

PAWEŁ SMOLEŃ¹, MARZENA ŚWISTAK²

Zwolnienie stypendiów z PIT a warunek ich zatwierdzenia przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego i nauki.

Glosa krytyczna do wyroku NSA z dnia 4-11-2020 r., II FSK 1774/18, LEX nr 3079981³

Wpłynął 11.12.2021. Akceptacja: 7.03.2022

Streszczenie

W polskiej ustawie o PIT przyjęto stosunkowo obszerną grupę zwolnień podatkowych związanych z różnorodnymi świadczeniami na rzecz doktorantów i pracowników naukowych. Znalazło się w niej także zwolnienie dotyczące stypendiów i zapomóg, o których mowa w ustawie 2.0 oraz stypendiów otrzymywanych w ramach programów lub przedsięwzięć w celu realizacji polityki naukowej państwa. Zastosowano przy tym regułę, że zwolnienie ma zastosowanie, o ile zasady ich przyznawania zostały zatwierdzone przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego i nauki. Na tle praktyki stosowania tego rodzaju zwolnień zrodziły się liczne trudności interpretacyjne, np. w kontekście skutków wydłużenia terminu realizowania stypendium. NSA w wyroku z dnia 4 listopada 2020 r., II FSK 1774/18, przyjął stanowisko, że w takim wypadku stypendysta traci prawo do zastosowania zwolnienia podatkowego.

Przyjętym w glosie celem badawczym jest weryfikacja praktyki orzeczniczej dotyczącej problematyki omawianego zwolnienia podatkowego. Niniejsza glosa ma charakter krytyczny. Posłużono się metodą dogmatycznoprawną oraz analizą normatywną.

Słowa kluczowe: PIT, stypendia naukowe, zwolnienie podatkowe, zatwierdzenie przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego i nauki, ustawa 2.0.

¹ Prof. dr hab. Paweł Smoleń – Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II (Polska); e-mail: pasmo@kul.pl; ORCID: 0000-0001-6607-3446.

² Dr Marzena Świstak – Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie (Polska); e-mail: marzena.swistak@umcs.pl; ORCID: 0000-0002-3910-6019.

³ Badania wykorzystane w artykule nie zostały sfinansowane przez żadną instytucję.

PAWEŁ SMOLEŃ, MARZENA ŚWISTAK

Exemption of Scholarships from PIT and the Prerequisite for Their Approval by the Minister in Charge of Higher Education and Science.

A Critical Gloss to the Judgement of the Supreme
Administrative Court of 4-11-2020,
II FSk 1774/18, LEX no. 3079981⁴

Abstract

The Polish Personal Income Tax Law provides for a relatively extensive group of tax exemptions related to various benefits offered to doctoral students and academics. It also includes an exemption for scholarships and assistance grants referred to in Law 2.0, as well as scholarships received under programmes or projects aimed at implementing the current state scientific policy. The rule adopted is that the exemption applies as long as the rules for granting the scholarships and grants in question them have been approved by the minister in charge of higher education and science.

The research objective adopted in the gloss is to verify the jurisprudential practice regarding the issue of the tax exemption in question. The analysis and evaluation have been performed also in the context of the guidelines and ideas behind the reform of higher education and science (regulations of the so-called Law 2.0). This gloss is a critical commentary. It makes use of dogmatic-legal and normative analysis.

Keywords: personal income tax, scholarships, tax exemption, approval
by the minister in charge of higher education and science, Law 2.0.

⁴ The research has not been supported financially by any institution.

