniczych, jest konstatacja Sądu Najwyższego, że 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

<sup>31</sup> Sygn. III ZP 21/01.

<sup>32</sup> B. Brzeziński, *Glosa do uchwały SN z dnia 13 marca 2002 r...*; A. Mariański, *Ulga dla fundacji? Glosa do uchwały SN z dnia 13 marca 2002 r., III ZP 21/01 oraz do uchwały NSA z 20 listopada 2000 r., FPS 9/00, „Glosa” 2003, nr 1.*

wsparcia działalności statutowej, a nie to, aby wsparcie miało bezpośredni charakter. Przeciwny efekt wykładni art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p., tj. uzależnienie zwolnienia z opodatkowania dochodów organizacji non profit w zależności od tego, czy realizacja jej celów statutowych następuje bezpośrednio czy pośrednio przez tę organizację, byłby sprzeczny z celem i zamierzonym efektem tego przepisu, tj. wspieraniem działalności statutowej, określonym w art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p.

#### 4. CHAOS INTERPRETACYJNY DOTYCZĄCY SPOSOBU LOKOWANIA DOCHODÓW NA CELE STATUTOWE – WYDATKOWANIE BEZPOŚREDNIE I POŚREDNIE

Problematyka bezpośredniej i pośredniej realizacji celu na tle art. 17 u.p.d.o.p. poruszona w uchwale siedmiu sędziów Sądu Najwyższego była przyczynkiem do uchwały NSA z dnia 10 sierpnia 2009 r.<sup>33</sup> Sąd uznał w niej, że 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. Podstawą wydania uchwały były m.in. rozbieżności ocen prawnych zawartych w wyroku NSA z dnia 17 grudnia 2008 r.<sup>34</sup>, w którym sąd, oddalając skargę kasacyjną organu podatkowego, wyraził pogląd, że wydatkowanie dochodu na nabycie udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, a przeznaczonego na cel statutowy, uzasadnia prawo do zwolnienia podatkowego ze względu na fakt, że zwolnienie z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. dotyczy także pośredniego wydatkowania dochodu na cel statutowy preferowany przez ustawodawcę, oraz w wyroku NSA z dnia 4 stycznia 2006 r.<sup>35</sup>, w którym sąd wyraził stanowisko odmienne. W uzasadnieniu uchwały NSA opowiedział się za drugim z tych kierunków, kierując się tym, że interpretowane przepisy u.p.d.o.p. odnoszą się dosłownie do lokowania w papiery wartościowe i pomimo tego, że w prawie polskim nie obowiązuje zasada *numerus clausus* papierów wartościowych, to nie można utożsamiać pojęcia „papier wartościowy” z udziałem w spółce

<sup>33</sup> Sygn. II FPS 4/09, CBOSA.

<sup>34</sup> Sygn. II FSK 1399/07, CBOSA.

<sup>35</sup> Sygn. II FSK 115/05, CBOSA.

z ograniczoną odpowiedzialnością. Na uwagę zasługuje jednak konstatacja sądu, że ustawodawca nie zdefiniował pojęć „dochód przeznaczony” i „wydatkowany”, i że oba te zwroty zostały wyrażone w formie dokonanej. Tym samym odwoływanie się w argumentacji uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 20 listopada 2000 r. do treści wyrażenia „wydatki” wykorzystanego w art. 16 ust. 1 pkt 8 analizowanej ustawy jako użytego w innej formie było, w ocenie sądu, nieuzasadnione. Użycie wyrażenia „dochód wydatkowany” w formie dokonanej oznacza, że ustawodawca pojęcie „wydatkowanie” rozumie dość wąsko, a więc tylko jako formę ostatecznego i rzeczywistego wydatkowania. Wszelkie inne, pośrednie formy „wydatkowania” dochodu nie będą „wydatkowaniem” ostatecznym i rzeczywistym, a przez to nie będą powodowały utraty prawa do zwolnienia. W tym ujęciu lokowanie to jeszcze nie wydatkowanie ostateczne, ale forma pośrednia wydatkowania. Powiązanie celu z formą dokonaną zwrotu „dochód wydatkowany” oznacza, że wszelkie formy pośrednie, w tym lokowanie dochodu w papiery wartościowe i papiery pieniężne, *a contrario* skutku w postaci utraty prawa do zwolnienia spowodować nie mogą, gdyż nie prowadzą do definitywnej zmiany zadeklarowanego przeznaczenia dochodu.

Powyższy sposób interpretacji spotkał się z krytyką w doktrynie w takim zakresie, w jakim NSA, odwołując się głównie do wykładni językowej, pominął wykładnię celowościową, szczególnie istotną w przypadku przepisów podatkowych, których *ratio legis* to realizacja celów społecznych. W ocenie R. Mastalskiego<sup>36</sup> wykładnia analizowanych norm celu społecznego pozwala na zajęcie stanowiska, że wydatkowanie dochodu zwolnionego powinno mieć charakter bezpośredni, a więc rzeczywisty i ostateczny, nie może to być wydatkowanie pośrednie. Artykuł 17 ust. 1e u.p.d.o.p. – pozwalając w sposób pośredni wydatkować środki pieniężne pochodzące ze zwolnienia podatkowego na cele społecznie użyteczne – stanowi wyjątek od reguły bezpośredniego ich wydatkowania na te cele.

Echa tych poglądów odnaleźć można także w aktualnym orzecznictwie. Przy zachowaniu zasady prymatu wykładni językowej w interpretacji prawa podatkowego konieczność zastosowania innych metod wykładni art. 17 ust. 1 pkt 6c u.p.d.o.p., w tym wykładni celowościowej, wskazał chociażby WSA w Krakowie w wyroku z dnia 15 kwietnia 2021 r.<sup>37</sup> W ocenie składu

<sup>36</sup> R. Mastalski, *Podatek dochodowy od osób prawnych – cele statutowe fundacji – zakup udziałów w spółce handlowej – zwolnienie od podatku. Glosa do uchwały NSA z dnia 10 sierpnia 2009 r., II FPS 4/09*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2010, nr 10, poz. 106.

