

ZWOLNIENIA PRZEDMIOTOWE W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

Zmiany polityczne, jakie nastąpiły w Polsce po 1990 r. i związane z nimi rozwój gospodarczy spowodował, że pojawiła się konieczność dostosowania systemu podatkowego do zmieniających się warunków. Zadaniem stojącym przed polityką podatkową było stworzenie takiego systemu, który po pierwsze miał stanowić skuteczną ochronę budżetu państwa przed utratą dochodów, po drugie umożliwić prawidłowe funkcjonowanie różnym rodzajom podmiotów gospodarczych, a po trzecie stymulować rozwój określonych dziedzin życia społeczno-gospodarczego, kulturalnego czy naukowego. Nie wdając się w szczegółowe rozważania nad całokształtem zmian wprowadzonych w systemie podatkowym, w niniejszym artykule zostanie omówiony jeden z ważnych instrumentów polityki podatkowej jakim są zwolnienia przedmiotowe w podatku dochodowym od osób prawnych.

Wprowadzona w 1992 r. ustawa regulująca zasady opodatkowania osób prawnych wyznaczała niejako główne kierunki polityki podatkowej w stosunku do podmiotów obecnych w tym czasie na rynku.¹ W ciągu dziesięciu lat obowiązywania ustawa ta była wielokrotnie nowelizowana. Często bowiem okazywało się, że wprowadzone w życie przepisy ustawy były niewystarczające, gdyż na przykład w życiu gospodarczym pojawiały się nowe podmioty i nowe sytuacje wymagające niekiedy szczególnych rozwiązań podatkowych. Ponadto niektóre z uchwalonych przepisów w trakcie ich stosowania okazywały się mało precyzyjne, dlatego też w celu uniknięcia wieloznaczności ich interpretacji należało dokonać nowelizacji.

W myśl przepisów wspomnianej wyżej ustawy, podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych stanowi na ogół dochód osiągnięty przez podatnika w roku podatkowym.² Biorąc jednak pod uwagę szczególną sytuację niektórych podmiotów na tle ogólnych warunków ekonomicznych, społecznych czy gospodarczych, w konstrukcji podatku dochodowego przewidziane zostały również zwolnienia od podatku. Przepisy dotyczące zwolnień zawiera artykuł 17 omawianej ustawy. Artykuł ten określa zarówno podmioty uprawnione do korzystania ze zwolnienia, jak również wskazuje przedmioty opodatkowania czyli rodzaje dochodów objętych tym zwolnieniem. Z uwagi na to, że wszelkie przywileje podatkowe stanowią naruszenie jednej z głównych zasad podatkowych, a mianowicie zasady sprawiedliwości podatkowej przejawiającej się w powszechności opodatkowania oraz w równości podatkowej,

¹ Por. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. z 2000r. nr 54, poz.654.

² W niektórych przypadkach, ściśle określonych w ustawie przedmiotem opodatkowania może być przychód.

przepisy regulujące te przywileje muszą być stosowane szczególnie precyzyjnie.

Zwolnienie przedmiotowe od podatku dochodowego powoduje, że nie powstaje w pewnym, ustawowo wskazanym zakresie zobowiązanie podatkowe. Nie oznacza to wcale jednak, że podatnicy są zwolnieni z innych obowiązków, dotyczących prowadzenia dokumentacji, czy też składania deklaracji podatkowych. Należy podkreślić, że podmiot osiągający dochody zwolnione z opodatkowania w myśl przepisów nadal pozostaje podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych i ciąży na nim takie same obowiązki, jak na podatnikach nie zwolnionych z podatku.

Określone w artykule 17 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zwolnienia przedmiotowe z podatku można podzielić na dwie grupy. Jedną z nich obejmuje zwolnienia bezwarunkowe, natomiast drugą zwolnienia warunkowe.