Uwagi ogólne

Jak wiadomo, z dniem 1 października 2018 r. w Polsce zaczęła obowiązywać nowa ustawa o szkolnictwie wyższym i nauce⁵. Określiła ona katalog podstawowych zadań uczelni, do którego zaliczono m.in. kształcenie doktorantów oraz kształcenie i promowanie kadr uczelni⁶. Należy to odbierać jako przejaw troski o młode pokolenie świata nauki. Uczelnie powinny bowiem wspierać w kształceniu i rozwoju nie tylko studentów, ale i doktorantów, oraz kadrę naukową. Aby ułatwić uczelniom właściwą realizację tych zadań, w ustawie o PIT⁷ przyjęto stosunkowo obszerną grupę zwolnień podatkowych związanych z różnorodnymi świadczeniami na rzecz doktorantów i pracowników naukowych. Znalazło się w niej także zwolnienie dotyczące stypendiów i zapomóg, o których mowa w ustawie 2.0, oraz stypendiów otrzymywanych w ramach programów lub przedsięwzięć w celu realizacji polityki naukowej państwa⁸. W przypadku stypendiów przyznawanych przez osobę fizyczną lub osobę prawną niebędącą państwową ani samorządową osobą prawną zwolnienie ma zastosowanie, o ile zasady ich przyznawania zostały zatwierdzone przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego i nauki⁹. Warto dodać, że wejście w życie ustawy 2.0 wiązało się również z nowelizacją ustawy o PIT w zakresie omawianych zwolnień podatkowych¹⁰. Wypada jednak zauważyć, że zarówno w okresie przed wprowadzeniem zmian (przed dniem 1 października 2018 r.), jak i już po wejściu w życie ustawy 2.0, zwolnienie nie odnosiło się do wszystkich świadczeń pieniężnych, które mogą być objęte pojęciem stypendium¹¹.

⁵ Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 478 ze zm.), dalej jako „ustawa 2.0” obowiązuje w terminach i na zasadach określonych w ustawie z dnia 3 lipca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2018 r., poz. 1669 ze zm.), dalej jako „Przepisy wprowadzające ustawę 2.0”.

⁶ Art. 11 ust. 1–5 ustawy 2.0.

⁷ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.), dalej cyt. jako „ustawa o PIT”.

⁸ Art. 376 ustawy 2.0.

⁹ Art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy o PIT.

¹⁰ Art 19 pkt 3 przepisów wprowadzających ustawę 2.0, zmieniającej min. ustawę o PIT z dniem 1 października 2018 r.

¹¹ Zob. szerzej: J. Budziszewski, *Opodatkowanie stypendiów naukowych podatkiem dochodowym od osób fizycznych*, „Doradztwo Podatkowe” 2007, 10, s. 12–18; J. Kulicki, *Trwałe ciężary i stypendia w polskim ustawodawstwie podatkowym*, „Prawo Spółek” 2000, 11, s. 37, LEX/el.; B. Kucia-Guściora, *Stypendia – status prawny i zasady opodatkowania. Próba systematyki*, „Studia Prawnicze KUL” 2009, 2–3(38–39), s. 51–90.

Jak już wspomniano, przyjęto zasadę, że w przypadku stypendiów przyznawanych przez osobę fizyczną lub osobę prawną niebędącą państwową ani samorządową osobą prawną zwolnienie ma zastosowanie, o ile zasady ich przyznawania zostały zatwierdzone przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego i nauki. Pojęcie „zatwierdzenie” w odniesieniu do zasad przyznawania stypendiów oznacza, że dopiero zakończenie procesu zatwierdzania umożliwia zastosowanie zwolnienia podatkowego. Jeżeli zatem procedurę zatwierdzania kończy decyzja właściwego ministra, to możliwość zwolnienia od podatku stypendiów, których dotyczy, istnieje dopiero od dnia jej wydania¹².

Na tle praktyki stosowania tego rodzaju zwolnień zrodziły się liczne trudności interpretacyjne, które mogą skutkować powstaniem niekorzystnych skutków prawnych dla osób pobierających stypendia. Chodzi o sytuacje, w których osoba korzystająca ze stypendium wypłacanego przez określoną instytucję (na warunkach zatwierdzonych przez właściwego ministra) zawarła aneks do umowy stypendialnej, np. w zakresie wydłużenia terminu jej realizowania. Co istotne, zmiana terminu (czasami determinowana przez okoliczności niezależne od stypendysty) nie wpływała ani na łączny czas jego otrzymywania, ani na jego wysokość. Ponadto, poprzez sporządzenie aneksu do zawartej umowy, działania takie niewątpliwie były akceptowane przez uczelnie i pozytywnie zaopiniowane przez określoną instytucję. Wydawać by się mogło, że w takiej sytuacji stypendysta nie powinien tracić prawa do zwolnienia podatkowego. Orzecznictwo sądowe zmierza jednak do ukształtowania w tym zakresie odmiennego stanowiska.

