

12.10.2012

## Przeznaczenie dochodu na działalność statutową a zwolnienie z CIT

Pytanie podatnika: Czy od dochodów osiągniętych z działalności gospodarczej Wnioskodawca powinien płacić podatek dochodowy, jeśli dochód od tej działalności przeznacza na działalność statutową (podstawową).

### INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749) oraz § 2 i § 5a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko ( ), przedstawione we wniosku z dnia 28 czerwca 2012 r. (data wpływu 2 lipca 2012 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie:

- możliwości zastosowania zwolnienia przedmiotowego do dochodów przeznaczonych na działalność statutową, tj. działalność naukową i naukowo-techniczną - jest prawidłowe
- możliwości zastosowania zwolnienia przedmiotowego do dochodów przekazanych na każdy z funduszy wymienionych w art. 19 ust. 4 ustawy o instytutach badawczych, tj. na: fundusz rezerwowy, fundusz badań własnych, fundusz nagród i zakładowy fundusz świadczeń socjalnych - jest nieprawidłowe.

### UZASADNIENIE

W dniu 2 lipca 2012 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie możliwości zastosowania zwolnienia przedmiotowego.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca (dalej również: "Instytut") posiada status instytutu badawczego działającego na podstawie ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych. Przedmiotem działalności Wnioskodawcy zgodnie z zapisem w statucie jest:

- podstawowa działalność polegająca na prowadzeniu badań naukowych i prac rozwojowych w dziedzinie pozostałych nauk przyrodniczych i technicznych (PKD 72.19.Z) w zakresie przemysłowej syntezy chemicznej oraz w dziedzinie biotechnologii (PKD 72.11.Z),
- działalność polegająca na organizacji konferencji i seminarium oraz prowadzeniu szkoleń i kursów doszkaldających,
- działalność gospodarcza prowadzona na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej.

Działalność gospodarcza Wnioskodawcy jest wyodrębniona pod względem finansowym i rachunkowym zgodnie z art. 2 ust. 4 ustawy o instytutach badawczych. Dochód uzyskany z działalności gospodarczej Wnioskodawca przeznaczają w całości na cele statutowe poprzez zwiększenie funduszu rezerwowego, badań własnych, funduszu nagród, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych oraz funduszu stypendialnego. W związku z przekazaniem przez Wnioskodawcę dochodu na cele statutowe zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, dochód ten Wnioskodawca wykazuje jako wolny od podatku dochodowego.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy od dochodów osiągniętych z działalności gospodarczej Wnioskodawca powinien płacić podatek dochodowy, jeśli dochód od tej działalności przeznaczają na działalność statutową (podstawową)...  
Zdaniem Wnioskodawcy, w myśl art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.), wolne od podatku są dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 1c, których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo - techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego - w części przeznaczonych na te cele.

Zwolnienie zawarte w tym przepisie jest zwolnieniem warunkowym. Zatem dla skorzystania z tego zwolnienia podatnik musi spełnić dwa warunki:

- jego celem musi być działalność wymieniona w tym przepisie, przy czym statut może przewidywać również inne cele działalności,
- uzyskane dochody muszą być przeznaczone wyłącznie na cele preferowanej przez ustawodawcę działalności statutowej.

Art. 17 ust. 1b ww. ustawy, stanowi natomiast, iż zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i - bez względu na termin - wydatkowany na cele określone w tym przepisie, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów.

Z treści art. 17 ust. 1a pkt 2 ww. ustawy, wynika natomiast, iż zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, nie dotyczy dochodów, bez względu na czas ich osiągnięcia, wydatkowanych na inne cele niż wymienione w tych przepisach.

Jak stanowi art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 618 ze zm.) do podstawowej działalności instytutu badawczego należy:

- prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych;
- przystosowywanie wyników badań naukowych i prac rozwojowych do potrzeb praktyki;
- wdrażanie wyników badań naukowych i prac rozwojowych.

Zgodnie z art. 2 ust. 4 ustawy o instytutach badawczych, Instytut może prowadzić działalność inną niż wymieniona w ust. 1-3.

W statucie Instytutu zapisano trzy rodzaje działalności:

- podstawową działalność polegającą na prowadzeniu badań naukowych i prac rozwojowych w dziedzinie pozostałych nauk przyrodniczych i technicznych (PKD 72.19.Z) w zakresie przemysłowej syntezy chemicznej oraz w dziedzinie biotechnologii (PKD 72.11.Z),

- działalność polegającą na organizacji konferencji i seminarium oraz prowadzeniu szkoleń i kursów doszkalających,
- działalność gospodarczą prowadzoną na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej.

W myśl art. 2 ust. 4 zdanie drugie ustawy o instytutach badawczych, działalność gospodarcza prowadzona przez Wnioskodawcę jest wyodrębniona pod względem finansowym i rachunkowym.

