

Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Sądu Najwyższego

z dnia 13 marca 2002 r.

III ZP 21/01

Przewodniczący Prezes SN Walerian Sanetra, Sędziowie SN: Krystyna Bednarczyk, Katarzyna Gonera, Józef Iwulski (współsprawozdawca), Andrzej Kijowski (sprawozdawca), Roman Kuczyński, Barbara Wagner.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Piotra Wiśniewskiego, w sprawie ze skargi Fundacji na Rzecz Rozwoju Nauki Polskiej na decyzje Izby Skarbowej w W. z dnia 13 maja 1999 r. [...], z dnia 20 marca 1999 r. [...], z dnia 27 sierpnia 1999 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za lata 1995-1997, po rozpoznaniu na posiedzeniu w dniu 13 marca 2000 r., zagadnienia prawnego przekazanego przez Sąd Najwyższy postanowieniem z dnia 17 września 2001 r. [...]

„Czy zwolniony od podatku od osób prawnych jest dochód fundacji, której celem statutowym jest wspieranie działalności naukowej (poprzez jej finansowanie i promowanie) w części wykorzystanej na nabycie papierów wartościowych (art. 17 ust. 1b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) ?”

p o d j ą ł uchwałę:

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 związku z art. 17 ust. 1a pkt 2 i art. 17 ust. 1b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.).

U z a s a d n i e n i e

Przedmiotowe zagadnienie prawne wyłoniło się w trakcie rozpoznawania przez zwykły skład Sądu Najwyższego rewizji nadzwyczajnej wniesionej przez Rzecznika Praw Obywatelskich od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 stycznia 2001 r. [...]. Wyrokiem tym oddalono skargę Fundacji na Rzecz Nauki Polskiej wniesioną wobec trzech decyzji Izby Skarbowej w W. z dnia 13 maja oraz 20 i 27 sierpnia 1999 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych, który za lata 1995 –1997 naliczono skarżącej w związku z ustaleniem, że część swego dochodu przeznaczyła na zakup papierów wartościowych. Statutowym celem tej Fundacji jest działanie na rzecz nauki przez wspieranie naukowców i zespołów badawczych, wspieranie transferu polskich osiągnięć naukowych do praktyki gospodarczej, wspomaganie inicjatyw inwestycyjnych służących nauce w Polsce, zaś realizacja tych celów następuje przez zwrotne lub bezzwrotne dofinansowanie lub finansowanie, a także przez udział w przedsięwzięciach zgodnych ze statutowymi celami Fundacji (§ 5 ust. 1 i § 5 ust. 2 lit. a Statutu). Fundacja uważa, że zakup papierów wartościowych (bonów skarbowych i akcji) stanowi jedynie formę realizacji statutowego „celu naukowego”, gdyż pozostające w jej dyspozycji środki są w korzystny i bezpieczny sposób lokowane (tezauryzowane) po to, aby je w odpowiednim czasie, gdy będą potrzebne, wykorzystać, czyli wydatkować na promocję i finansowanie badań naukowych.

Zakupienie papierów wartościowych jest więc w sensie decyzyjnym i od strony faktycznej jedynie zdarzeniem pośredniczącym, pozbawionym samoistnego znaczenia. Wspomniany zakup usytuowany jest w ciągu działań, które dla oceny prawnej trzeba ze sobą łączyć, gdyż „umieszczając” dochód w papierach wartościowych Fundacja nie odstępowała od wcześniej zadeklarowanego organom podatkowym przeznaczenia go na wspieranie polskiej nauki. Wprost przeciwnie, owo przeznaczenie „ubezpieczała” w drodze lokaty zapewniającej przyrost środków, cały czas przeznaczonych na statutowe cele. Innymi słowy, dochód z każdego roku podatkowego objętego niniejszą sprawą pozostaje ciągle – także w postaci papierów wartościowych - w stanie potencjalnego przeznaczenia na cele naukowe dopóty, dopóki nie zostanie „skonsumowany”, to znaczy rzeczywiście wydatkowany na przewidziane cele albo ewentualnie na inne cele, co zresztą w przedmiotowych okolicznościach nie miało miejsca, a byłoby skądinąd naruszeniem postanowień Statutu.

