



## Warunki zwolnienia dochodu od podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 sierpnia 2019 r.,  
II FSK 537/19

Poz. 3

Wprawdzie art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p. nie mówi wprost o bezpośredniości realizacji celu statutowego, lecz jest to warunek nieodzowny zwolnienia dochodu od podatku dochodowego. Przyjęcie odmiennego poglądu prowadziłoby w konsekwencji do całkowitego zwolnienia od opodatkowania wszelkich dochodów osiąganych przez jednostki realizujące cele statutowe określone w art. 17 ust. 1 u.p.d.o.p. Nie ma bowiem żadnych przeszkód, aby wykazać, że wszystkie wydatki danej jednostki są pośrednio ponoszone dla realizacji celów statutowych.

**Paweł Borszowski\***

*Uniwersytet Wrocławski*

<https://doi.org/10.26881/gsp.2019.4.03>

### Glosa

Glosowany wyrok<sup>1</sup> zasługuje na uwagę z kilku względów. Po pierwsze, dotyczy jednego ze zwolnień w podatku dochodowym od osób prawnych<sup>2</sup>, którego

\* ORCID: 0000-0003-3570-2101, email: pawel.borszowski@uwr.edu.pl

<sup>1</sup> Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2019 r., II FSK 537/19, LEX nr 2719857.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r., poz. 865 ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.).

konstrukcja normatywna, z uwagi na wykorzystanie określeń nieostrych, może nadal powodować wątpliwości interpretacyjne. Po drugie, użycie tego typu rozwiązań legislacyjnych w ramach elementu zwolnienia podatkowego stanowi swoiste wyzwanie zarówno dla ustawodawcy podatkowego, jak i dla praktyki podatkowej z powodu konieczności ujmowania skutków obrotu gospodarczego w regulacjach prawa podatkowego. Z założenia bowiem tego typu środki legislacyjne powinny zapewniać uelastycznienie regulacji prawnych w związku z możliwością objęcia nimi skutków obrotu gospodarczego. Natomiast rolą podmiotów stosujących prawo podatkowe powinno być ukazywanie ich „aktualnej” treści normatywnej. Stąd też – po trzecie – rozstrzygnięcie Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) wymaga analizy, gdyż stanowi bardzo dobry przykład dostrzegania w praktyce obrazu podatkowych skutków obrotu gospodarczego w poszczególnych elementach konstrukcji prawnej podatku<sup>3</sup>. Tym większe uzasadnienie dla podjętej tematyki z powodu trudności, jakie wywołuje umieszczenie rozwiązań legislacyjnych zapewniających elastyczność przepisów prawa podatkowego w ramach zwolnień podatkowych, gdzie ich zakres może mieć istotne znaczenie dla funkcjonowania niektórych podmiotów gospodarczych. Używanie przez ustawodawcę określeń nieostrych<sup>4</sup> w ramach zwolnień podatkowych oznacza, że dla praktyki ogromną rolę odgrywa orzecznictwo sądów administracyjnych. W konkretnych rozstrzygnięciach zatem sądy powinny ukazywać aktualny obszar danego określenia nieostrego jako pewien wyraz ujęcia w przepisach prawa podatkowego skutków obrotu gospodarczego.

W sprawie będącej przedmiotem rozstrzygnięcia NSA chodziło o kwalifikację do dochodów podlegających zwolnieniu z uwagi na wydatki poniesione na zakup trzech urządzeń stanowiących aparaturę diagnostyczną, badawczą i dydaktyczną. Urządzenia te bowiem zakupione przez skarżącą i wykazywane jako przeznaczone do celów w zakresie ochrony zdrowia, służyły także do prowadzonej działalności gospodarczej przez wyodrębnioną organizacyjnie i finansowo jednostkę, która nie uczestniczyła odrębnie w obrocie prawnym. Przy czym w odrębnym statucie tej jednostki wskazano na możliwość uzyskiwania dochodów z odpłatnej działalności.