<sup>37</sup> Sygn. I SA/Kr 39/21, CBOSA.

orzekającego nie można bowiem pomijać faktu, że przepisy dotyczące zwolnień podatkowych zostały wprowadzone po to, aby realizować określony cel, który został uznany przez ustawodawcę za istotny. Przy wykładni tych przepisów należy zatem kierować się zasadą efektywności, tzn. dokonać interpretacji przepisu w taki sposób, aby zapewnić jak najlepszą realizację preferowanych przez ustawodawcę zamierzeń<sup>38</sup>. Jednak w niektórych przypadkach wykładnia celowościowa zwolnień dochodów uzyskiwanych przez podmioty non profit zaczyna nie tyle uzupełniać, ile wręcz dominować nad wykładnią językową. W orzeczeniu NSA z dnia 26 marca 2021 r., dotyczącym możliwości objęcia zwolnieniem od podatku dochodów fundacji przekazywanych w drodze darowizn przez fundację (organizację pożytku publicznego) na rzecz innych podmiotów, które w ramach swoich zadań (celów statutowych) wykonują czynności wpisujące się w sferę działalności społecznie użytecznej określonej statutem fundacji, sąd wyraził pogląd, że dochód przeznaczony na działalność statutową to taki dochód, który nie tylko jest wydatkowany na cel określony w statucie, ale jest również realizowany z bezpośrednim udziałem podmiotu korzystającego ze zwolnienia podatkowego, pomimo tego – zdaniem NSA – że wykładnia językowa omawianego przepisu nie uzasadnia w sposób jednoznaczny powyższego stanowiska. Tylko w taki sposób, uwzględniając wynik wykładni celowościowej i systemowej wewnętrznej, należy bowiem odkodowywać znaczenie zwrotu „działalność statutowa”, użytego w wykładanym przepisie, którego adresatem nie może być inny podmiot od tego, który korzysta z owego zwolnienia podatkowego<sup>39</sup>.

Jaskrawym przykładem orzeczenia, w którym dla ustalenia zakresu zwolnienia z opodatkowania dochodów podmiotów non profit w miejsce wykładni językowej zastosowano kombinację innych rodzajów wykładni, jest wyrok NSA z dnia 10 listopada 2020 r.<sup>40</sup> W tym wyroku sąd najpierw stwierdził, że „dochody stowarzyszenia przeznaczone na pożyczkę na cele budowy przedszkola nie korzystają ze zwolnienia w podatku dochodowym od osób prawnych zarówno na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4, jak i art. 17

<sup>38</sup> W prawie unijnym i międzynarodowym można mówić w tym kontekście o tzw. dyrektywie *effet utile*, czyli takiej wykładni celowościowej, która prowadzi do pełnej i efektywnej realizacji celów prawa – B. Kuźniacki, *Rzeczywisty beneficjent a podatek u źródła. Alokacja dochodu czy przeciwdziałanie nadużyciom międzynarodowego i unijnego prawa podatkowego?*, Warszawa 2022, s. 151.

<sup>39</sup> Wyrok NSA z dnia 26 marca 2021 r., sygn. II FSK 3206/18, CBOSA.

<sup>40</sup> Sygn. II FSK 1852/18, CBOSA.



ust. 1 pkt 6c u.p.d.o.p., a tym samym cel wydatkowania tych dochodów nie odpowiada celowi wskazanemu zarówno w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., jak i w art. 4 ust. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie”. Stwierdzenie to uzasadnił tym, iż „udzielanie pożyczki innemu podmiotowi, w tym prowadzącemu w perspektywie preferowaną działalność oświatową, nie jest wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. i nie może stanowić celu statutowego skarżącego stowarzyszenia. Wydatki w tym zakresie nie mogą więc być objęte zwolnieniem podatkowym ukonstytuowanym w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.”. Tezy te są kontrowersyjne i w naszej opinii wynikają z zastosowania przez NSA błędnej wykładni przedmiotowych przepisów.

Kontrowersyjność tez NSA oraz wadliwość zastosowanej przez ten sąd wykładni wynika przede wszystkim z dwóch związanych ze sobą aspektów rozumowania NSA. Po pierwsze, zauważył on, że „zgodnie z utrwalonym stanowiskiem judykatury przepisy ustanawiające zwolnienia i ulgi podatkowe w systemie polskiego prawa podatkowego są istotnym wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, zatem stosowane muszą być w sposób ścisły. Odnosząc to stwierdzenie do sprawy niniejszej, należy podnieść, że wymóg ten w równym stopniu dotyczy sformułowania ustawy, jak też wymienionych w statucie rodzajów statutowej działalności określonego podmiotu”. Była to niejako teza wyjściowa, która ukształtowała dynamikę całego dalszego wywodu interpretacyjnego. Po drugie, NSA zastosował w bardzo nietypowym celu i w nietypowy sposób wykładnię celowościową, tj. nie dla potwierdzenia, wzmocnienia lub weryfikacji rezultatów wykładni językowej, której *de facto* w ogóle nie zastosował w odpowiedni sposób, lecz dla dalszego zawężenia znaczenia interpretowanych przepisów – dalszego, czyli już wcześniej zawężonego wykładnią zawężającą. Otóż NSA wskazał, iż zwolnienie podatkowe stanowi instrument, za pomocą którego ustawodawca wspiera i ułatwia realizację preferowanych przez niego celów społecznych, wskazanych enumeratywnie w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Tym samym zwolnienie to powinno realizować cel założony i preferowany przez ustawodawcę. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego 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 osiągniętych przez podmioty realizujące cele statutowe określone w art. 17 ust. 1 u.p.d.o.p.

Powyższe rozważania ukazują, że w wyniku podwójnego zawężenia znaczenia interpretowanych przepisów, najpierw wykładnią zawężającą, a następnie wykładnią celowościową, NSA doszedł do wniosku, że cel statutowy organizacji pożytku publicznego musi być realizowany bezpośrednio przez tę organizację, nawet jeśli wymóg bezpośredniości nie wynika wprost z art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p.