Przyjętym w głosie celem badawczym jest weryfikacja praktyki orzeczniczej dotyczącej problematyki omawianego zwolnienia podatkowego. Analiza i ocena dokonywana jest również w perspektywie założeń reformy szkolnictwa wyższego i nauki (regulacji ustawy 2.0). Posłużono się metodą dogmatycznoprawną oraz analizy normatywnej.

Przedstawienie stanu sprawy i ocena stanowiska Sądu

W wyroku z dnia 28 lutego 2018 r., sygn. akt: I SA/Lu 24/18¹³ Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie oddalił skargę płatnika podatku na indywidualną interpretację podatkową Nr 0113-KDIPT3.4011.224.2017.2.MG z dnia 26 października 2017 r. wydaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych. W treści uzasadnienia wyroku Sąd

¹² Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5.12.2017 r., I SA/Wr 970/17, LEX nr 2441405.

¹³ LEX nr 2458208.

przytoczył argumentację organu podatkowego, iż przyznanie stypendium doktorantce nie zostało przeprowadzone na zasadach zatwierdzonych przez właściwego ministra po uzyskaniu pozytywnej opinii Rady Głównej Nauki i Szkolnictwa Wyższego. Wobec powyższego organ podatkowy stwierdził, że cała kwota stypendium naukowego wypłacona przez Skarżącego na rzecz doktorantki, nie korzysta ze zwolnienia podatkowego, o którym stanowi przepis art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy o PIT i podlega opodatkowaniu jako przychody z tzw. innych źródeł¹⁴. W ocenie organu podatkowego płatnik zobowiązany jest zatem do naliczenia, poboru i odprowadzenia do właściwego urzędu skarbowego zaliczek na PIT od stypendium oraz wystawienia informacji o dochodach oraz pobranych zaliczkach na podatek dochodowy PIT-11. W uzasadnieniu wskazano, iż analiza przepisu art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy o PIT pozwala na wyróżnienie dwóch rodzajów stypendiów. Pierwsza grupa stypendiów to stypendia przyznawane na podstawie przepisów ustawowych i dotyczy stypendiów otrzymywanych na podstawie ustawy z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki¹⁵ lub przyznawanych na podstawie przepisów ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki¹⁶. W drugiej grupie znajdują się natomiast stypendia naukowe za wyniki w nauce, które mogą być przyznawane przez różnego rodzaju instytucje nauki, organy administracji rządowej, jednostki samorządu terytorialnego czy organizacje społeczne w ramach prowadzonej przez nie działalności, o ile zasady ich przyznawania zostaną zatwierdzone przez właściwego ministra do spraw szkolnictwa wyższego po zasięgnięciu opinii Rady Głównej Nauki i Szkolnictwa Wyższego albo przez ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania. Podstawą argumentacji była konstatacja, że przedłużenie okresu na uzyskanie przez stypendystę stopnia doktora, na podstawie aneksu do umowy zawartej między skarżącym a doktorantką, wyklucza możliwość uznania, że takie stypendium ma nadal charakter stypendium przyznanego na zasadach zatwierdzonych przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego po uzyskaniu pozytywnej opinii Rady Głównej Nauki i Szkolnictwa Wyższego.

Sąd podzielił w całości stanowisko organu podatkowego, a w motywach rozstrzygnięcia w istocie rzeczy powtórzył wywód zawarty w treści indywidualnej interpretacji podatkowej, uzupełniając go jedynie stwierdzeniem, że z zaakceptowanego przez Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego Regulaminu wynikało wprost, że stopień naukowy winien zostać uzyskany przez doktorantkę w terminie 12 miesięcy liczonych od dnia zakończenia pobierania stypendium doktoranckiego.

¹⁴ Art. 10 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 20 ust. 1 ustawy o PIT.

¹⁵ Dz.U. z 2016 r., poz. 1842 ze zm., dalej cyt. jako „ustawa o stopniach naukowych i tytule naukowym”.