Zachowanie Fundacji inaczej natomiast zakwalifikowały organy skarbowe, a następnie Naczelny Sąd Administracyjny, który musiał jednak respektować wykładnię

ustaloną przez skład siedmiu sędziów tego Sądu w uchwale z dnia 20 listopada 2000 r., FPS 9/00, powziętej w trybie art. 49 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.). Co prawda w pierwszym punkcie tej uchwały uznano, że zgodnie z art.17 ust.1 pkt. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) zwolnieniu od tego podatku podlegają dochody podatników, których statutowym celem jest zarówno bezpośrednio prowadzenie działalności naukowej, jak też „tylko” jej „wspieranie”, ale w punkcie drugim orzeczenia wyrażono równocześnie pogląd, że w świetle przepisów art.17 ust. 1 pkt. 4, art.17 ust.1a pkt. 2 i art. 17 ust.1b powołanej ustawy wspomniane zwolnienie nie obejmuje części dochodu, którą wspierający naukę podatnik przeznaczył i wydatkował na nabycie papierów wartościowych. Szczegółową argumentację tego twierdzenia, zawartą w uzasadnieniu powołanej uchwały i powtórzoną w znacznej mierze w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, można by w syntetycznym ujęciu sprowadzić do następującego wnioskowania.

Dochodem, jako kategorią zdefiniowaną w ustawie podatkowej, są środki, które podatnik uzyskał ze skonkretyzowanego źródła przychodu, po odliczeniu kosztów ich uzyskania. Jeżeli pieniądze tworzące określony dochód podatnik użył na zakupienie papierów wartościowych, to ten konkretny dochód zostaje tym samym definitywnie wydatkowany. Podatnik przestaje dysponować środkami skonkretyzowanego dochodu i podejmuje działania o charakterze inwestycji, które stanowią samoistne oraz osobne źródło przychodu i ewentualnie innego dochodu. Nie zachodzi zatem konieczna tożsamość między pierwotnym przeznaczeniem dochodu na statutowe cele naukowe, a jego zużyciem na zakup papierów wartościowych. Nie jest to jakiś układ faktyczny, trwający tymczasowo i podlegający restytucji, gdyż ewentualne zbycie papierów wartościowych rodzi nową sytuację podatkową (przychód – koszty – dochód), bez możliwości powrotu do dochodu wcześniej „wydatkowanego” na nabycie papierów wartościowych. Prawo do zwolnienia podatkowego ustawodawca wyraźnie więc wiąże z rzeczywistym wydatkowaniem dochodu na preferowane cele społeczno - gospodarcze, w tym wypadku – naukowe. Nieograniczona pod względem czasu możliwość oddzielenia od siebie deklaracji o przeznaczeniu dochodu i jego rzeczywistego wydatkowania na te cele jest wystarczającym ułatwieniem w korzystaniu ze zwolnienia podatkowego, aby usprawiedliwić wymagania zachowania bezpośredniości przy wydatkowaniu dochodu. Skoro zatem nabycie papierów wartościowych stanowi zdaniem NSA bezpowrotne wydatkowanie danego dochodu, to

nie może on być wydatkowany dwukrotnie, czyli najpierw na wspomniany zakup, a następnie na statutową działalność naukową.

Rzecznik Praw Obywatelskich twierdzi w rewizji nadzwyczajnej, że taka wykładnia powołanych wyżej przepisów ustawy podatkowej jest ich rażącym naruszeniem. Zakwestionowanie prawa Fundacji do zwolnienia od podatku i wskutek tego pozbawienie jej ogromnych funduszy przeznaczonych na rozwój polskiej nauki, stanowi równocześnie naruszenie interesu Rzeczypospolitej Polskiej.