Zaczynając od kwestii fundamentalnej, NSA oparł się na błędnych poglądach judykatury<sup>41</sup>, zgodnie z którymi przepisy ustanawiające zwolnienia i ulgi podatkowe w systemie polskiego prawa podatkowego są istotnym wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, stosowane muszą być zatem w sposób ścisły. Pogląd ten nie wydaje się trafny i nie bierze pod uwagę elementów konstrukcji podatku i jego funkcjonowania w polskim systemie prawa. Mianowicie art. 84 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>42</sup>, z którego wywodzi się powołaną przez NSA zasadę powszechności opodatkowania, stanowi: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Jak słusznie wskazuje W. Nykiel: „[z]e zwrotu »określonych w ustawie« wynika, że podatnik jest zobowiązany do uiszczenia prawidłowo ustalonej kwoty podatku, nie niższej, niż wynikająca z ustawy, ale i nie wyższej, a więc uwzględniającej między innymi ulgi i zwolnienia”<sup>43</sup>. Bez wyraźnych podstaw prawnych nie można zatem pozbawiać podatnika, np. organizacji pożytku publicznego, ważnego prawa (uprawnienia) przyznanego mu przez ustawodawcę, np. zwolnienia z opodatkowania dochodów w części przeznaczonych na wskazaną w ustawie działalność statutową. Jak dalek trafnie konstatuje W. Nykiel, takich ograniczeń już na pewno nie powinny wprowadzać, w drodze nieuprawnionych zabiegów interpretacyjnych, organy stosujące prawo, jeśli ustawa wyraźnie nie przewiduje takich ograniczeń. Niestety, obecnie organy podatkowe i organy kontroli skarbowej z reguły tak czynią, znajdując niekiedy wsparcie w orzecznictwie Naczelnego Sądu

<sup>41</sup> W zakresie zwolnienia z opodatkowania dochodów organizacji non profit wskazać można przykładowo wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 października 2020 r., sygn. I SA/Sz 587/20 (nieprawomocny), CBOSA; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 21 października 2020 r., sygn. I SA/Go 298/20 (nieprawomocny), CBOSA; wyroki NSA: z dnia 6 marca 2019 r., sygn. II FSK 839/17, CBOSA; z dnia 4 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 3595/16, CBOSA.

<sup>42</sup> Dz.U. Nr 78, poz. 483.

<sup>43</sup> W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 72.

Administracyjnego<sup>44</sup>. Mimo upływu około 20 lat od obserwacji W. Nykiela o błędnej wykładni ulg i zwolnień podatkowych stosowanej przez organy podatkowe w Polsce niewiele się zmieniło. Potwierdza to omawiany wyrok NSA z dnia 10 listopada 2020 r.

Na szczęście tezy o błędności powyższego podejścia interpretacyjnego można odnaleźć nie tylko w niektórych orzeczeniach NSA, ale i w jurysprudencji Sądu Najwyższego i poglądach klasyków wykładni prawa w Polsce. Warto tu zauważyć stanowisko L. Morawskiego, który wskazał, iż „zasadniczo dopuszczalna jest wykładnia zawężająca obowiązków obywateli, a także wszelkich przepisów ograniczających przysługujące im prawa i wolności”<sup>45</sup>. Podobnie wypowiada się Sąd Najwyższy, zauważając, że wszelkie okoliczności, które ograniczają prawa „należy interpretować ściśle, a nawet zawężająco”<sup>46</sup>. Nie dziwi więc, że orzecznictwo nie tylko Sądu Najwyższego, ale i Trybunału Konstytucyjnego, a nawet NSA podkreśla zasadę zakazu wykładni zwężającej praw i wolności obywatelskich<sup>47</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny uzasadnia wspomniany zakaz zasadą demokratycznego państwa prawnego<sup>48</sup>. Sąd ten wskazuje kategorycznie, iż wszelkiego rodzaju przepisy przyznające ulgi i zwolnienia, na przykład podatkowe, podlegają zakazowi wykładni zwężającej, ponieważ przyznają obywatelom prawa (tutaj: do ulg lub zwolnień podatkowych). W uchwale składu siedmiu sędziów NSA z dnia 24 listopada 2003 r.<sup>49</sup> możemy przeczytać, że „[w] odniesieniu do prawa podatkowego należy odnotować zasadę interpretacyjną zakazującą zwężającej interpretacji przepisów przyznających uprawnienia”. Jak stwierdza klasyk wykładni prawa podatkowego – B. Brzeziński, do takich przepisów zalicza się z całą pewnością „przepisy przewidujące zwolnienie podatkowe”<sup>50</sup>.

<sup>44</sup> Ibidem, s. 73.

<sup>45</sup> L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 208.

<sup>46</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 24 czerwca 2003 r., sygn. III RN 95/02, „Wokanda” 2004/2/19. Wyrok dotyczył prawa prasy.

<sup>47</sup> Zob. na przykład wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11 stycznia 1996 r., sygn. III ARN 58/95; uchwała NSA z dnia 16 listopada 1998 r., sygn. OPS 9/98, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1999, nr 1/10; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 kwietnia 2003 r., sygn. III CZP 8/03, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Prac” 2001, nr 1/1.

<sup>48</sup> Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2006 r., sygn. I OPS, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych” 2006, nr 3/69.

<sup>49</sup> Sygn. FPS 9/03.

<sup>50</sup> B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 33; por. idem, *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007, s. 124.