¹⁶ Dz.U. z 2016 r., poz. 2045 ze zm.

W związku z tym, że skarżący i doktorantka zawarli aneks do umowy, wydłużono termin na uzyskanie stopnia naukowego i tym samym odstąpiono od zaakceptowanego przez Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego trybu przyznawania stypendium. WSA wskazał, że podniesione okoliczności przesądziły o tym, że przyznanie stypendium nie odbyło się na zasadach zatwierdzonych przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego, po zasięgnięciu opinii Rady Głównej Szkolnictwa Wyższego. Wypada jednak zaznaczyć, że zmiana umowy nie dotyczyła terminu otrzymywania stypendium, lecz realizacji objętego nim projektu (uzyskania stopnia doktora).

Od wyroku WSA w Lublinie z dnia 28 lutego 2018 r., oddalającego skargę na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 26 października 2017 r., Nr 0113-KDIPT3.4011.224.2017.2.MG w przedmiocie PIT, płatnik podatku wniósł skargę kasacyjną do NSA.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono tak naruszenie przepisów prawa procesowego, jak materialnego. W szczególności zwrócono uwagę na błędną wykładnię art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy o PIT polegającej na tym, że uznano, iż stypendium naukowe wypłacone doktorantce nie korzysta ze zwolnienia przedmiotowego i w konsekwencji podlega opodatkowaniu jako przychody z tzw. innych źródeł. Organ przy wydawaniu interpretacji podatkowej niewłaściwie uznał (a WSA to podtrzymał), że w przedstawionym stanie faktycznym doszło do niedochowania przez stypendystkę warunków przewidzianych regulaminem i umową zawartą z jednostką finansującą. Z kolei to prowadziło do przyjęcia stanowiska, że utraciła ona prawo do zwolnienia podatkowego.

W skardze kasacyjnej zarzucono, że doszło do naruszenia art. 151 i art. 146 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁷ oraz art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy o PIT w zw. z pkt 12)–14) Regulaminu przyznawania stypendiów naukowych dla młodych naukowców w ramach stypendiów doktorskich ETIUDA finansowanych ze środków Narodowego Centrum Nauki¹⁸. Wskazano na ich błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że zmiana terminu i warunków wykonania umowy zawartej między jednostką a młodym naukowcem powoduje automatyczną zmianę kwalifikacji stypendium. W tym kontekście wniesiono o uchylenie zaskarżonego

¹⁷ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 3325 ze zm.).

¹⁸ Uchwała Rady Narodowego Centrum Nauki NR 50/2013 z dnia 3 czerwca 2013 r. w sprawie określenia Regulaminu przyznawania stypendiów naukowych dla młodych naukowców w projektach badawczych oraz regulamin przyznawania stypendiów naukowych dla młodych naukowców w ramach stypendiów doktorskich Etiuda finansowanych ze środków Narodowego Centrum Nauki, https://www.ncn.gov.pl/sites/default/files/pliki/uchwala_rady_50_2013.pdf (dostęp: 20.12.2021), cyt. dalej jako „Regulamin”.

wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania WSA w Lublinie lub uchylenie zaskarżonego wyroku i uchylenie zaskarżonej interpretacji.