1. Zwolnienia bezwarunkowe

W literaturze przedmiotu zwolnienie bezwarunkowe określane jest najczęściej jako przywilej, który przysługuje podmiotom gospodarczym osiągającym dochody ze źródła zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym bez względu na to, na co zostaną wydatkowane dochody z tego źródła.³

W 1992 r. tj. w momencie wejścia w życie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, na podstawie art. 17 ust. 1 pkt. 12 zwolnieniem bezwarunkowym od tego podatku zostały objęte odszkodowania i to zarówno te wypłacane na podstawie przepisów o wyłączeniu nieruchomości jak również otrzymywane na podstawie przepisów prawa administracyjnego, czy też prawa cywilnego. Należy zaznaczyć, że była to kontynuacja rozwiązań stosowanych przed wejściem w życie omawianej ustawy. Nie mniej jednak w 1999 r. wprowadzona została nowelizacja polegająca na tym, że odszkodowania otrzymywane z innych tytułów niż przepisy o wyłączeniu utraciły zwolnienie od podatku dochodowego. Są one zatem traktowane na równi z pozostałymi przychodami podlegającymi opodatkowaniu.

Zwolnieniem bezwarunkowym z opodatkowania omawiana ustawa objęła również, w myśl art. 17 ust. 1 pkt. 1, dochody pochodzące ze sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego.

W 2000 r. do przedstawionego wyżej rozwiązania zostało wprowadzone ograniczenie polegające na tym, że zwolnienie dochodów z takiej sprzedaży jest możliwe tylko w przypadku gdy sprzedaż następuje przed upływem pięciu lat od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie całości lub

³ Por. S. Dzierżyc, *Podatek dochodowy od osób prawnych w 2000 roku. Przepisy, przykłady, komentarz*, Warszawa 2000, s. 225; także: M. Kudlicka, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Warszawa 2000, s. 108 i n.

części zbywanej nieruchomości.⁴ Zwolnienie takie nie dotyczy jednak dochodu uzyskanego ze sprzedaży gruntów, które w wyniku przeprowadzonej transakcji utraciły charakter rolny lub leśny.

Należy przypuszczać, że przedstawione wyżej instrumenty podatkowe jakimi są zwolnienia przedmiotowe w obrocie gruntami rolnymi, będą w dalszym ciągu wykorzystywane przez politykę podatkową w związku z koniecznością dostosowania polskich przepisów do uregulowań unijnych stosowanych w tym zakresie.

Od 1994 r. zwolnieniem bezwarunkowym z opodatkowania została objęta całość dochodów kościelnych osób prawnych pochodząca z niegospodarczej działalności statutowej.⁵ Zgodnie z wprowadzonymi przepisami odnośnie wymienionych wyżej dochodów, podmioty te nie mają nawet obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy ordynacji podatkowej. Jeśli chodzi natomiast o pozostałe dochody kościelnych osób prawnych, a także dochody spółek, których jedynymi udziałowcami są kościelne osoby prawne, to są one zwolnione z opodatkowania, ale tylko w tej części, która przeznaczona jest na cele kultu religijnego, cele oświatowo-wychowawcze, naukowe, budownictwa sakralnego i tym podobne wymienione w ustawie. Należy także dodać, że zwolnienie to nie wiąże się bezpośrednio, jak to jest w wielu innych przypadkach z wymogiem wydatkowania dochodu, lecz z samym jego przeznaczeniem.

Do grupy przedmiotowych zwolnień bezwarunkowych należą także dochody uzyskiwane przez określone podmioty z dotacji pochodzących z budżetu państwa i z budżetów samorządowych, jak również z państwowych i samorządowych funduszy celowych. Zwolnienie z opodatkowania wymienionych wyżej dochodów zostało wprowadzone w 1993 r. Od tego czasu przepisy dotyczące tych zwolnień były jednak kilkakrotnie nowelizowane, zmieniały one swój kształt wraz z rozwojem decentralizacji zadań administracyjnych. W 1995 r. na przykład na podstawie zmian jakie zostały wprowadzone w punkcie 14 artykułu 17, zwolnienie zostało ograniczone jedynie do dotacji na tworzenie rezerw państwowych i na gospodarowanie tymi rezerwami, a także do dotacji otrzymanych w związku z umowami na wykonywanie zadań w zakresie obronności, zawartymi na mocy przepisów ustawy o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej.

Należy zaznaczyć, że przepisy wprowadzone na mocy wspomnianej wyżej nowelizacji przysporzyły zainteresowanym podatnikom wiele wątpliwości. Główny problem polegał mianowicie na tym, że w/w zadania były często powierzane przez uprawnione organy np. Ministra Obrony Narodowej czy wojewodę, do wykonania innym podmiotom na mocy umów cywilnoprawnych.⁶

⁴ Zmiana wprowadzona ustawą z 9 czerwca 2000 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. 60, poz. 700.