Poglądy wyrażone przez Naczelnego Sąd Administracyjny mają zdaniem składu orzekającego w przedmiotowej sprawie przekonywające uzasadnienie na gruncie językowo-logicznej interpretacji odpowiednich przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Z adwersarzami NSA trudno się zwłaszcza zgodzić gdy chodzi o tezę, jakoby w art.17 ust.1b tej ustawy chodziło o jakiś pośredni związek pomiędzy wydatkowaniem dochodu a statutowymi celami podatnika wspierającego działalność naukową, skoro „bezpośredniej” realizacji tych celów muszą *expressis verbis* służyć tylko wydatki na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Skład sądzący twierdzi, że „raczej przeciwnie”, z przytoczonego tekstu „wynika podkreślenie konieczności zachowania zwykłej, adekwatnej relacji” między wydatkowanym dochodem a działalnością naukową, czy jej wspieraniem. Z drugiej wszakże strony, analizowane przepisy należą do kategorii norm celu społecznego, nakierowanych na realizację określonej polityki wspierania nauki. Założeniem tej regulacji jest odstępstwo od celu fiskalnego, jak też zasad powszechności oraz równości podatkowej i finansowanie świadczeń na rzecz nauki poprzez publiczno-prawny mechanizm zwolnienia podatkowego. Z tego punktu widzenia zachowanie Fundacji polegające na korzystaniu z rynku papierów wartościowych, zwłaszcza zaś nabywanie - emitowanych przez Ministerstwo Finansów - bonów skarbowych w celu zabezpieczenia i pomnożenia środków przeznaczonych na wspieranie działalności naukowej, można traktować jako postępowanie według reguł „dobrego gospodarza” uzyskanego dochodu, a więc działanie adekwatne do celów ustawowego zwolnienia podatkowego. Położenie akcentu na funkcjonalne dyrektywy wykładni analizowanego tu uregulowania może więc skłaniać do traktowania zachowań Fundacji, jako nie powodujących utraty przedmiotowego zwolnienia podatkowego.

Prokurator Prokuratury Krajowej uczestniczący w posiedzeniu Sądu Najwyższego wnioskował, aby na przedmiotowe pytanie prawne udzielić odpowiedzi twierdzącej.

Sąd Najwyższy orzekający w powiększonym składzie zważył, co następuje:

Punktem wyjścia dla rozstrzygnięcia przedstawionego wyżej zagadnienia prawnego muszą być jego specyficzne aspekty podmiotowe, wywodzące się z przepisów ustawy z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach (jednolity tekst : Dz.U. z 1991 r. Nr 46, poz. 203 ze zm.), co w ramach powoływanej wcześniej uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 20 listopada 2000 r. podniósł przewodniczący składu orzekającego w uzasadnieniu swego zdania odrębnego do tego orzeczenia. Zwrócił on uwagę, że zgodnie z art.12 ust.1 w związku z art. 9 ust. 2 i 3 tej ustawy w sprawie o ewentualne ustalenie, iż dana fundacja prowadzi działalność niezgodną z prawem lub postanowieniami statutu oraz z szerzej pojętym celem, dla którego została ustanowiona, orzeka sąd w postępowaniu nieprocesowym na wniosek ministra właściwego ze względu na cele fundacji i zakres jego działania (jeżeli zaś te cele wkraczają w zakres działania dwóch lub więcej ministrów – to ministra, z którego zakresem działania wiążą się główne cele fundacji) lub na wniosek właściwego wojewody, gdy terenem działania fundacji jest jedno województwo. W tym także celu fundacja składa właściwemu ministrowi coroczne sprawozdanie, udostępniając je ponadto do publicznej wiadomości (art.12 ust. 2 i 3 ustawy). Dopóki zatem nie zapadnie takowe orzeczenie, dopóty nie ma w zasadzie podstaw do kwestionowania działań fundacji podejmowanych przez jej zarząd (art.10 ustawy). Dotyczy to także kwestii gospodarowania majątkiem fundacji, nie wyłączając decyzji o jego lokowaniu (inwestowaniu) choćby w papiery wartościowe, chociaż sprawy przeznaczenia (wydatkowania) dochodu fundacji mogą być – poza wspomnianym postępowaniem nieprocesowym - przedmiotem zagadnienia wstępnego w postępowaniu podatkowym (sądowo - administracyjnym). W tym miejscu trzeba zaznaczyć, że gdyby lokatę majątku fundacyjnego w papiery wartościowe uznać a priori za wydatek nie mieszczący się w statutowych ramach, to byłby on nielegalny niejako ex definitione. Tymczasem dopuszczalność takiej lokaty majątku fundacyjnego potwierdza w pośredni sposób rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 8 maja 2001 r. w sprawie ramowego zakresu sprawozdania z działalności fundacji (Dz.U. Nr 50, poz. 529), które w § 2 pkt.7 lit. f – i nakazuje zamieszczanie w sprawozdaniu szczegółowych danych o kwotach ulokowanych na rachunkach bankowych, wartości nabytych obligacji oraz objętych udziałów lub nabytych akcji w spółkach handlowych, nabytych nieruchomościach i ich ce-