NSA, rozpatrując sprawę, w istocie rzeczy podzielił stanowisko WSA i powielił jego argumentację. Podkreślił, że spór w rozpatrywanej sprawie sprowadza się do interpretacji art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy o PIT. W jego świetle wolne od podatku są stypendia, których zasady przyznawania zostały zatwierdzone przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego po zasięgnięciu opinii Rady Głównej Nauki i Szkolnictwa Wyższego, albo przez ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania. NSA wyróżnił dwie grupy stypendiów podlegających zwolnieniu. Pierwsza grupa obejmuje stypendia otrzymywane na podstawie przepisów ustawowych i dotyczy stypendiów otrzymywanych na podstawie ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stypendiów doktoranckich otrzymywanych na podstawie przepisów ustawy z 7.07.2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym¹⁹. Druga grupa dotyczy innych stypendiów naukowych i za wyniki w nauce, które mogą być przyznawane przez różnego rodzaju instytucje, organy administracji rządowej, jednostki samorządu terytorialnego czy organizacje społeczne, w ramach prowadzonej przez nie działalności. Jednakże dla tej grupy stypendiów warunkiem zastosowania zwolnienia od podatku jest konieczność zatwierdzenia zasad ich przyznawania przez właściwego ministra do spraw szkolnictwa wyższego po zasięgnięciu opinii Rady Głównej Szkolnictwa Wyższego albo przez ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania. Podniesiono, że użyte we wspomnianym przepisie pojęcie „zatwierdzone” w odniesieniu do zasad przyznawania stypendiów oznacza, że dopiero zakończenie procesu zatwierdzania umożliwia zastosowanie powyższego zwolnienia podatkowego. Jeżeli procedurę zatwierdzania kończy decyzja ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania albo do spraw szkolnictwa wyższego, to możliwość zwolnienia stypendiów od podatku istnieje dopiero od dnia jej wydania. W ocenie NSA brak spełnienia powyższych warunków uniemożliwia skorzystanie ze zwolnienia podatkowego na podstawie powołanego przepisu. Uznano, że zarówno organy podatkowe, jak i WSA w Lublinie trafnie przyjęły, że spór merytoryczny sprowadza się wyłącznie do problematyki drugiego rodzaju stypendium.

NSA zaznaczył jednocześnie, iż z uwagi na powoływanie się przez Skarżącego na zasadę równości wyrażoną w art. 32 i 33 Konstytucji RP²⁰ przez odmowę prawa do zwolnienia podatkowego w sytuacji jednoczesnej aktywności naukowej i macierzyństwa doktorantki, podzielić należy pogląd, że polityka prorodzinna znajduje

¹⁹ Dz.U. z 2016 r., poz. 1842.

²⁰ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej cyt. jako „Konstytucja RP”.

się poza zakresem zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy o PIT. Wskazany zwolnieniem przedmiotowy objęte są bowiem wyłącznie stypendia naukowe, których zasady przyznawania zostały zatwierdzone przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego po zasięgnięciu Rady Głównej Nauki i Szkolnictwa Wyższego. W ocenie Sądu celem zwolnienia uregulowanego w art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy o PIT jest li tylko wspieranie rozwoju naukowego. NSA zaznaczył, że na gruncie prawa podatkowego zwolnienie powinno być interpretowane w kontekście art. 84 Konstytucji RP, który statuuje zasadę ponoszenia przez każdego ciężarów i świadczeń publicznych. Z tego względu nie wolno go interpretować rozszerzająco. Tym samym nie może być stosowany do podmiotów, które nie spełniają formalnych warunków do jego przyznania.

NSA nie zgodził się z argumentacją Skarżącego co do skutków podatkowopravných związanych z zawarciem aneksu. Podniósł, że zasady przyznawania stypendiów należą do kompetencji właściwego ministra (w ramach przyjętego Regulaminu). W związku z tym, jeżeli zasady te zostały zmienione umową, której stroną była doktorantka oraz Skarżący, to nie mogło to mieć znaczenia w świetle ustawowej regulacji zwolnienia. Art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy o PIT nie przewiduje możliwości takiej modyfikacji.

Wydaje się, iż stanowisko i argumentacja tak organów podatkowych, jak sądów obu instancji jedynie pozornie koresponduje z przywołanymi regulacjami. Nie można uznać jej za uzasadnioną przede wszystkim z uwagi na fragmentaryczność oceny zaistniałego w tej sprawie stanu faktycznego i stanu prawnego, a także *ratio legis* przytoczonych unormowań. Z tych względów niniejsza glosa ma właśnie wymiar krytyczny.