⁵ Zmiana ta została wprowadzona do art. 17 poprzez dodanie punktu 4a.

⁶ Zasady zawierania umów i udzielania przedsiębiorcom dotacji na wykonanie tych zadań określają przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z 20 lipca 1993 r. w sprawie określania organów właściwych do nakładania niektórych obowiązków i zadań niezbędnych na potrzeby obrony państwa oraz zasad odpłatności za wykonywanie tych zadań, Dz. U. 69, poz. 331.

Zgodnie bowiem z tymi umowami generalni wykonawcy przekazywali podwykonawcom również część dotacji. W takich sytuacjach wraz z przekazaniem zadań i dotacji pojawił się problem, czy dotacje otrzymywane przez podwykonawców są zwolnione z podatku dochodowego na podstawie omawianego przepisu, czy też są przychodem podatnika rozliczanym na zasadach ogólnych. W odpowiedzi na te wątpliwości Ministerstwo Finansów zajęło stanowisko, że jeżeli właściwy przepis upoważnił podmioty do zawarcia umowy w zakresie przekazania obowiązków, to przekazanie praw do zwolnienia z podatku części dotacji jest bezsporne.⁷

Od 1 stycznia 1999 r. brzmienie omawianego przepisu uległo kolejnej, zasadniczej zmianie w związku z nowelizacją ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wprowadzoną na mocy postanowień ustawy z 20 listopada 1998 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Obecnie wolne od podatku dochodowego są dotacje otrzymane wyłącznie z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego co oznacza, że nie są zwolnione od podatku kwoty otrzymane przez kooperantów (podwykonawców) na podstawie umów cywilnoprawnych, jeżeli podatnicy ci nie otrzymują dotacji bezpośrednio z budżetu państwa lub z budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Od listopada 2001 r., w celu wspierania działań pobudzających aktywność gospodarczą na obszarach wiejskich, zwolnieniem bezwarunkowym zostały objęte także dotacje z budżetu państwa otrzymane na dofinansowanie przedsięwzięć realizowanych w ramach Specjalnego Przedakcesyjnego Programu na Rzecz Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich (SAPARD).⁸ Kierunki działań, realizowane w ramach tego programu dotyczą przede wszystkim:

- inwestycji o charakterze modernizacyjnym w gospodarstwach rolnych,
- rozwoju infrastruktury wiejskiej,
- przedsięwzięć zmierzających do zróżnicowania działalności gospodarczej, które zapewni mieszkańcom alternatywne źródła dochodu,
- poprawy w zakresie przetwórstwa i marketingu produktów rolnych i rybnych.

Przedstawione wyżej wybrane zagadnienia odnośnie stosowania bezwarunkowych zwolnień przedmiotowych w podatku dochodowym od osób prawnych nie wyczerpują oczywiście wszystkich tego typu zwolnień występujących w polskim systemie podatkowym. Obok bowiem zaszyfrowanych wcześniej

Przepisy tego rozporządzenia zakładają, że przedmiotem umowy może być utrzymanie mocy produkcyjnych i remontowych niezbędnych do wytworzenia rzeczy ruchomych na okres zagrożenia wojennego, na potrzeby obrony państwa itp. Pismo Ministerstwa Finansów z 9 lutego 1999r., nr PB3/MD-2-722-1/99. Por. też: W. Dmoch, *Księga doradcy podatkowego. Podatek dochodowy od osób prawnych*, Warszawa 2001, s. 324.

⁷ Por. np. Pismo Ministerstwa Finansów z 9 lutego 1999, nr PB3/MD-2-722-1/99.