Art. 19 ust. 4 ustawy o instytutach badawczych stanowi, że zysk brutto instytutu z działalności określonej w art. 2 ust. 1-3 oraz zysk netto z działalności określonej w art. 2 ust. 4 przeznaczają się na działalność podstawową instytutu określoną w art. 2 ust. 1 poprzez zwiększenie:

- funduszu rezerwowego;
- funduszu badań własnych;
- funduszu nagród;
- zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.

Wnioskodawca przeznacza zysk netto z działalności gospodarczej na działalność podstawową poprzez zwiększenie:

- funduszu rezerwowego;
- funduszu badań własnych;
- funduszu nagród;
- zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że dochód instytutu badawczego, którego celem statutowym jest działalność naukowa i naukowo-techniczna w części, w której przeznaczany jest na te cele, wolny jest od podatku w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Nie ma przy tym znaczenia czy dochód ten powstaje z działalności polegającej na prowadzeniu badań naukowych i prac rozwojowych, czy też powstaje z działalności gospodarczej, o której mowa w art. 2 ust. 4 ustawy o instytutach badawczych.

Jednocześnie Wnioskodawca twierdzi, że przeznaczenie dochodu na cele statutowe jest równoznaczne z przekazaniem dochodu na każdy z funduszy wymienionych w art. 19 ust. 4 ustawy o instytutach badawczych. Wnioskodawca zwraca uwagę, iż z dniem 1 października 2010 r. weszła w życie ustawa o instytutach badawczych. Przed jej wejściem w życie Wnioskodawca podlegał ustawie z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych (Dz. U. z 2008 r. Nr 159, poz. 993 ze zm.).

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz w literaturze ukształtował się jednolity pogląd, że jednostki badawczo-rozwojowe należą do tych podmiotów, których dochody były na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wolne od podatku dochodowego od osób prawnych w części przeznaczonej na cele statutowe (por. wyrok NSA z dnia 3 lutego 2012 r., sygn. akt II FSK 1373/10, wyroki NSA z dnia 19 lutego 2010r., sygn. akt II FSK 1069/09; II FSK 1236/09; II FSK 1237/09 oraz S. Babiaryz, w: S. Babiaryz, L. Błystak, B. Dauter, A. Gomułowicz, R. Pęk, K. Winiarski Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz 2010, Wrocław 2010, s. 914).

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że stanowisko zawarte w wyrokach NSA zachowuje aktualność również pod rządami ustawy o instytutach badawczych.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego stwierdza się co następuje:

Wnioskodawca posiada status instytutu badawczego działającego na podstawie ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 618 ze zm.).

Jak stanowi art. 2 ust. 1 ww. ustawy do podstawowej działalności instytutu badawczego należy:

- prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych;
- przystosowywanie wyników badań naukowych i prac rozwojowych do potrzeb praktyki;
- wdrażanie wyników badań naukowych i prac rozwojowych.

Zgodnie z art. 2 ust. 2 ww. ustawy, związku z prowadzoną działalnością podstawową instytut może:

- upowszechniać wyniki badań naukowych i prac rozwojowych;
- wykonywać badania i analizy oraz opracowywać opinie i ekspertyzy w zakresie prowadzonych badań naukowych i prac rozwojowych;
- opracowywać oceny dotyczące stanu i rozwoju poszczególnych dziedzin nauki i techniki oraz sektorów gospodarki, które wykorzystują wyniki badań naukowych i prac rozwojowych oraz w zakresie wykorzystywania w kraju osiągnięć światowej nauki i techniki;
- prowadzić działalność normalizacyjną, certyfikacyjną i aprobowaną;
- prowadzić i rozwijać bazy danych związane z przedmiotem działania instytutu;
- prowadzić działalność w zakresie informacji naukowej, technicznej i ekonomicznej, wynalazczości oraz ochrony własności przemysłowej i intelektualnej, a także wspierającej innowacyjność przedsiębiorstw;
- wytwarzać w związku z prowadzonymi badaniami naukowymi i pracami rozwojowymi aparaturę, urządzenia, materiały i inne wyroby oraz prowadzić walidację metod badawczych, pomiarowych oraz kalibrację aparatury;
- prowadzić działalność wydawniczą związaną z prowadzonymi badaniami naukowymi i pracami rozwojowymi.

Ponadto, stosownie do postanowień art. 2 ust. 3 ww. ustawy, poza zadaniami, o których mowa w ust. 1 i 2, instytut może prowadzić:

- studia podyplomowe i doktoranckie, związane z prowadzonymi przez instytut badaniami naukowymi i pracami rozwojowymi, jeżeli posiada uprawnienia do nadawania stopni naukowych oraz odpowiednie zaplecze i warunki materialno-techniczne;
- inne formy kształcenia, w tym szkolenia i kursy doszkalcące.