nie oraz przeznaczeniu, jak też o nabyciu pozostałych środków trwałych.

Właściwy minister lub wojewoda, jako potencjalni wnioskodawcy postępowania zmierzającego do ustalenia bezprawności działania fundacji, jak też sąd, który miałby wydać stosowne orzeczenie, muszą okoliczności konkretnej sprawy rozpatrywać na tle ogółu przepisów ustawy o fundacjach. To samo odnosi się zresztą do postępowania przed organami podatkowymi, jak i NSA. W pierwszym rzędzie chodzi tu o przepisy art. 3 ust. 2 i 3 oraz art. 16, stanowiące, że fundator w oświadczeniu woli o ustanowieniu fundacji powinien wskazać jej cel oraz składniki majątkowe przeznaczone na jego realizację, a składnikami tymi mogą być pieniądze, papiery wartościowe, jak również oddane fundacji na własność rzeczy ruchome i nieruchomości, przy czym początkowy majątek fundacji wzrasta pod względem ilościowym i jakościowym między innymi wskutek późniejszego spadkobrania oraz zapisów i darowizn. Majątek fundacji może więc być jednorodny albo składać się z różnych aktywów, co oznacza, że z zastrzeżeniem odmiennej woli fundatora wyrażonej w statucie, wolno zarządowi przekształcać strukturę tego majątku w całości lub w części i „zamieniać” pieniądze na papiery wartościowe, za nie z kolei nabywać nieruchomości, te zaś zbywać w celu pozyskania kosztowności i tym podobnie, kierując się jedynie ogólnym nakazem utrzymania co najmniej realnej wartości kapitału donacyjnego, czyli jego kwoty początkową powiększoną o stopę inflacji. Fundacja jest to bowiem majątek wyposażony w osobowość prawną i przeznaczony do realizacji zgodnych z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej Polskiej celów społecznie lub gospodarczo użytecznych (por. art. 1 ustawy), więc działania służące przynajmniej ochronie tego majątku w dążeniu do stabilnego - w długookresowej perspektywie - urzeczywistniania wspomnianych celów skonkretyzowanych w statucie, są dla fundacji sprawą o egzystencjalnej doniosłości. Działania te nie wykraczają poza fazę składania przez fundację deklaracji o „przeznaczeniu” dochodu, a w istocie mieszczą się we wcześniejszej („zerowej”) fazie jego gromadzenia, która dla przeznaczenia i faktycznego wydatkowania na cele statutowe stanowi przesłankę o charakterze warunku sine qua non.