Przedstawione powyżej poglądy judykatury i doktryny pozwalają stwierdzić, że teza NSA o tym, iż „przepisy ustanawiające zwolnienia i ulgi podatkowe w systemie polskiego prawa podatkowego są istotnym wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, zatem stosowane muszą być w sposób ścisły”, nie ma dostatecznego oparcia w polskim dorobku naukowym i orzecznictwym w zakresie wykładni prawa. Jest to przykład zastosowania wykładni przepisów prawa podatkowego w sprzeczności z zasadą zakazu wykładni zawężającej przepisy przyznające zwolnienie podatkowe, co pośrednio naruszyło także zasadę demokratycznego państwa prawa – fundamentalną zasadę prawa w Polsce. Było to także pośrednim naruszeniem art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którym: „[n]akładanie 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”. Konstytucja RP przyznaje więc wyłączne prawo ustawodawcy i wyłącznie w formie ustawy, m.in. w odniesieniu do kształtowania sfery zwolnień podatkowych w Polsce. Takich uprawnień nie może usurpować sobie żaden sąd lub organ podatkowy w drodze wykładni zawężającej zakres zastosowania zwolnienia podatkowego. Zwolnienia podatkowe „są ściśle związane z podmiotem i przedmiotem podatku i nie występują w oderwaniu od tych elementów konstrukcji podatku. W związku z tym uzasadnione jest twierdzenie, że są one wtórnym, niesamoistnym elementem konstrukcji podatku”<sup>51</sup>. Konstytucja RP nie pozwala zatem na modyfikację zakresu zwolnień podatkowych poprzez ich ograniczenie podmiotowe lub przedmiotowe (zawężenie) w drodze wykładni zawężającej, tak samo jak nie pozwala na to w stosunku do innych przepisów kształtujących elementy konstrukcyjne podatku, czyli podmiotu i przedmiotu opodatkowania. Naczelnny Sąd Administracyjny zmienił *de facto* znaczenie treści interpretowanych przepisów poza granicami wykładni wyznaczonymi treścią przepisów konstytucyjnych. Ponadto NSA uzasadnił dalsze zawężenie zastosowania zwolnienia dochodu organizacji pożytku publicznego poprzez rzekomą wykładnię celowościową. Było to nieuprawnione i nieprawidłowe zastosowanie wykładni celowościowej. Nieuprawnione, ponieważ zostało dokonane w celu odbiegnięcia od wyniku wykładni językowej (brak wymogu bezpośredniości realizacji celu statutowego w treści art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p.), a tymczasem wykładnia celowościowa nie może odbiegać od

<sup>51</sup> W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia...*, s. 19.

treści prawa podatkowego w celu stworzenia zobowiązania podatkowego dla podatnika<sup>52</sup>. Nieprawidłowe, gdyż było zastosowane rzekomo dla zapewnienia realizacji celu założonego przez ustawodawcę, czyli wspierania i ułatwiania realizacji preferowanych celów społecznych, wskazanych enumeratywnie w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., np. wspieranie działalności oświatowej poprzez wspieranie budowy przedszkola, podczas gdy dla NSA nie miało znaczenia – celowościowo – że dochody organizacji pożytku publicznego przeznaczone były na pożyczkę na cele budowy przedszkola i że pieniądze z tej pożyczki mogły być wykorzystane tylko w tym celu. Otóż NSA stanowczo stwierdził, iż bez znaczenia pozostaje to, że umowa pożyczki zastrzega ograniczony cel wykorzystania pożyczki wyłącznie do finansowania budowy przedszkola oraz że strony ustaliły regulacje gwarantujące realizację celu wydatkowania tych środków w postaci rozwiązania umowy pożyczki i postawienia wszystkich należności w stan natychmiastowej wymagalności, zabezpieczone wystawionym wekslem *in blanco* oraz zawartą umową przedwstępną poddziejawy. Udzielenie pożyczki przez stowarzyszenie nie wchodzi w zakres działalności oświatowej, a należy mu przypisać komercyjny, odpłatny charakter, co w sposób oczywisty wynika z istoty umowy pożyczki. Innymi słowy, dla NSA nie miało znaczenia to, że dochody organizacji pożytku publicznego były przeznaczone na realizację jej celów statutowych, objętych zwolnieniem z opodatkowania zgodnie z treścią art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., gdyż umowa pożyczki, na rzecz której zostały przekazane, zastrzegała, iż mogą być wykorzystane tylko do finansowania budowy przedszkola. Irrelevantne było więc to, czy przedszkole zostanie wybudowane i cel ustawodawcy zostanie zrealizowany przy intencjonalnym wsparciu podatkowym w postaci zwolnienia z opodatkowania. Dla NSA miało natomiast znaczenie to, że cel statutowy nie zostałby zrealizowany bezpośrednio przez organizację pożytku publicznego, lecz pośrednio przez inny podmiot, dzięki pożyczce udzielonej przez tę organizację. Sąd ten nie wziął więc pod uwagę, że gdyby nie dochody organizacji pożytku publicznego przekazane w postaci pożyczki, to nie doszłoby do budowy przedszkola.

Z powyższej analizy można wysnuć wniosek, że dla NSA nie liczyły się ani treść, ani kontekst, ani cel interpretowanych przepisów, lecz

<sup>52</sup> Zob. A. Malec, *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000, s. 109; M. Zieliński, *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3–4, s. 17–18.

udowodnienie z góry przyjętej tezy o tym, że zwolnienia podatkowe podlegają wykładni zawężającej, która z kolei nie pozwala na realizację celów statutowych organizacji pożytku publicznego w sposób pośredni bez utraty prawa do zwolnienia z opodatkowania dochodu tej organizacji. Analizowany wyrok jest egzemplifikacją odwrócenia sekwencji rozumowania sądu: najpierw podjęta została decyzja – dochody nie są zwolnione, następnie zaś wyszukana została prowadząca do niej ścieżka interpretacyjna<sup>53</sup> – wykładnia zawężająca zwolnień podatkowych wsparta wykładnią quasi-celowościową. Decyzja ta wynikła z argumentu uwzględniającego konsekwencje faktyczne, empirycznie identyfikowalne, które według sądu nie powinny wystąpić, gdyż są niepożądane przez sąd<sup>54</sup> – wspieranie przez organizację pożytku publicznego budowy przedszkola poprzez udzielenie w tym celu pożyczki. Gdyby wszystkie sądy dokonywały takiej wykładni zwolnień dochodów organizacji pożytku publicznego, społeczny cel ustawodawcy zostałby w istotnym stopniu zniweczony, a w Polsce m.in. byłoby znacznie mniej przedszkoli. Obserwacja ta, ukazująca absurd i skalę wadliwości rozumowania zastosowanego przez NSA w wyroku z dnia 10 listopada 2020 r., jest idealnym zwieńczeniem krytycznej analizy tego wyroku.