⁸ Zwolnienie to zostało wprowadzone na mocy ustawy z dnia 25 lipca 2001 o krajowym systemie ewidencji gospodarstw rolnych i zwierząt gospodarskich oraz o zmianie niektórych ustaw Dz.U. nr 125, poz. 1368, która weszła w życie 14 listopada 2001 roku.

sytuacji przewidziano także zwolnienia, które dotyczą określonych grup dochodów, do których zalicza się między innymi:

- dochody pochodzące z międzypaństwowych instytucji finansowych lub ze środków przyznanych przez rządy obcych państw na podstawie umów zawartych z tymi instytucjami lub państwami przez Radę Ministrów Rzeczypospolitej Polskiej, właściwego ministra lub agencje rządowe,
- dotacje, subwencje i dopłaty otrzymane z Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych przez zakłady pracy chronionej,
- dochody z tytułu prowadzenia loterii fantowych i gry w bingo fantowe,
- część dochodów uzyskanych w roku podatkowym z działalności gospodarczej, w której wykorzystuje się odpady wytworzone na terytorium Polski, ustaloną zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z 7 stycznia 1998r. w sprawie określenia rodzajów odpadów, których wykorzystanie uprawnia do zwolnienia od podatku dochodowego.⁹

2. Zwolnienia warunkowe

Zwolnienie warunkowe w podatku dochodowym od osób prawnych polega na tym, że podmiot gospodarczy upoważniony ustawowo do korzystania z takiego przywileju może zwolnić z opodatkowania część lub całość swoich dochodów ale tylko w sytuacji gdy spełni on określone w ustawie warunki. Zwolnienia te obejmują zatem dochody uzyskane ze źródeł wskazanych w konkretnym przepisie ustawy pod warunkiem ich wykorzystania na cele enumeratywnie wymienione przez ustawodawcę. Jeśli zdarza się sytuacja, że podatnik zagospodaruje dochód niezgodnie z wolą ustawodawcy, wówczas jest on zobowiązany do zapłacenia podatku dochodowego na zasadach ogólnych. Obowiązek podatkowy w takim przypadku powstaje w miesiącu, w którym podatnik wydatkował zwolnione dochody w sposób inny niż to zostało przewidziane w ustawie.

Według przepisów zawartych w artykule 17 ust. 1 pkt. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zwolnione z opodatkowania są niektóre dochody jednostek organizacyjnych takich jak fundacje, stowarzyszenia, organizacje społeczne oraz szkoły wyższe, których celem statutowym jest określona w tym artykule działalność społecznie użyteczna. W większości przypadków zwolnienie to dotyczy dochodów różnego rodzaju fundacji działających na podstawie ustawy o fundacjach.¹⁰ Należy jednak podkreślić, że nie wszystkie dochody wymienionych wyżej jednostek są objęte zwolnieniem. Zwolnienie od podatku dochodowego dotyczy bowiem jedynie tej części dochodów, która została wydatkowana na ściśle określone cele, zgodne z działalnością statutową jednostki. Jak zatem widać możliwość korzystania

⁹ Dz.U. nr 8, poz. 29.

¹⁰ Ustawa z 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach, tekst jednolity Dz. U. z 1991r. nr 46, poz. 203 ze zm.

ze zwolnienia następuje wówczas gdy podatnik spełnia dwa warunki:

- jego celem statutowym jest działalność wymieniona w ustawie,
- uzyskane przez podatnika dochody są wydatkowane na ten cel.¹¹

Warte podkreślenia wydaje się także to, że w przypadku takich organizacji jak stowarzyszenia, fundacje, czy też inne jednostki o charakterze non-profit, o zwolnieniu określonego dochodu z opodatkowania decydują faktycznie dokonane wydatki, a nie tylko samo ich przeznaczenie. W początkowym okresie obowiązywania ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wymienione wyżej jednostki a także spółki, których udziałowcami były wyłącznie organizacje działające na podstawie ustawy Prawo o stowarzyszeniach oraz związki zawodowe, spółki wodne i inne wymienione w ustawie, zobowiązane były wydatkować zwolnione z podatku dochody na cele statutowe w roku podatkowym lub w roku następnym. Od 1995 r. zlikwidowany został limit czasowy wydatkowania środków, zaś zwolnienie uzależniono od spełnienia następujących warunków:

- podjęcia przez podatnika odpowiedniej uchwały dotyczącej przeznaczenia uzyskanego dochodu na cele statutowe tożsame z określonymi w ustawie,
- wydatkowania tych dochodów przez podatnika na powyższe cele, bez względu na termin ich realizacji.