Powyższej oceny nie zmienia przepis art. 15 ust. 1 ustawy, który stanowi, że w razie osiągnięcia celu, dla którego fundacja była ustanowiona lub w razie wyczerpania środków finansowych i majątku fundacji, podlega ona likwidacji w sposób wskazany w statucie. Można bowiem wyobrazić sobie i usprawiedliwić sytuację, gdy wyczerpanie majątku fundacji zbiega się z realizacją jej celu albo jest skutkiem pierwotnego braku dostatecznych środków na realizację jakichś statutowych celów powta-

rzalnych, aczkolwiek dowodziłoby to skądinąd strukturalnej wadliwości oświadczenia ustanawiającego fundację (nieadekwatność celów i środków na ich realizację), a tym samym bezzasadności jej wpisu do rejestru sądowego. W innych natomiast przypadkach ewentualne wyczerpanie majątku świadczy o rażącym niedopełnieniu przez zarząd fundacji obowiązku dbałości o integralność jej kapitału założycielskiego.

Wspomniana powinność stanowi w krajach członkowskich Unii Europejskiej minimalny standard prawa o fundacjach, czego dobry wzór wskazują ustawy o fundacjach uchwalone przez parlamenty poszczególnych krajów związkowych w Republice Federalnej Niemiec (np. ustawa Nadrenii – Palatynatu z dnia 22 kwietnia 1966 r., Wolnego Hanzeatyckiego Miasta Bremy z dnia 30 marca 1989 r. czy Meklemburgii – Przedpomorza z dnia 24 lutego 1993 r.). W kierunku zapewniającym zgodność z podobnymi standardami trzeba w perspektywie integracji z Unią Europejską wyklądać również bardzo ogólne, a niekiedy wręcz ogólnikowe, postanowienia polskiej ustawy. W zakresie istotnym dla rozstrzygnięcia przedmiotowego zagadnienia prawnego oznacza to w praktyce dyrektywę szerokiego pojmowania swobody działań związanych z korzystnym i bezpiecznym lokowaniem majątku założycielskiego, natomiast wąskiego interpretowania ram reżimu działalności gospodarczej, w każdym razie prowadzonej przez fundację w sposób bezpośredni, a nie poprzez spółki handlowe własne lub z udziałem fundacji.

Fundacja może bowiem zgodnie z art. 5 ust. 5 ustawy prowadzić działalność gospodarczą „w rozmiarach służących realizacji jej celów”, z którego to sformułowania nie wynika w żadnym razie bezwzględny zakaz pokrywania się przedmiotu działalności gospodarczej i statutowej (por. postanowienie SN z dnia 30 listopada 2000 r., I CKN 886/98, OSNC 2000 r. nr 6, poz.91), zaś wartość „środków majątkowych fundacji” przeznaczonych na taką działalność nie może być niższa niż tysiąc złotych. Zwrot „środki majątkowe fundacji” przeznaczone na działalność gospodarczą ma szerszy zakres niż pojęcie kapitału donacyjnego (podstawowego, początkowego, czy założycielskiego), więc jest wysoce prawdopodobne, że w działalność gospodarczą zostanie zaangażowany dochód z tego majątku. W świetle art. 5 ust. 5 ustawy o fundacjach taka „inwestycja kapitałowa” nie podlega podatkowi dochodowemu, a na zasadach ogólnych ze zwolnienia od wspomnianego podatku - w części przeznaczonej na statutowe cele - korzysta również dochód osiągnięty z takiej inwestycji. Tymczasem nie ma jakichkolwiek racjonalnych przesłanek do podatkowego uprzywilejowywania prowadzonej przez fundację działalności gospodarczej w porównaniu do „zwy-

kiego” zarządzania majątkiem założycielskim. Wprost przeciwnie, rozsądne administrowanie tym majątkiem, to znaczy z zachowaniem dbałości o równowagę pomiędzy wydatkami statutowymi, łącznie z ich kosztami, oraz stabilnością majątku fundacji należy do „istoty” fundacji jako instytucji prawnej. Tego samego nie da się natomiast powiedzieć o prowadzeniu przez fundację działalności gospodarczej, więc de lege ferenda można sobie wyobrazić dopuszczenie takiej działalności tylko na ogólnych zasadach, a więc w adekwatnych do tego i oddzielonych od majątku fundacyjnego formach organizacyjno - prawnych.