Naczelny Sąd Administracyjny zajął słuszne stanowisko, wskazując na konieczność dostrzegania jednego z warunków w regulacji zwolnienia z art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p., który ma służyć ukazaniu zakresu tego zwolnienia. Sąd odwołał się przy tym do poglądu przyjętego w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego składu siedmiu sędziów<sup>5</sup>. Mimo odwołania się do poglądu wyrażonego

<sup>3</sup> Zob. także: R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 48–49.

<sup>4</sup> Zob. szerzej: P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017.

<sup>5</sup> Uchwała NSA z dnia 20 listopada 2000 r., FPS 9/00, ONSA 2001, nr 2, poz. 54.

przez NSA już w 2000 r., stanowisko to wymaga analizy z uwagi na dynamikę obrotu gospodarczego i konieczność obrazowania skutków tego obrotu w unormowaniach prawa podatkowego, w tym art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p. W szczególności weryfikacji podlega sformułowanie warunku, który wywodzi NSA, akcentując „bezpośredniość realizacji celu”.

Dla oceny zatem sposobu sformułowania tego warunku należy w pierwszej kolejności przedstawić konstrukcję art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p., a następnie odnieść się do warunku przyjętego przez NSA w głosowanym wyroku.

Analiza kształtu normatywnego art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p. będącego – co podkreślił także NSA – dopełnieniem art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., pozwala wskazać zakres główny zwolnienia i zwrot, który umownie można nazwać jako doprecyzowujący. Zakres główny stanowi jednocześnie istotną wskazówkę dla podmiotów stosujących to zwolnienie w konkretnym przypadku. Można go uznać jako zakres zastosowania zwolnienia, co bardziej odpowiada wyrażeniu normatywnemu przyjętemu w art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p.<sup>6</sup>

W zakresie zastosowania badanego zwolnienia można wyróżnić dwa warunki, tj. warunek przeznaczenia dochodu i warunek wydatkowania dochodu na konkretne cele, a zatem w tym przypadku wskazane w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., tj. konkretne cele zawarte w statucie danego podmiotu. Zarówno warunek przeznaczenia dochodu na cele statutowe, jak również jego wydatkowania oparty jest na określeniu nieostrym, którego sposób rozumienia powinien być ustalany w konkretnym przypadku. Nieostrość jest w tym przypadku konsekwencją użycia wyrażenia odnoszącego się do celu statutowego i samego przeznaczenia oraz wydatkowania. Nie ulega wątpliwości, że wprowadzenie tych dwóch warunków odnoszących się do celów statutowych pozostaje w relacji wyznaczonej obszarem zwolnienia. Inaczej mówiąc, nieostrość warunku przeznaczenia wydatków na cele statutowe zostaje w pewnym sensie ograniczona drugim z nich. W konkretnym jednak przypadku, czego potwierdzeniem jest głosowany wyrok, należy jednak ustalić potencjalne sytuacje kwalifikowane do warunku przeznaczenia dochodów i ich wydatkowania na cele statutowe.

Kluczowe zatem, biorąc pod uwagę sprawę będącą przedmiotem rozstrzygnięcia NSA, staje się wskazanie, co należy rozumieć pod pojęciem dochodów przeznaczonych na cele statutowe. Zakres zastosowania zwolnienia dotyczy zatem przypadków, gdy zachowanie danego podatnika można uznać jako przeznaczenie dochodów na konkretny cel bądź cele wyrażone w danym statucie, ale jednocześnie kwalifikowane normatywnie w ramach tych wskazań w przepisie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Niezależnie zatem od pewnego

---

<sup>6</sup> Zgodnie bowiem z tym przepisem, „zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, ma zastosowanie (...)”.