Wskazane zaburzenia stosowania, w zakresie interpretacji regulacji obejmujących zwolnienia podatkowe dochodów organizacji non profit, utrwalonej hierarchii zasad wykładni przepisów prawa podatkowego poprzez marginalizację wykładni językowej, są pochodną dokonanej w 2004 r. roku nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i wprowadzenia kategorii lokowania dochodów. Spowodowało to powstanie chaosu interpretacyjnego<sup>55</sup>, związanego głównie z odebraniem tej zmiany (będącej efektem konkretnego stanu faktycznego) jako zakłócenia

<sup>53</sup> Zob. *Wykładnia konstytucji. Inspiracje, teorie, argumenty*, red. T. Stawecki, J. Winczorek, LEX 2014, część I „Inspiracje”, podrozdział 4.3 z referencją do B. Tripković, *A Constitutional Court in transition: Making sense of constitutional adjudication in postauthoritarian Serbia*, [w:] *Constitutional Courts as Positive Legislators. A Comparative Law Study*, red. A.R. Brewer-Carias, Cambridge 2011, s. 754, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2596565>

<sup>54</sup> Zob. K. Płeszka, *Uzasadnienie decyzji interpretacyjnych przez ich konsekwencje*, Kraków 1996, s. 76–77, 101–103; idem, *Następstwa decyzji w sądowym stosowaniu prawa*, „Państwo i Prawo” 1988, nr 12, s. 69–70.

<sup>55</sup> W doktrynie można spotkać zdanie przeciwne, widzące w rzeczonyj nowelizacji wyjaśnienie wątpliwości i rozbieżności interpretacyjnych w zakresie lokowania środków pieniężnych mających pokrycie w dochodzie przeznaczonym na preferowane przez ustawodawcę cele – *Podatek od osób prawnych. Komentarz*, red. K. Gil, A. Obońska, A. Wacławczyk, A. Walter, Warszawa 2019.



wypracowanego w drodze ewolucji modelu dwustopniowego zwolnienia dochodu z podatku – jego przeznaczenia i następczego wydatkowania. Jak wskazują omawiane wyżej wyroki sądów administracyjnych, poszukiwania w tym modelu miejsca dla lokowania dochodu<sup>56</sup> z jednej strony poszły w kierunku próby uznania lokowania za samodzielne zdarzenie znajdujące się na osi czasu między deklaracją o przeznaczeniu uzyskanego dochodu a jego faktycznym wydatkowaniem, z drugiej zaś za podtyp wydatkowania<sup>57</sup> dzielący się na lokowanie zrównane z wydatkowaniem na cele statutowe objęte zwolnieniem (w tym zakresie, w jakim lokowanie mieści się w ramach art. 17 ust. 1e u.p.d.o.p.) oraz na wydatkowanie dochodu na cele nieobjęte preferencjami (w takim zakresie, w jakim nie mieści się w formach przewidzianych w art. 17 ust. 1e u.p.d.o.p.). Dodatkowo ustawowa lista możliwych (bez utraty zwolnienia) form lokowania dochodu zainicjowała dyskusję o dopuszczalności, w kontekście zwolnienia podatkowego, tzw. pośredniej możliwości realizacji celu statutowego.

Tymczasem wprowadzenia do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych regulacji o lokowaniu dochodu organizacji non profit nie można traktować jako zmiany dotychczasowych warunków zastosowania zwolnienia, lecz jako rozszerzenie jego zakresu. Przed wszystkim należy wskazać, że kwestia bezpośrednio i pośrednio przekazania dochodu na cele statutowe (czy inaczej ujmując – realizacji lub udziału w realizacji celu statutowego) została jednoznacznie rozstrzygnięta przez ustawodawcę wraz z wejściem w życie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Ustawodawca podtrzymał bowiem w niej rezygnację z wymogu bezpośrednio przekazania czy wydatkowania dochodu, której dokonał z dniem 1 stycznia 1990 r., wraz z nowelizacją art. 9 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Symptomatyczne jest tu także stanowisko Ministerstwa Finansów<sup>58</sup> dotyczące zwolnienia z podatku dochodów fundacji, rozstrzygające pojawiające się

<sup>56</sup> Odwołując się do językowego znaczenia słowa „lokować” (od łac. *locatio*), WSA w Wrocławiu w wyroku z dnia 15 listopada 2012 r., sygn. I SA/Wr 1022/12, CBOSA, uznał, że pojęcie to oznacza umieszczenie, przeniesienie w inne miejsce.

<sup>57</sup> Jak wskazuje A. Mariański, ustawodawca z dniem 1 stycznia 2004 r. zmodyfikował pojęcie wydatkowania. W tym też znaczeniu każde przeniesienie posiadania środków finansowych będzie wydatkowaniem. Można jednak wydatkować na cele, z którymi wiąże się zwolnienie, albo na inne cele, które skutkują utratą zwolnienia – A. Krajewska, A. Nowak-Piechota, M. Wilk, J. Żurawiński, A. Mariański, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, wyd. IV, Warszawa 2016, art. 17, Lex.

<sup>58</sup> Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 16 marca 1995 r. o symbolu PO 4/P-722-265/95.

w pierwszych latach funkcjonowania ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wątpliwości, czy sformułowanie „których celem statutowym jest działalność” należy rozumieć w ten sposób, że zwolnienie określone w tym przepisie ma zastosowanie jedynie w odniesieniu do tych fundacji, które w sposób bezpośredni prowadzą działalność np. oświatową czy kulturalną, czy także do tych, które przyczyniają się w sposób pośredni do jej prowadzenia przez powołane do tego celu wyspecjalizowane placówki, tj. wspierają tę działalność. W ocenie Ministerstwa Finansów przez pojęcie „których celem statutowym jest działalność” należy rozumieć nie tylko bezpośrednie prowadzenie przez fundację np. placówki oświatowej czy kulturalnej, lecz także wspieranie takiej działalności, jeżeli wynika to wprost z zatwierdzonego przez fundatora statutu. Zwrócić należy uwagę, że Ministerstwo Finansów – słusznie – nie pokusiło się o próbę konstruowania listy dopuszczalnych form wsparcia (darowizny, pożyczki, dotacje, nieodpłatne świadczenia etc.) ani nie wymagało, aby forma ta także wynikała z treści statutu. Wystarczający był fakt, że statut przewiduje możliwość wspierania działalności statutowej. Podobne stanowisko znaleźć można w doktrynie wskazującej, że zwolnienie „dochodu będzie miało miejsce także w sytuacji jego wydatkowania na wspieranie działalności statutowej, realizowanej przez inny podmiot. Może to być np. dofinansowanie innej fundacji bądź klubu naukowego, o ile realizują one zadania wskazane w statucie organizacji, która przeznaczą swój dochód na te cele”<sup>59</sup>.