Należy podzielić zawarte w skarże kasacyjnej stanowisko, że zarówno organ podatkowy, jak i sądy administracyjne obu instancji niewłaściwie uznały, że w przedstawionym stanie faktycznym doszło do niedochowania przez stypendystkę warunków przewidzianych Regulaminem i zawartą umową. W niniejszej sprawie z uwagi na pojawienie się okoliczności, których stypendystka nie mogła przewidzieć (uprawnienia związane z rodzicielstwem), dokonano za zgodą jednostki finansującej aneksowania wiążącej strony umowy. Wypłata i realizacja stypendium odbywała się więc na warunkach umowy zgodnej z Regulaminem określającym zasady zatwierdzone przez właściwego ministra. Wypełnia to wymagania określone dla zwolnienia podatkowego. Prawidłowa wykładnia przepisów ustawy o PIT prowadzić powinna zatem do wniosku, że aneksowanie umowy na realizację i finansowanie stypendium doktorskiego, przyznanego w ramach konkursu, którego zasady – w tym zawieranie umów – zaakceptował minister właściwy do spraw szkolnictwa wyższego, determinuje możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego.

Wypada także zauważyć, że NSA w swoim wyroku nie rozróżnił dwóch stanów odmiennych z perspektywy skutków prawnych: tj. (1) gdy stypendysta nie realizuje stypendium w terminie określonym w umowie z jednostką finansującą, wynikającego z regulaminu konkursu określającym zasady zatwierdzone przez ministra, i nie dochodzi do zmiany treści tej umowy (wówczas istotnie nie ma podstaw do zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy o PIT); (2) gdy wobec przewidywań, że realizacja stypendium nie będzie możliwa w terminie określonym w umowie z jednostką finansującą, wynikającym z regulaminu konkursu, który określa zasady zatwierdzone przez ministra, dochodzi za zgodą jednostki finansującej, do zmiany treści tej umowy i określenia w umowie nowego terminu realizacji stypendium (wówczas art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy o PIT ma zastosowanie). W omawianym stanie faktycznym wystąpił drugi ze wskazanych przypadków. Zgodnie z obowiązującymi przepisami oraz regulacjami wewnętrznymi aneksowanie umowy dotyczyło terminu realizacji stypendium. Ponadto podkreślić przy tym stanowczo należy, że zawarcie aneksu do umowy nie prowadziło do wypłaty dodatkowych środków stypendium. W rozumieniu ustawy o PIT nie doszło zatem (w okresie objętym aneksem) do powstania przychodu.

Podnieść należy, że przepis pkt 13) cz. II Regulaminu nakazuje określić w umowie termin i warunki jej wykonania, wysokość przyznanych środków finansowych oraz warunki ich przekazywania i rozliczania przez jednostkę finansującą. Tym samym w sytuacji aneksowania umowy (a co zasługuje na wyraźne podkreślenie – umowa ta wprost to dopuszczała) nadal okres realizacji stypendium wynika z umowy i w przypadku realizacji stypendium w tym nowym terminie (określonym w umowie po jej aneksowaniu) udzielone stypendium ma postać stypendium przyznawanego i otrzymywanego na podstawie zasad zatwierdzonych przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego. Wydaje się, że trudno jest przyjąć stanowisko, iż umowa, o której mowa w pkt 12)–13) cz. II Regulaminu nie może na zasadach w niej określonych dopuszczać modyfikacji terminu określonego w pkt 14) cz. II Regulaminu, z uwagi na nieprzewidziane w chwili zawierania umowy zdarzenia. To właśnie zawarta umowa konkretyzuje w danej sprawie zasady przyznawania stypendium. Stypendysta powinien zatem móc działać w zaufaniu do władzy publicznej, działającej w granicach prawa. Odrębną kwestią jest problem zakresu kompetencji dyrektora NCN – co do zasady upoważnionego przecież do zawierania stypendialnych umów. W niniejszej sprawie nie może to być jednak smartwienie stypendysty (czy uczelni). Wydaje się, że NSA powinien uwzględnić brzmienie umowy, zgodnie z którą zmiana warunków realizacji stypendium określonych w umowie może być dokonana na wniosek uczelni (podpisany także przez stypendystę) w drodze aneksu do umowy. Zasadność wprowadzenia zmian zawsze przecież podlega ocenie jednostki finansującej (tutaj NCN).