W związku z powyższym, od momentu przeznaczenia dochodu na określone cele (spełnienie pierwszego warunku) do momentu wydatkowania dochodu na te cele (spełnienie drugiego warunku) dochody są zwolnione z podatku dochodowego. Jak już jednak podkreślano wcześniej, zwolnienie to ma charakter warunkowy i w przypadku wydatkowania tych środków na cele inne następuje utrata zwolnienia z podatku dochodowego.

Wydawać by się mogło, że konieczność spełnienia dwóch omawianych wcześniej warunków w celu uzyskania prawa do zwolnienia całości lub części dochodu z podatku nie powinna budzić istotnych zastrzeżeń. Tym niemniej w rzeczywistości okazało się, że problematyka stosowania wymienionych wyżej zwolnień była niejednokrotnie przedmiotem orzeczeń NSA. Najczęściej spory dotyczyły zagadnienia, czy cel na który podatnik wydatkował dochód, upoważnia go do korzystania ze zwolnienia czy też nie. W orzeczeniach sądy przyjęły zasadę, że zapisy w statucie dotyczące celów ustanowienia fundacji powinny być dokonane w sposób bardzo precyzyjny, ażeby nie budziły jakichkolwiek wątpliwości w ustaleniu uprawnienia do zwolnienia. Organy podatkowe nie są bowiem uprawnione do dokonywania wykładni zapisów statutu. W przypadku na przykład rozszerzenia na mocy uchwały fundatorów liczby celów działalności fundacji zwolnienie podatkowe (pod warunkiem zgodności celu z zapisem w ustawie) przysługiwać będzie dopiero wtedy, gdy zaczną obowią-

¹¹ Tezę tę uzasadnia m.in. B. Dauter, *Zwolnienia przedmiotowe w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych*, „Glosa”, grudzień 2000, s. 28 i n.

zywać zmiany dokonane w statucie¹².

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych określone zostały także inne sytuacje, które zezwalają na zwolnienie z opodatkowania dochodów uzyskanych przez podatników. Zwolnienia takie mogą mieć miejsce na przykład wówczas gdy dochody zostaną przeznaczone na ściśle określone cele, zgodne z wolą ustawodawcy. Podkreślić należy, że do uzyskania takiego zwolnienia wystarcza samo przeznaczenie dochodu, a nie jego wydatkowanie, jak to było w przypadkach opisanych wcześniej. Zwolnieniami tego typu objęte są między innymi:

- dochody z działalności pozarolniczej i z działań specjalnych produkcji rolnej przeznaczone na wynagrodzenia za pracę członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i innych spółdzielni zajmujących się produkcją rolną,
- dochody związków jednostek samorządu terytorialnego – w części przekazanej dla tych jednostek,
- dochody wspólnot mieszkaniowych – w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych oraz wydatkowanej na rzecz członków wspólnoty,
- dochody towarzystw budownictwa społecznego – w części przeznaczonej na utrzymanie zasobów mieszkaniowych oraz na budowę mieszkań przeznaczonych na wynajem,
- dochody związków zawodowych, społeczno-zawodowych organizacji rolników, organizacji pracodawców i partii politycznych – w części przeznaczonej na cele statutowe,
- dochody spółdzielni mieszkaniowych uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi i z innych źródeł przychodów – w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych i na inne cele statutowe.

Należy także dodać, że w podmiotach takich jak związki zawodowe, organizacje pracodawców, partie polityczne, a także spółdzielnie mieszkaniowe zwolnieniem nie są objęte dochody uzyskane z prowadzonej przez nie działalności gospodarczej. Dochody z tej działalności opodatkowane są na zasadach ogólnych.

Na szczególną uwagę zasługuje regulacja zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodów uzyskiwanych przez związki jednostek samorządu terytorialnego. Podstawę prawną funkcjonowania każdego z tych związków stanowią tzw. ustawy samorządowe.¹³ Związki jednostek samorządu terytorialnego tworzone są przez odpowiednie jednostki

¹² Wyrok NSA z 4 lutego 1994 r., sygn. SA/Lu 1322/93 oraz wyrok z 26 lutego 1996r., sygn. SA-Ł 1997/95 potwierdzają tezę o wymogu zgodności brzmienia celów określonych w ustawie z brzmieniem celów statutowych.