Instytut może również prowadzić działalność inną niż wymieniona w ust. 1-3. Działalność ta jest wyodrębniona pod względem finansowym i rachunkowym z działalności, o której mowa w ust. 1-3 (art. 2 ust. 4 ww. ustawy).

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.), przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów z jakich dochód ten został osiągnięty; w wypadkach, o których mowa w art. 21 i 22, przedmiotem opodatkowania jest przychód.

Z art. 7 ust. 2 ww. ustawy wynika, że dochodem jest, z zastrzeżeniem art. 10 i 11, nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą.

Natomiast na mocy przepisu art. 7 ust. 3 pkt 1 i 3 ww. ustawy, przy ustaleniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się m.in.:

- przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku,
- kosztów uzyskania wskazanych powyżej przychodów.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podstawę opodatkowania z zastrzeżeniem art. 21 i 22 stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 7 albo 7a ust. 1 ww. ustawy po odliczeniu wartości wskazanych w tym przepisie.

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

Użyte przez ustawodawcę w ww. art. 17 ust. 1 pkt 4 sformułowanie "w części przeznaczanej na te cele" oznacza, iż jeżeli statut będzie przewidywał również realizację innych celów, niż wymienione w tym przepisie, to przeznaczenie dochodów podatnika na realizację tych "innych celów", nie będzie stanowiło podstawy do zwolnienia od podatku przeznaczanego na nie dochodu. Nie można bowiem w tym zakresie zastosować wykładni rozszerzającej ustawy zakres zwolnienia podatkowego.

Zwolnienie zawarte w tym przepisie jest zwolnieniem warunkowym. Zatem, dla skorzystania z tego zwolnienia podatnik musi spełnić dwa warunki:

- jego celem musi być działalność wymieniona w tym przepisie, przy czym statut może przewidywać również inne cele działalności,
- uzyskane dochody muszą być przeznaczone wyłącznie na cele preferowanej przez ustawodawcę działalności statutowej.

Art. 17 ust. 1b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, stanowi natomiast, iż zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i - bez względu na termin - wydatkowany na cele określone w tym przepisie, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 5a, który dot. dochodów klubów sportowych.

Z treści art. 17 ust. 1a pkt 2 ww. ustawy, wynika natomiast, iż zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, nie dotyczy dochodów, bez względu na czas ich osiągnięcia, wydatkowanych na inne cele niż wymienione w tych przepisach.

Stosownym zwolnieniem w zakresie opisanym we wniosku jest to wynikające z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przepisy te nie uzależniają zwolnienia dochodu od opodatkowania od okoliczności, z jakiej działalności pochodzą środki przeznaczone na działalność naukową lub naukowo-techniczną. Istotne jest jedynie na jaki cel zostały przeznaczone i wydatkowane.

W sytuacji, gdy dochody uzyskane przez Wnioskodawcę, w tym również z działalności gospodarczej, prowadzonej na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm.), zostają przeznaczone na działalność statutową, tj. działalność naukową i naukowo-techniczną, powinny również zostać zwolnione z opodatkowania, podobnie jak dochody przeznaczone na ten cel z działalności statutowej.

Nieprawidłowe jest jednak stanowisko Wnioskodawcy, że przeznaczenie dochodu na cele statutowe jest jednoznaczne z przekazaniem dochodu na każdy z funduszy wymienionych w art. 19 ust. 4 ustawy o instytutach badawczych, tj. na: fundusz rezerwowy, fundusz badań własnych, fundusz nagród i zakładowy fundusz świadczeń socjalnych. Przeznaczenie dochodu na te fundusze nie stanowi przeznaczenia dochodu na realizację celów statutowych wskazanych przez ustawodawcę w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Podkreślić także należy, że norma wynikająca z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy stanowi formę ulg podatkowych, które naruszają zasadę równości i powszechności opodatkowania. Tym samym powinna być interpretowana ściśle. Niedopuszczalne jest stosowanie wykładni rozszerzającej. Innymi słowy w związku z tym, że wszelkie zwolnienia i ulgi podatkowe w systemie polskiego prawa podatkowego są wyjątkiem, istotnym odstępstwem od zasady sprawiedliwości podatkowej (powszechności i równości podatkowej) nie można w tym zakresie

stosować wykładni rozszerzającej ustawowy zakres zwolnienia podatkowego na pokrywanie wydatków związanych z całokształtem działalności podmiotów. Zatem, wydatkowanie dochodu na inne cele niż wskazane w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub na nabycie środków trwałych niesłużących realizacji celów, o których w nim mowa, nie może być objęte przedmiotowym zwolnieniem.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie wydania interpretacji.

Interpretacja indywidualna z 27 września 2012 r. nr IPTPB3/423-248/12-2/KJ - Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi

[www.podatki.biz](http://www.podatki.biz)