Dowolne, a nadto wyraźnie niekonsekwentne jest też stanowisko organów podatkowych i Naczelnego Sądu Administracyjnego w kwestii, jakie operacje dotyczące środków finansowych Fundacji na Rzecz Nauki Polskiej przynoszące dochód podlegają albo nie podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych. Rodzaj 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 w całości opodatkowane (co nawet organy skarbowe uznały za absurdalny pomysł, aczkolwiek w ich rozumieniu „wydatkowaniem” dochodu jest w istocie również zwykła lokata bankowa, prowadząca do zamiany środków pieniężnych na wierzytelność wobec banku) albo w całości zwolnione, niezależnie od charakteru lokaty. Bezpodstawne de lege lata są też sugestie organów skarbowych i NSA, że lokata majątku fundacji w akcje spółek giełdowych dlatego zaktualizowała obowiązek podatkowy w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, gdyż posiadanie takich papierów wartościowych wiąże się z gospodarczym ryzykiem. Obowiązek podatkowy zależy bowiem od osiągnięcia dochodu, a nie od stopnia związanego z tym ryzyka gospodarczego. W przeciwnym razie najwyżej opodatkowane powinny być straty, jako ekstremalny wyraz poprzedzającego je ryzyka. Funkcją podatku dochodowego nie jest zresztą stymulowanie zachowań wolnych od ryzyka, czy choćby tylko od nadmiernego ryzyka, a przez to obniżających hipotetyczną podstawę wymiaru podatku, nie mówiąc o ochronie członków zarządu fundacji przed potencjalną odpowiedzialnością za szkody wyrządzone w kapitale założycielskim wskutek chybionych decyzji o jego lokatach.

Inną sprawą jest natomiast ewentualny postulat przejawiania przez prawodawcę troski o integralność fundacji, jako szczególnej kategorii majątku, który dla

realizacji podstawowych celów RP zostaje częściowo wyłączony spod ogólnego reżimu podatkowego. Troska ta jest tym bardziej usprawiedliwiona, gdy fundacja zostaje ustanowiona ze środków publicznych, a tak było z Fundacją na Rzecz Nauki Polskiej, którą powołano w dniu 21 grudnia 1990 r., wyposażając w kapitał 95 milionów nowych złotych, pochodzący z części środków likwidowanego wówczas pozabudżetowego funduszu celowego pod nazwą „Centralny Fundusz Rozwoju Nauki i Techniki”. Wspomniana troska powinna jednak znaleźć wyraźne ustawowe odzwierciedlenie i nie może być przedmiotem wnioskowań w drodze analogii, tym bardziej że w grę wchodziłyby takie zwłaszcza narzędzia prawne, jak zakaz albo raczej procentowy limit dopuszczalnych lokat określonego rodzaju, czy też konieczność uzyskania dla danej lokaty uprzedniej zgody właściwego organu nadzoru.

Możliwość prewencyjnej dbałości o integralność majątku fundacyjnego jest więc w obowiązującym prawie stosunkowo niewielka. Jako przesłankę wykluczającą zwolnienie spod podatku dochodowego od osób prawnych można by bowiem w fundacjach nie prowadzących działalności gospodarczej uznać wyjątkowo jedynie takie zaangażowanie kapitału, które wykracza poza pojęcie jego lokaty w potocznym rozumieniu, a więc jako „umieszczenie kapitału w jakiejś instytucji finansowo - handlowej, jak i nabycie jakiegoś przedmiotu czy nieruchomości dla zabezpieczenia kapitału lub osiągnięcia zysku” (Słownik języka polskiego pod red. M. Szymczaka, Warszawa 1996, t. III, s.48). W ramach cytowanego pojęcia, które w odniesieniu do fundacji ma także prawną doniosłość (nie wyłączając dziedziny prawa podatkowego), mieści się niewątpliwie powierzenie kapitału wyspecjalizowanemu biuru maklerskiemu, które – jak w przypadku Fundacji na Rzecz Nauki Polskiej – lokowałoby ten kapitał w różne instrumenty finansowe, nie wyłączając portfela akcji spółek giełdowych. Poza zakres pojęcia lokaty wykracza natomiast działanie polegające na nabyciu większościowego pakietu jakiegoś podmiotu gospodarczego, czego Fundacja doświadczyła w przeszłości na przykładzie PBH Gecobank S.A. i które to przedsięwzięcie inwestycyjne zakończyło się stratą.