¹³ Podstawę funkcjonowania związków międzygminnych stanowi ustawa z 8 marca 1990 o samorządzie gminnym, tj. Dz.U. z 1996 r. nr 13, poz. 74; związki powiatów tworzone są na podstawie ustawy z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, Dz.U. nr 155, poz. 1014.

(gminy lub powiaty) w celu wspólnego wykonywania zadań publicznych, natomiast środki na finansowanie tych zadań pochodzą z budżetów gmin.

Na podstawie zmian jakie zostały wprowadzone w przepisach podatkowych w 1995 r. związki gmin utraciły zwolnienie z opodatkowania swoich dochodów.¹⁴ Z uwagi jednak na szczególną ochronę finansów samorządowych przywrócono następnie zwolnienie dochodów związków gmin ale dotyczyło ono tylko tych dochodów, które związek gmin przeznaczył dla gmin. Od 1999 r. nastąpiła kolejna zmian polegająca na rozszerzeniu zwolnienia z opodatkowania na dochody wszystkich związków jednostek samorządu terytorialnego (tj. gmin i powiatów), w części przeznaczonej dla tych jednostek. Do dochodów związków wykorzystanych w inny sposób niż określony w ustawie, zwolnienie powyższe nie może być stosowane.

Wolne od podatku dochodowego od osób prawnych są również dochody z tytułu prowadzenia szkół w rozumieniu przepisów o systemie oświaty – w części przeznaczonej na cele szkoły. W ocenie ustawodawcy przeznaczenie na cele szkoły jest tożsame z poniesieniem wydatków określonych w przepisach szczególnych¹⁵. W świetle tych przepisów zwolnieniem objęte są wydatki podatnika prowadzącego szkołę poniesione na:

- zakup pomocy dydaktycznych zaliczanych do środków trwałych lub innych urządzeń niezbędnych do prowadzenia szkoły,
- organizowanie wypoczynku wakacyjnego uczniów, w części stanowiącej wynagrodzenie personelu wychowawczego i obsługi, jeżeli wynagrodzenie to nie zostało pokryte przez rodziców lub prawnych opiekunów uczniów.

Ażeby skorzystać z wymienionych zwolnień podatnicy są zobowiązani zadeklarować przeznaczenie dochodu na określone w ustawie cele. Przepisy ustawy nie określają terminu, w jakim dochód zadeklarowany jako wolny od podatku powinien być wydatkowany. Powyższe rozwiązanie stwarza możliwość kumulowania dochodu przez dłuższy okres (nawet przez kilka lat) i wydatkowania go na zamierzony cel w najbardziej korzystnym – według oceny podatnika – momencie. Wyłączony z opodatkowania dochód może być bezpośrednio wydatkowany na cele statutowe wymienione w ustawie, a także na nabycie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych służących do osiągnięcia tych celów.

Reasumując należy podkreślić, że omawiane zwolnienia przedmiotowe zarówno warunkowe, jak i bezwarunkowe mają bardzo niejednorodny charakter. Najliczniejszą grupę stanowią dochody, co do których ustawodawca uznał, że ich doniosłość publiczna wymaga zwolnienia z podatku. Zwolnienia te obowiązują z mocy prawa albo są uzależnione od woli podatnika co do przeznaczenia dochodu. Zasygnalizowana różnorodność świadczy także o tym,

¹⁴ Regulację tę wprowadza ustawa z 2 grudnia 1994r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 1995 r. nr 5, poz. 25.

¹⁵ Zwolnieniem objęte są wydatki określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z 18 września 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. 116, poz. 747.

że wykorzystywanie zwolnień przedmiotowych przez politykę podatkową jako instrumentu oddziaływania na określone dziedziny życia społeczno-gospodarczego, kulturalnego, naukowego w tym także podmiotów działających na zasadzie *non-profit*, jest bardzo ważnym narzędziem polityki gospodarczej.

Bibliografia:

1. Dauter B., *Zwolnienia przedmiotowe w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych*, „Glosa”, grudzień 2000.
2. Dmoch W., *Księga doradcy podatkowego. Podatek dochodowy od osób prawnych*, Warszawa 2001.
3. Dzierżyc S., *Podatek dochodowy od osób prawnych w 2000 roku. Przepisy, przykłady, komentarz*, Warszawa 2000.
4. Kudlicka M., *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Warszawa 2000.