Potwierdzony przez Ministerstwo Finansów brak ograniczenia formy realizacji celu ma także wymiar praktyczny. Oczywiście jest, że realizacja celów preferowanych przez ustawodawcę powinna być racjonalna. Nie chodzi bowiem o to, aby stwarzać zachęty podatkowe dla jakiegokolwiek wydawania uzyskanych środków w ramach ustawowo określonych celów, lecz do takiego, które przyniesie jak największą korzyść społeczną. Tak należy odczytywać zniesienie, znanego w poprzednich rozwiązaniach legislacyjnych, przymusu wydatkowania dochodu na cele statutowe w roku jego uzyskania lub roku następnym. Podatnik uzyskał prawo do wyboru momentu (jego zdaniem najbardziej odpowiedniego z wielu punktów widzenia, także finansowego) wydatkowania i realizacji celu statutowego bez presji czasowej. Teoretycznie termin wydatkowania nie jest ustawowo ograniczony,

<sup>59</sup> W. Nykiel, A. Mariański, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2010, s. 780–781; zob. też *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2022*, red. W. Modzelewski, J. Pyssa, wyd. 19, art. 17, Legalis.

jednak w praktyce orzeczniczej<sup>60</sup> dokonuje się oceny działalności podatnika i zbytnie (nieadekwatne do zaistniałej sytuacji) zwlekanie z drugą fazą realizacji celu statutowego, tj. wydatkowaniem nań dochodu, może spotkać się z negatywną reakcją organów podatkowych. Niemniej jednak w wielu przypadkach, szczególnie tych, w których realizacja celu związana jest z inwestowaniem w infrastrukturę – czy to wprost wymienioną w ustawie (drogi, sieci telekomunikacyjne), czy też niezbędną do realizacji wskazanego w ustawie celu (np. infrastruktura sportowa), proces wydatkowania może być rozciągnięty w czasie. Odroczone może być także moment jego inicjacji. W tych sytuacjach optymalnym rozwiązaniem może być finansowanie (bezzwrotne lub zwrotne) inwestycji już prowadzonej lub przygotowanej przez inny podmiot.

Dostrzega to też praktyka interpretacyjna organów podatkowych. Jak wskazuje Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 11 października 2016 r.<sup>61</sup>, realizacja celów statutowych może następować również pośrednio, np. w drodze finansowania innych podmiotów. Oznacza to, że przeznaczenie dochodów na takie finansowanie jest wydatkowaniem na cele działalności statutowej organizacji pożytku publicznego. W takiej sytuacji udzielenie przez organizację pożytku publicznego pożyczki podmiotowi, który przeznaczy udostępnione środki na cele tożsame z działalnością statutową pożyczkodawcy, jest przeznaczeniem i wydatkowaniem środków na cele działalności statutowej, spełniającym przesłanki do zastosowania zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 6c u.p.d.o.p. Takie rozumienie interpretowanych przepisów potwierdził m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji z dnia 25 lipca 2016 r.<sup>62</sup>, wskazując, iż w przypadku wątpliwości odnoszących się do kwestii, czy pod pojęciem „których celem statutowym jest działalność” należy rozumieć, że „zwolnienie określone w tym przepisie ma zastosowanie jedynie w odniesieniu do tych podmiotów, które w sposób bezpośredni prowadzą działalność, np. w zakresie wspierania działalności klubów sportowych, czy też przyczyniają się w sposób pośredni do jej prowadzenia przez inne jednostki, należy wskazać, że przez pojęcie to należy rozumieć nie tylko bezpośrednie wydatkowanie tych środków przez podatnika, lecz także wspieranie takiej działalności prowadzonej przez inne podmioty. W konsekwencji zwolnienie

<sup>60</sup> Na przykład wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 lipca 2014 r., sygn. I SA/Gd 253/14, CBOSA.

<sup>61</sup> Sygn. 1462-IPPB5.4510.844.2016.1.MR.

<sup>62</sup> Interpretacja nr ITPB3/4510-293/16/MJ.

dochodu z opodatkowania będzie miało miejsce także w sytuacji jego wydatkowania na wspieranie działalności, realizowanej przez inny podmiot. [...] Można więc wywieść, że w tak definiowanej działalności mieszczą się zarówno bezpośrednie, jak i pośrednie działania podejmowane w określonym celu lub zakresie”.

Wymóg, aby wspieranie preferowanej działalności wynikało wprost z zatwierdzonego przez fundatora statutu, pojawia się także w orzecznictwie<sup>63</sup>. Jest to jednak dyskusyjna próba obwarowywania „pośredniości” dodatkowymi warunkami, nieznanymi umocowania w treści ustawy.

Skoro od 1 stycznia 1995 r. żadna zmiana legislacyjna, w tym wprowadzenie do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych art. 17 ust. 1e oraz ust. 1f, nie przywróciła kryterium bezpośredniości realizacji celu statutowego, to jego doszukiwanie się w drodze wykładni można traktować jako działanie *contra legem*, tj. zastępowanie ustawodawcy, niezależnie od intencji i próby budowania argumentacji odwołującej się do celowości danego zwolnienia<sup>64</sup>. W ocenie autorów nie można takich skutków wywodzić z treści art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p., dotyczącego specyficznych rodzajów wydatków, jakimi są zarówno nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji celów statutowych, jak i opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów. Czym innym jest bowiem bezpośrednia realizacja celu statutowego (poprzez bezpośrednie wydatkowanie nań środków), a czym innym nabycie środka trwałego, który z kolei ma być w bezpośrednim związku z realizacją celów preferowanych przez ustawodawcę.