Z dotychczasowych wywodów wypływa wniosek, że w celu wyinterpretowania normy, która byłaby zgodna z idealizacyjnym założeniem o racjonalnym podejściu prawodawcy do funkcjonowania fundacji, jako szczególnych osób prawnych, nie wystarczy się odwołać, a tym bardziej ograniczyć do obowiązującego w latach 1995 - 1996 brzmienia przepisów art. 17 ust.1 pkt. 4, art. 17 ust.1b oraz art. 17 ust.1a pkt. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Powołane przepisy stanowiły – w

odpowiednim skrócie – że od tego podatku wolne są dochody podatników przeznaczone i – bez względu na termin – wydatkowane na statutowy cel prowadzenia (wspierania) działalności naukowej, „w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów”. Przytoczona regulacja – wbrew sugestiom organów skarbowych, a zwłaszcza stanowisku wyrażonemu w motywach uchwały składu siedmiu sędziów NSA - nie upoważnia do twierdzenia, że pomimo wyraźnego i nie ograniczonego żadnym terminem rozdzielenia czynności potencjalnego przeznaczenia i faktycznego wydatkowania dochodu, prawodawca wymaga, aby pomiędzy przeznaczeniem a wydatkowaniem dochodu istniał bezpośredni związek. Co prawda z treści art. 17 ust. 1b ustawy rygor ten wprost nie wynika, ale – zdaniem NSA - jest to „wymóg nieodzowny”, na co wskazuje sformułowanie art. 15 ust. 1 („kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu ich osiągnięcia”), jednolicie w judykaturze interpretowane jako konieczność pozostawania wydatku i przychodu w bezpośrednim związku przyczynowo - skutkowym.

Dla usprawiedliwienia zabiegu ograniczenia zakresu zastosowania art. 17 ust. 1b ustawy NSA sięgnął więc do brzmienia przepisu o kosztach uzyskania przychodu, od której to przesłanki rozstrzygnięcia zdystansował się przewodniczący składu siedmiu sędziów w uzasadnieniu swego zdania odrębnego do uchwały z dnia 20 listopada 2000 r. Sąd Najwyższy w pełni podziela te obiekcje, a ponadto zauważa, że sposób pojmowania relacji pomiędzy wspomnianym wyżej wydatkiem i przychodem nie jest – na szczęście – w pełni jednolity. Zdarzają się zatem również orzeczenia, które słusznie głoszą, że kosztami uzyskania przychodów są wszystkie wydatki poniesione w celu uzyskania przychodów, w tym również w celu zachowania i zabezpieczenia źródła przychodów tak, aby przynosiło ono przychody także w przyszłości. Takimi kosztami będą więc zarówno koszty pozostające w bezpośrednim związku z uzyskanymi przychodami, jak i pozostające w związku pośrednim, jeżeli zostanie wykazane, że zostały w sposób racjonalny poniesione w celu uzyskania przychodów, w tym dla zagwarantowania przyszłego funkcjonowania źródła przychodu, nawet gdyby przychód z obiektywnych przyczyn nie został osiągnięty (tak wyrok NSA z dnia 12 maja 1999 r., I SA./Wr 482/97, Lex nr 37832, powołujący się na podobny pogląd wyrażony w wyroku NSA z dnia 21 marca 1997 r., I SA./Łd 1243/96). Innymi słowy, bezpośredniość pomiędzy przeznaczeniem i wydatkowaniem dochodu na statutowe cele