Niezależnie od powyższego wydaje się, iż w świetle stanowiska NSA dochodzi do naruszenia dyspozycji art. 21 ust. 1 pkt 39) ustawy o PIT także poprzez przyjęcie błędnej wykładni: językowej i celowościowej. Sąd przyjął, że dokonana wykładnia służy terminowej realizacji projektów finansowanych ze stypendiów, o których mowa w przywołanym przepisie. Jak wskazał w uzasadnieniu, „młody naukowiec pobiera świadczenie stypendialne, w zamian za co lub dzięki czemu dynamicznie rozwija się i pozyskuje tytuł naukowy”. Bez wątplenia funkcją tego przepisu jest zapewnienie wsparcia osobom realizującym projekty badawcze w oparciu o środki publiczne przyznane w formie stypendiów, tak aby zachęcić naukowców do skutecznej i pomyślnej realizacji projektów pożądaných ze strony interesu publicznego i w ich efekcie uzyskania stopnia naukowego. Terminowość realizacji projektów badawczych (stypendiów) nie zawsze jest jednak zależna od stypendysty realizującego projekt, ale także od czynników zewnętrznych trudnych do przewidzenia. Mogą to być np. trudności laboratoryjne, trudności w pozyskaniu literatury i sprzętu, trudności związane z wyjazdem zagranicznym, choroby czy – jak ma to miejsce w tym przypadku – wymagania związane z rodzicielstwem. Dostrzegł ten problem także NCN (mający przecież szczególną pozycję, a tym samym rozeznanie wszelkich uwarunkowań projektowych w świecie nauki), formułując i podpisując umowę stypendialną, przewidującą procedurę aneksowania umowy – w ramach konkursu opartego na regulaminie zatwierdzonym przez właściwego ministra.

Zaznaczyć również należy, że NSA błędnie utożsamiał dwa różne pojęcia: „stypendium przyznawane” i „stypendium otrzymane” (czyli realizowane)²¹. Wyrażenie zlekceważono zakaz wykładni synonimicznej. Jak wiadomo, różnym zwrotom nie należy nadawać tego samego znaczenia, oraz tym samym zwrotom nie należy nadawać innego znaczenia²². Trudno się oprzeć wrażeniu, że w niniejszej sprawie niestety NSA tak postąpił. W zasadzie można przyjąć, iż naruszono przepis art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy o PIT w zw. z art. 2 i art. 68 ust. 3 Konstytucji RP. Nie chodzi o podważenie, iż stypendium – tak jak wymaga tego art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy o PIT – zostało przyznane na zasadach zatwierdzonych przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego. Aneksowanie jednak odnosiło się tylko do kwestii terminu, do którego stypendystka zobowiązała się uzyskać stopień naukowy doktora. Nie prowadziło to więc do zmiany zasad przyznania stypendium. Stypendium było już bowiem otrzymane, i znajdowało się w fazie realizacji.

²¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 283.

²² G. Wierczyński, *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Warszawa 2016, LEX/el.

Uwagi końcowe

Oceniając krytycznie stanowisko NSA, warto na koniec odnieść się także do istoty tego typu stypendiów, a tym samym *ratio legis* rozwiązań podatkowych. NSA stwierdził, że celem zwolnienia uregulowanego w art. 21 ust. 1 pkt 39 ustawy o PIT jest wspieranie rozwoju naukowego. Podzielając co do zasady taką ocenę zamierzeń ustawodawcy podatkowego, można jednak nieco szerzej (niż dokonał tego NSA) spojrzeć na to zagadnienie, a w konsekwencji odmiennie niż NSA zarysować jego kontekst. Wprawdzie spór w niniejszej sprawie zaistniał przed uchwaleniem tzw. ustawy 2.0, ale NSA wydawał wyrok w momencie, gdy ustawa ta obowiązywała już dwa lata. Warto podkreślić, że od początku założono, że ustawa 2.0 będzie wynikiem procesu wdrożenia przełomowej, kompleksowej reformy szkolnictwa wyższego prowadzonej przez polski rząd pod hasłem „Konstytucja dla Nauki”. Celem regulacji jest stworzenie optymalnych warunków do praktykowania doskonałości naukowej i dydaktycznej, zapewnienia zrównoważonego rozwoju ośrodków akademickich w całym kraju, a także wyposażenie uczelni w efektywne narzędzia do zarządzania. U podstaw reformy szkolnictwa wyższego w Polsce legła przede wszystkim relatywnie niska ocena efektywności uniwersyteckich badań naukowych. W szerokiej grupie problemów kształtujących taki stan rzeczy wskazano na szereg elementów o charakterze systemowym. W ocenie rządu są to, m.in. wadliwa organizacja i ustrój uczelni, a także niewystarczający poziom wsparcia finansowego²³. Uwypuklono, że w ostatnim z wymienionych obszarów chodzi nie tylko o zwiększenie puli strumieni finansowania uczelni, ale także o poprawę efektywności uregulowań mających na celu wspieranie efektywnego rozwoju szkolnictwa wyższego²⁴. Bez wątpienia w obszernym pakiecie regulacji związanych ze wsparciem badań i uczelni znaczącą rolę odgrywają także przepisy podatkowe.