uproszczenia, które wprowadził *de facto* ustawodawca, identyfikując cel z konkretnym rodzajem działalności bądź działalnością w danym obszarze, ustalając zakres zastosowania danego zwolnienia, należy zestawić odpowiednie postanowienia statutu z wskazanymi celami z art. 17 ust. 1 tej ustawy. Cele te powinny znaczeniowo być zgodne, chociaż w konkretnym przypadku nie musi zachodzić identyczność sformułowań, byleby przykładowo cel wyrażony w danym statucie mieścił się w obszarze sformułowania przyjętego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. A zatem w danym przypadku zwolnieniu będzie podlegał dochód przeznaczony na działalność określoną w statucie danego podmiotu, która została identycznie nazwana jak w przepisie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. bądź też mieści się w zakresie znaczeniowym wskazanym dla danej działalności w tym przepisie. Problem może dotyczyć jednakże obszaru nieostrości, który został poszerzony zastosowanymi przez normodawcę uproszczeniami w art. 17 ust. 1 pkt 4 tej ustawy. Nie można bowiem nie odróżniać pojęcia celu od działalności. Stąd też w konkretnym przypadku zwolnieniem mogą być objęte dochody przeznaczone na ogólnie wyrażony cel statutowy odnoszący się do danej działalności, np. w zakresie ochrony zdrowia, jak również dochody przeznaczone wprost na działalność w tym zakresie, a także takie dochody, które są przeznaczone na pojedyncze działania mieszczące się w tej działalności.

Z uwagi na obszar nieostrości będący konsekwencją użytych przez normodawcę terminów i ze względu na dynamicznie rozwijającą się rzeczywistość społeczno-gospodarczą w konkretnym przypadku działalność podatnika może realizować nie tylko cel wskazany w przywoływanym już przepisie, ale także inne w nim niewymienione. Przy czym z uwagi na charakter działalności danego podmiotu czy też inne przyczyny, jak choćby wyodrębnienie z jednostki organizacyjnej, podatnik ten może realizować inne cele, które także będą pozostawać w określonym związku z tym, który został wyrażony w przywoływanym art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. W konkretnym przypadku może to zatem dotyczyć działalności gospodarczej. Z uwagi na jej specyfikę i znaczenie dla funkcjonowania podatnika może przejawiać charakter samoistny, a zatem dotyczyć wyłącznie celu działań danego podatnika, bądź też być powiązana z innymi celami, np. w zakresie ochrony zdrowia. Wówczas kluczowe pozostaje ustalenie, czy takie powiązanie między celami zachodzi, gdzie ten w postaci prowadzenia działalności gospodarczej nie został wskazany w przywoływanym art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Mimo że w rezultacie powiązań funkcjonalnych pomiędzy celami statutowymi, gdzie jednym z nich jest działalność gospodarcza, można uznać, że w całości, w pewnym sensie, odnoszą się do tego określonego normatywnie, jak choćby w zakresie ochrony zdrowia.

Należy przyjąć, że jedynie zachowanie kwalifikowane przez ten cel, który został wskazany w przywołanym art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., można

objąć zwolnieniem. Inaczej mówiąc, nawet funkcjonalne powiązanie działalności gospodarczej z czynnościami realizowanymi przykładowo w ramach ochrony zdrowia nie daje podstaw do przyjęcia, że cel w zakresie ochrony zdrowia jest główny i pochłania ten w postaci działalności gospodarczej, co umożliwiałoby jednocześnie zwolnienie dochodów. Ten element konstrukcji prawnej podatku należy stosować jedynie do dochodów kwalifikowanych w obszarze regulacji z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., bez uwzględnienia tych, które są pośrednio z nimi związane. Warto przy tym zauważyć, że normodawca w zakresie zastosowania zwolnienia nie posługuje się dodatkowym warunkiem doprecyzowującym, odnoszącym się do relacji bezpośredniości, co czyni dopiero w ramach zwrotu doprecyzowującego, o czym w dalszej części. Można rozważyć, czy w związku z tym nie należałoby postulować jego doprecyzowania poprzez dodatkowy warunek odnoszący się do tej relacji i sformułowany wprost w przepisie. Nie wydaje się to konieczne. Wprowadzenie bowiem w tym zakresie relacji bezpośredniości mogłoby przyczynić się do konieczności dodania wyrażenia doprecyzowującego w formie definicji legalnej. W praktyce, jak przyjął NSA w głosowanym wyroku, taki dodatkowy wymóg można formułować, poszukując usprawiedliwienia dla nieobjęcia tym zwolnieniami dochodów przeznaczonych na inne cele powiązane z tym wskazanym w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Przy czym warto zauważyć, że podstawę do właściwego ujęcia zakresu zastosowania analizowanego zwolnienia nie należy wiązać z wprowadzeniem dodatkowych warunków, lecz z uwzględnieniem całokształtu regulacji dotyczącej tego elementu konstrukcji prawnej podatku. Wypada bowiem podkreślić, że w przepisie wyjściowym w tym przypadku, a zatem przywoływanym już wielokrotnie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. ustawodawca wskazuje, że zwolnieniu podlegają dochody przeznaczone na cele statutowe wprost wymienione, doprecyzowując, że chodzi o zwolnienie w części przeznaczonej na te cele. Należy zauważyć po pierwsze, że ustawodawca akcentuje przeznaczenie dochodów, co niewątpliwie wypada wiązać z tym warunkiem, a po drugie, umieszcza to wyrażenie na końcu art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., a zatem jako pewne podsumowanie i zarazem wyróżnik.