<sup>63</sup> Na przykład NSA w wyroku z dnia 1 marca 2022 r., sygn. II FSK 1461/21, CBOSA, stwierdził, że „pojęcie cel statutowy to nie tylko bezpośrednie prowadzenie przez organizację jakiejś działalności, lecz także wspieranie takiej działalności, o ile wynika to wprost ze statutu. Działanie faktyczne organizacji (także jako osoby prawnej), polegające np. na doraźnie udzielonej pomocy społecznej, prowadzonych szkoleniach, nie będzie usprawiedliwiać przyjęcia, że działania takie mieszczą się w jej statutowych celach, jeżeli w tym podstawowym akcie prawa wewnętrznego organizacji działania takie nie zostały uwzględnione jako jej cel”.

<sup>64</sup> Jak podkreślił NSA w wyroku z dnia 6 sierpnia 2019 r., sygn. II FSK 537/19, CBOSA: „w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 20 listopada 2000 r., o sygn. akt FPS 9/00, stwierdzono, że wprawdzie art. 17 ust. 1b PDOPrU nie mówi wprost o bezpośredniości realizacji celu statutowego, lecz jest to warunek nieodzowny zwolnienia dochodu od podatku dochodowego. Przyjęcie odmiennego poglądu prowadziłyby w konsekwencji do całkowitego zwolnienia od opodatkowania wszelkich dochodów osiągniętych przez jednostki realizujące cele statutowe określone w art. 17 ust. 1 PDOPrU”.

Przy interpretacji art. 17 ust. 1e u.p.d.o.p. nie można także zapominać, że przepis ten – wskazujący dopuszczalne formy tzw. lokowania – za punkt odniesienia bierze podatników przeznaczających (a nie wydatkujących) dochody na cele statutowe, wskazując, że zawarte w nim zwolnienie stosuje się również w przypadku określonego lokowania dochodów. Lokowanie odniesiono zatem nie do drugiego etapu (tj. wydatkowania), ale do fazy przeznaczenia dochodu na cele statutowe. Przepis ten należy interpretować przy wzięciu pod uwagę treści art. 17 ust. 1f u.p.d.o.p. (wprowadzonego w tym samym czasie co art. 17 ust. 1e), zgodnie z którym zwolnienie, o którym mowa w ust. 1e, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczany i wydatkowany, bez względu na termin, na cele określone w ust. 1. Zakładając racjonalność ustawodawcy, odrzucić trzeba tezę, że norma zawarta w ust. 1f odnosić się miała do dochodów organizacji non profit uzyskanych przez nie z lokowania uprzednio uzyskanego dochodu (dochody z odsetek, dochody ze zbycia czy umorzenia papierów wartościowych, a także jednostek inwestycyjnych). Objęte są one bowiem – tak jak dochody ze wszystkich innych źródeł – normami wynikającymi z art. 17 ust. 1 pkt 4 i 6c oraz art. 17 ust. 1b pkt 2, więc art. 17 ust. 1f byłby w takiej sytuacji *superflum*. Sens art. 17 ust. 1e u.p.d.o.p. należy zatem odczytywać jako obejmujący sytuację („zwolnienie stosuje się również”), w której podatnicy o określonych, preferowanych celach statutowych nie przeznaczają uzyskanych w danym roku podatkowym dochodów na realizację tych celów, lecz – głównie z powodów ekonomicznych, w celach tezauryzacji – przeznaczają środki na nabycie papierów wartościowych, instrumentów finansowych etc. Ustawodawca uznał, że katalog dopuszczanych uprzednio możliwości tezauryzacji, ograniczający się – i to na zasadzie akceptowanej praktyki – głównie do bezpiecznych produktów bankowych (rachunek oszczędnościowy, lokata etc.), powinien zostać rozszerzony. Bez wyraźnej zmiany ustawowej na zasadach analogii byłoby to niemożliwe, gdyż prowadziłoby do zmiany zakresu opodatkowania bez ustawowej podstawy prawnej, naruszając tym samym art. 217 Konstytucji RP. Jak wskazywano w doktrynie<sup>65</sup>, nie należy utożsamiać lokaty bankowej z nabyciem papierów wartościowych, a to z tego powodu, że w pierwszym wypadku nie traci się prawa do wypracowanego dochodu (środków pieniężnych), w drugim zaś następuje nabycie, czyli zamiana środków pieniężnych na ułomne prawo płynące „z papieru”.

<sup>65</sup> G. Borkowski, M. Piłaszewicz, *Ulga dla fundacji? Glosa do uchwały SN z dnia 13 marca 2002 r.*, III ZP 21/01, „Glosa” 2002, nr 10, s. 37–43.

Dopuszczając zatem możliwość lokowania w przewidzianych ustawą formach, ustawodawca nie zmodyfikował dwustopniowego modelu zwolnienia dochodu z podatku (przeznaczenie – wydatkowanie) poprzez wprowadzenie elementu pośredniego, lecz go uzupełnił, a wręcz – inspirując się przykładem Fundacji Rozwoju Nauki Polskiej – rozszerzył. Ze zwolnienia mogą bowiem od tego czasu korzystać także podmioty, które, mając odpowiednio określone cele statutowe, nie decydują się na natychmiastowe przeznaczenie uzyskanych dochodów na realizację tych celów statutowych, lecz na ich – enumeratywnie wskazane w ustawie – ulokowanie (tezauryzację). Lokowanie nie jest zatem formą czy podtypem wydatkowania.