nie wynika w konieczny sposób z treści „podobnie” – zdaniem NSA - ukształtowanego art.15 ust. 1 ustawy, zaś rezygnacja w jej art.17 ust. 1b z czasowych – wcześniej trzyletnich - ram dla wydatkowania owego dochodu „z istoty rzeczy” przemawia na rzecz tezy o wystarczającym charakterze związku pośredniego, wyrażającego się jedynie tożsamością celu przeznaczenia i wydatkowania dochodu.

Powyższą tezę wzmacnia argument, że sposoby wspierania działalności naukowej określone w art.17 ust. 1b ustawy mają jedynie przykładowy charakter, co wynika wprost ze zwrotu „w tym także”. Nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośredniemu wspieraniu działalności naukowej jest więc tylko jednym ze sposobów prowadzenia tej działalności. Mówiąc inaczej, powołany przepis nie wykluczył wspierania działalności naukowej w inny sposób, choćby „tylko” pośredni. Z punktu widzenia celu analizowanych tu przepisów istotne jest jedynie to, aby doszło do rzeczywistego wsparcia działalności naukowej, a nie to, aby wsparcie miało bezpośredni charakter. Dysponowanie dochodem ma też być racjonalne, więc prawodawca nieprzypadkowo zezwolił fundacjom zwlekać z wydatkiem tak długo, aż zostaną zgromadzone należyte środki na sfinansowanie odpowiednio doniosłego projektu badawczego, a najlepiej wielu różnych i konkurujących projektów. Owo czekanie na adekwatne pomysły naukowe, których nie da się z góry zaplanować, może i powinno być, zwłaszcza w fundacjach, których statuty nie przewidują prowadzenia działalności gospodarczej, przeznaczone na możliwie korzystne lokaty kapitału, z których dochód - po potrąceniu kosztów i uzupełnieniu funduszu założycielskiego przynajmniej o stopę inflacji - stanowi podstawowe źródło wspierania nauki.

Niedopuszczalne jest więc prowadzenie wykładni przepisów prawa o fundacjach i przepisów prawa o podatku dochodowym od osób prawnych w sposób zawężający przedmiotowy zakres przysługującego fundacjom zwolnienia od tego podatku. Tym sposobem organy skarbowe starają się odebrać fundacjom prawo do nieograniczonego w czasie dystansu między przeznaczeniem i wydatkowaniem dochodu, względnie tolerują czekanie z wydatkami – przy równoczesnym propagowaniu możliwie pasywnych lokat kapitału założycielskiego, zaś lokaty bardziej dynamiczne usiłują „represjonować” przez poddawanie osiągniętych z nich dochodów obowiązkowi podatkowemu, posługując się techniczno - księgowym pretekstem o rzekomo definitywnym zużyciu części dochodu na pozastatutowe cele (a właściwie przemianę dochodu w inną formę jego lokaty) i co najwyżej prowadzącym (po spieniężeniu tej lo-

katy) do powstania nowego dochodu, mogącego na ogólnych zasadach korzystać ze zwolnienia podatkowego. Taka wykładnia nie znajduje usprawiedliwienia logiczno – językowego, a poza tym jest wyraźnie dysfunkcjonalna, czego najbardziej jaskrawym przejawem jest stanowisko wicedyrektora warszawskiej Izby Skarbowej, który w odpowiedzi na skargę podniósł, iż „nigdzie w przepisie nie jest napisane, że Fundacja powinna tak lokować swoje dochody zwolnione od podatku dochodowego, by osiągnąć jak największe zyski”. Takiego myślenia nie sposób jednak przypisać racjonalnemu prawodawcy.

Z powyższych względów Sąd Najwyższy orzekający w powiększonym składzie podjął uchwałę o treści wskazanej w sentencji.

=====