Podobnie uwagi można sformułować w stosunku do drugiego z warunków możliwych do wyodrębnienia w ramach zakresu zastosowania zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., a zatem wydatkowania dochodu na dany cel statutowy. Warto przy tym nadmienić, że nie stanowi przeszkody do takiej kwalifikacji, jaka została dokonana przy analizie pierwszego warunku niedodanie w przepisie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. sformułowania wskazującego na zwolnienie dochodów nie tylko w części przeznaczonej, ale także wydatkowej na te cele. Taką rolę pełni bowiem wskazany drugi warunek wynikający z art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p., który *de facto* jest ściśle powiązany z pierwszym z wyróżnionych,

stąd też jego realizacja następuje w ramach obszaru wyznaczonego pierwszym z nich. Chodzi więc o sformułowanie odnoszące się do części przeznaczanej na cele statutowe.

A zatem nie ma konieczności postulowania wprowadzenia w art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p. dodatkowego warunku, który miałby być ujęty w taki sposób, by wskazywać wydatkowanie na bezpośrednią realizację celu statutowego. Także bowiem w tym przypadku ustawodawca stanąłby przed koniecznością dodania definicji legalnej odnoszącej się do tego warunku. Wystarczające staje się akcentowanie warunku wydatkowania na konkretnie wskazany cel, kwalifikowany niejako podwójnie, a zatem zarówno w ramach art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., jak również w obrębie danego statutu. Wyłączeniu podlegałyby zatem takie sytuacje, gdy podatnik wydatkuje dochody na inne cele, w tym w szczególności dotyczące działalności gospodarczej powiązanej funkcjonalnie z celem wyrażonym normatywnie, a zatem jak w głosowanym wyroku – celem dotyczącym ochrony zdrowia.

Konstrukcja analizowanego przepisu składa się także ze zwrotu doprecyzowującego zawartego w ramach zakresu zastosowania. Poprzez ten zwrot normodawca wskazuje dwie przykładowe sytuacje, które należy uznać jako objęte zakresem zastosowania zwolnienia, przy czym z uwagi na ich specyfikę zostały one wprost wyrażone. Wprowadzenie zwrotu doprecyzowującego jest potwierdzeniem przyjętego środka techniki prawodawczej w postaci określenia nieostrego. Precyzowanie określenia nieostrego wymaga szczególnej ostrożności ze strony prawodawcy i unikania bądź wyjątkowego używania takich środków legislacyjnych, które są także kwalifikowane jako określenie nieostre. W ramach analizowanego zwrotu doprecyzowującego użyto kolejnego określenia nieostrego, gdzie wskazano na objęcie zwolnieniem dochodów przeznaczonych i wydatkowanych na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów. Oznacza to zatem, że zwolnienie nabycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych jest możliwe jedynie po spełnieniu dodatkowego warunku, tj. bezpośredniej realizacji celów. W tym więc przypadku zastosowanie zwolnienia jest uzależnione od dodatkowej kwalifikacji nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Warunek ten sprowadza się do silnego powiązania z realizacją konkretnego celu statutowego, na co wskazuje *de facto* wyrażenie „bezpośrednia relacja” odniesiona do tych celów. Nie wystarczy zatem nawet stwierdzenie, że przykładowo nabyty środek trwały służy bezpośrednio celowi, gdyż w ramach obszaru tego wyrażenia można umieścić sytuacje pozostające w różnym związku z realizacją danego celu. Wprowadzenie takiego warunku znacznie zawęży ten obszar, wyłączając jednocześnie te sytuacje, które można uznawać jako pozostające jedynie w związku z tym celem, niezależnie od ich