## 5. PODSUMOWANIE

Niejako automatyczne stosowanie przez znaczną część judykatury zasady, w myśl której przepisy ustanawiające zwolnienia i ulgi podatkowe są istotnym wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, w procesie stosowania prawa interpretowane muszą być zatem w sposób ścisły, a wręcz zawężający, jest obecnie jedną z największych bolączek praktyki polskiego prawa podatkowego. Stoi bowiem w sprzeczności z fundamentalnymi zasadami i wartościami konstytucyjnymi, na jakich powinien opierać się system podatkowy, wypaczając sens, cel i funkcje wprowadzania rozwiązań przewidujących określone zwolnienia podatkowe. Taki stan rzeczy narusza podstawowe reguły relacji państwo–obywatel, wynikające z zasady pewności prawa oraz zasady zaufania obywateli wobec państwa i prawa. Oczywiście konsekwencją wykładniczej ingerencji w treść przepisu podatkowego jest wykraczanie zarówno organów podatkowych, jak i sądów administracyjnych poza przyznaną im sferę kompetencji i tworzenie prawa zamiast jego stosowanie w prawidłowy sposób. To z kolei prowadzi do sytuacji, w której obywatel, np. pragnący skorzystać ze zwolnienia czy ulgi podatkowej, nie ma pewności, jaka treść przepisu znajdzie zastosowanie w jego indywidualnej sytuacji: a) czy ta wynikająca z treści przepisów poddanej wykładni językowej, systemowej i celowościowej, b) czy wyinterpretowana przy zastosowaniu wykładni zawężającej, c) czy też będąca efektem próby odkodowania przez interpretatora celu wprowadzenia tego przepisu, a może – jak ma to miejsce przy stosowaniu regulacji w zakresie zwolnienia z opodatkowania dochodów organizacji non profit – d) będąca kompilacją efektów wszystkich powyżej wskazanych metod z najmniejszym uwzględnieniem tej wskazanej w literze (a) powyżej. Próby zastępowania ustawodawcy za



pomocą szczególnych metod wykładni prowadzić mogą w zasadzie tylko do jednego – dalszego pogłębienia kryzysu jakości prawa podatkowego. Ufam, że niniejsze opracowanie będzie odebrane przez sądy administracyjne jako sygnał do refleksji nad wykładnią przepisów przyznających ulgi i zwolnienia podatkowe w Polsce. W szczególności naszym celem było podważanie paradygmatu części orzecznictwa o słuszności i trafności stosowania wykładni zawężającej ulg i zwolnień podatkowych.

## BIBLIOGRAFIA

- Borkowski G., Piłaszewicz M., *Ulga dla fundacji? Glosa do uchwały SN z dnia 13 marca 2002 r.*, III ZP 21/01, „Glosa” 2002, nr 10.
- Brzeziński B., *Glosa do uchwały SN z dnia 13 marca 2002 r.*, III ZP 21/01, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, nr 4.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007.
- Frydrych F., *Odpowiedzialność członków organów podmiotów non profit na podstawie art. 116a Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 5.
- Grzybowski M., *Finansowoprawne granice wolności organizacji pozarządowych*, „Glosa” 1999, nr 3.
- Jamróży M., Główka A., *Czy dochód uzyskiwany przez okręgową izbę lekarską z działalności gospodarczej może korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 PODOPrU*, „Monitor Podatkowy” 2015, nr 11.
- Jendraszczyk M., *Przychody podatnika, którego celem statutowym jest pomoc społeczna, a zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 5.
- Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2022*, red. W. Modzelewski, J. Pyssa, wyd. 19, Legalis.
- Krajewska A., Nowak-Piechota A., Wilk M., Żurawiński J., Mariański A., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, wyd. IV, Warszawa 2016, Lex.
- Kuźniacki B., *Rzeczywisty beneficjent a podatek u źródła. Alokacja dochodu czy przeciwdziałanie nadużyciom międzynarodowego i unijnego prawa podatkowego?*, Warszawa 2022.
- Malec A., *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz. Tom II. Art. 15–42*, Warszawa 2022, LEX.
- Mariański A., *Przeznaczenie a wydatkowanie. Zwolnienia od podatku dochodowego*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 8, Legalis.
- Mariański A., *Ulga dla fundacji? Glosa do uchwały SN z dnia 13 marca 2002 r.*, III ZP 21/01 oraz do uchwały NSA z 20 listopada 2000 r., FPS 9/00, „Glosa” 2003, nr 1.
- Mastalski R., *Podatek dochodowy od osób prawnych – cele statutowe fundacji – zakup udziałów w spółce handlowej – zwolnienie od podatku. Glosa do uchwały NSA z dnia 10 sierpnia 2009 r.*, II FPS 4/09, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2010, nr 10.

- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Nykiel W., Mariański A., *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2010.
- Płeszka K., *Następstwa decyzji w sądowym stosowaniu prawa*, „Państwo i Prawo” 1988, nr 12.
- Płeszka K., *Uzasadnienie decyzji interpretacyjnych przez ich konsekwencje*, Kraków 1996.
- Podatek od osób prawnych. Komentarz*, red. K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter, Warszawa 2019.
- Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *obracać*, b.d., <https://sjp.pwn.pl/szukaj/obraca%C4%87.html> (dostęp: 1.12.2022).
- Szymocha M., *Utrata prawa do zwolnienia na cele statutowe – podatek dochodowy od osób prawnych*, „Doradztwo Podatkowe” 2013, nr 10.
- Tripković B., *A Constitutional Court in transition: Making sense of constitutional adjudication in postauthoritarian Serbia*, [w:] *Constitutional Courts as Positive Legislators. A Comparative Law Study*, red. A.R. Brewer-Carias, Cambridge 2011, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2596565>
- Wykładnia konstytucji. Inspiracje, teorie, argumenty*, red. T. Stawecki, J. Winczorek, LEX 2014.
- Zagórski M., *Zwolnienie dochodów przeznaczonych na cele statutowe na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 6.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2017.
- Zieliński M., *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3–4.

## AN ATTEMPT TO DISPEL THE INTERPRETATIONAL CHAOS AROUND TAX EXEMPTIONS ON THE INCOME OF NON-PROFIT ORGANIZATIONS

**Summary.** The article tries to demonstrate the fallacy of applying a restrictive interpretation. This attempt takes place on the basis of the restrictive interpretation of exemption from corporate income tax of income earned by non-profit organisations, as applied by the tax authorities and administrative courts. To this end, a critical analysis of the interpretative chaos concerning the manner of allocating income for statutory purposes is undertaken by the authors. The analysis of the relevant jurisprudence of the administrative courts shows that the courts often apply the so-called interpretative shortcuts, reaching conclusions without convincing justification of the interpretative claim. As a result, the correct interpretation of tax law is replaced by intuitive findings by the courts. Such approach is mainly based on the necessity to apply a restrictive interpretation of provisions on tax reliefs and exemptions, which has no sufficient justification in the Polish legal system.

**Keywords:** restrictive interpretation, tax exemptions, non-profit organisations