kwalifikacji jako związek bezpośredni. Omawianym zwolnieniem nie będą zatem objęte dochody przeznaczone i wydatkowane na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, pozostające w związku z realizacją tych celów, lecz jedynie takie, które je bezpośrednio realizują.

Skoro normodawca wskazał dodatkowy warunek bezpośredniej realizacji celu statutowego w ramach zwrotu doprecyzowującego, należałoby rozważyć, czy użycie takiego wyrażenia daje podstawę do formułowania takiego warunku w stosunku do całego zakresu zastosowania zwolnienia. Nie ulega wątpliwości, że wówczas gdy prawodawca w ramach zwrotu doprecyzowującego używa takiego wyrażenia, nie oznacza to automatycznie, że w całym zakresie zastosowania art. 17 ust. 1 b u.p.d.o.p. został on zawarty. Zauważył to NSA w głosowanym wyroku, a także w uchwale składu siedmiu sędziów, do której odwoływał się w swoim uzasadnieniu. Wskazanie bowiem jedynie w ramach zwrotu doprecyzowującego tak sformułowanego warunku nie daje możliwości jego przeniesienia do całego analizowanego zwolnienia. Termin „przeniesienie” nie oznacza w tym przypadku, że chodzi o aprobowanie możliwości użycia jego obszaru znaczeniowego z regulacji zawartej poza rozpatrywanym zwrotem do zakresu zastosowania zwolnienia. Wprowadzenie bowiem tego warunku zostało dokonane w tym zakresie zastosowania w odniesieniu do konkretnego przypadku. Nie oznacza to także, że zwolnieniem z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. w zw. z art. 17 ust. 1b tej ustawy mogą być – poza tym określonym przypadkiem – objęte wszelkie inne sytuacje, które będzie można uznać jako służące pośrednio realizacji celów statutowych. Jak słusznie podkreślił NSA, ustawodawca wprowadzając doprecyzowanie w przepisie art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p., nie miał na myśli objęcia nim wszelkich sytuacji, które nawet pośrednio są związane z realizacją celów statutowych.

Wypada zatem uznać, że podkreślenie warunku bezpośredniej realizacji celów statutowych jedynie w ramach zwrotu doprecyzowującego nie daje podstaw do jego rozszerzania na cały zakres zastosowania zwolnienia. Nie daje także podstaw do objęcia zwolnieniem także tych przypadków, które są kwalifikowane jako pośrednio służące realizacji celów statutowych. Należy bowiem przyjąć, że wprowadzenie tego warunku stanowi jedynie dodatkową kwalifikację wewnątrz zwrotu doprecyzowującego. Ma wpływ na sposób rozumienia pozostałej części zakresu zastosowania, jednakże nie w takim sensie, że pozwala na używanie tego warunku do całości rozpatrywanej regulacji.

W praktyce podatkowej należy zatem poszukiwać takich rozwiązań, które stanowiłyby doprecyzowanie dość ogólnie wyrażonego zakresu zastosowania tego zwolnienia, co powinno być jednym z zadań stojących przed orzecznictwem sądów administracyjnych, szczególnie gdy sprawa dotyczy środków legislacyjnych zapewniających elastyczność przepisów prawa podatkowego.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał na warunek bezpośredniej realizacji celu statutowego, co niewątpliwie służy ukazaniu właściwego obszaru zwolnienia. Warto jednocześnie poszukiwać sposobu rozumienia warunku doprecyzowującego w ramach analizy sformułowania odnoszącego się do celu.

Można zatem uznać, że dla spełnienia celu, dla którego normodawca wprowadza to zwolnienie, a zatem *de facto* pewnego powiązania celu społecznego i fiskalnego opodatkowania należy poszukiwać takiego warunku, który odpowiadałby zakresowo sformułowaniu przyjętemu przez NSA. Chodziłoby zatem o wskazywanie na takie zachowanie się danego podmiotu, które można uznać jako przeznaczenie i wydatkowanie dochodów na konkretny cel statutowy i jego realizację, bez dodatkowej relacji związania z danym celem i bez powiązania z innymi celami, które nie zostały tam wymienione, jak choćby działalnością gospodarczą. Można więc uznać, że chodzi o takie zachowania danego podmiotu, które byłyby objęte obszarem znaczeniowym odpowiadającym ścisłemu powiązaniu celu z jego realizacją.

Głosowany wyrok pobudza do dyskusji zarówno nad normatywnym kształtem tych elementów konstrukcji prawnej podatku, gdzie używa się środków legislacyjnych zapewniających elastyczność przepisów prawa podatkowego, jak również nad praktyką stosowania prawa podatkowego w tym obszarze. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych powinna dawać wskazówkę dla ustawodawcy podatkowego do ewentualnego doprecyzowania danego określenia nieostrego bądź też jego modyfikacji. Dotyczy to szczególnie zwolnień podatkowych, gdzie spór pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem co do zakresu danej regulacji nie może prowadzić do zawężania obszaru zwolnienia, lecz do ukazywania jego właściwego zakresu.

Regulacja, której analizy dokonał NSA w głosowanym wyroku, powoduje bowiem nadal w praktyce wątpliwości z uwagi na posłużenie się określeniem nieostрым z jednoczesnym odniesieniem do celu statutowego. Stanowisko zajęte przez NSA można uznać jako ukazanie właściwego kształtu rozpatrywanego zwolnienia. Przy czym z uwagi na wyeksponowanie warunku, który został użyty przez ustawodawcę jedynie dla doprecyzowania określenia nieostrego, dla praktyki istotne staje się jednoczesne poszukiwanie takich kierunków rozumienia art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p., które zakresowo będą odpowiadać warunkowi wskazanemu przez NSA.

Analiza praktyki orzeczniczej formułowanej w oparciu o wskazany przepis powinna stanowić wskazówkę dla ustawodawcy podatkowego dla ewentualnego zweryfikowania sposobu sformułowania tego zwolnienia podatkowego. Jeżeli bowiem sposób rozumienia danego rozwiązania normatywnego nie daje możliwości objęcia nim skutków dynamicznie rozwijającego się obrotu gospodarczego, należałoby rozważyć wprowadzenie nowego rozwiązania legislacyjnego,



opartego na właściwie dobranym determinancie i jednocześnie dopasowanym do konkretnego elementu konstrukcji prawnej podatku. Skoro bowiem zwolnienie podatkowe z istoty realizuje cele pozafiskalne opodatkowania, być może zastąpienie wyrażenia odnoszącego się do celu statutowego na inne wyrażenie wraz z jego doprecyzowaniem byłoby rozwiązaniem lepiej odzwierciedlającym skutki obrotu gospodarczego w prawie podatkowym.

*Paweł Borszowski*

### **Conditions for income tax exemption on the basis of art. 17.1b of the Corporate Income Tax Act**

The study examines the regulation of one of the corporate income tax exemptions. It is about releasing revenues assigned and spent for statutory purposes. In tax practice, the scope of this exemption still causes interpretation doubts. The author therefore analyzes the construction of the exemption from art. 17 1b of the Corporate Income Tax Act. The scope of application of the exemption and the scope of clarification are indicated. Within these ranges, the conditions for tax exemption have been indicated. The condition of direct implementation of the statutory goal was subjected to special analysis. Due to interpretation difficulties, the author postulates a change in the regulations of the analyzed tax exemption. The expression referring to the statutory purpose should be replaced. In addition, they can be made more specific.