W tym kontekście, analizując obowiązujące regulacje podatkowe w zakresie omawianego zwolnienia podatkowego, wypada przyjąć, iż NSA w głosowanym wyroku (a wcześniej WSA) zbyt fragmentarycznie ocenił nie tylko stan faktyczny, ale także *ratio legis* przywołanych regulacji. W konsekwencji rodzi się pytanie o sens realizowanej reformy szkolnictwa wyższego. Proponowane przez NSA

²³ Stanowisko Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego, *Konstytucja dla Nauki*, <https://www.gov.pl/web/nauka/konstytucja-dla-nauki-2> (dostęp: 20.12.2021).

²⁴ Zob. uzasadnienie do projektu ustawy 2.0., projekt nr VIII.2446, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=2446> (dostęp: 20.12.2021) oraz m.in. A. Szołt, [w:] J. Górniak (red.), *Diagnoza szkolnictwa wyższego. Program rozwoju szkolnictwa wyższego do 2020 r. Część III*, Warszawa 2015, s. 52; Strategia rozwoju szkolnictwa wyższego w Polsce do 2020 r., raport cząstkowy sporządzony przez konsorcjum Ernst & Young Business Advisory i Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, luty 2010, s. 38, http://cpp.amu.edu.pl/pdf/SSW2020_strategia.pdf (dostęp: 20.12.2021).

rozstrzygnięcie powstałego sporu z pewnością niestety nie koresponduje z jej założeniami.

Bibliografia

Literatura

- Budziszewski J., *Opodatkowanie stypendiów naukowych podatkiem dochodowym od osób fizycznych*, „Doradztwo Podatkowe” 2007, 10, s. 12–18.
- Górniak J. (red.), *Diagnoza szkolnictwa wyższego. Program rozwoju szkolnictwa wyższego do 2020 r. Część III*, Warszawa 2015.
- Kucia-Guściora B., *Stypendia – status prawny i zasady opodatkowania. Próba systematyki*, „Studia Prawnicze KUL” 2009, 2–3(38–39), s. 51–90.
- Kulicki J., *Trwale ciężary i stypendia w polskim ustawodawstwie podatkowym*, „Prawo Spółek” 2000, 11, LEX/el.
- Wierczyński G., *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Warszawa 2016, LEX/el.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.).
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 3325 ze zm.).
- Ustawa z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz.U. z 2016 r., poz. 1842 ze zm.).
- Ustawa z dnia 7 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 2016 r., poz. 1842 ze zm.).
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz.U. z 2016 r., poz. 2045 ze zm.).
- Ustawa z dnia 3 lipca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2018 r., poz. 1669 ze zm.).
- Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 478 ze zm.).

Orzeczenia

- Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2020 r., II FSK 1774/18, LEX nr 3079981.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 grudnia 2017 r., I SA/Wr 970/17, LEX nr 2441405.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 28 lutego 2018 r., sygn. akt: I SA/Lu 24/18.

Inne źródła

Uchwała Rady Narodowego Centrum Nauki NR 50/2013 z dnia 3 czerwca 2013 r. w sprawie określenia Regulaminu przyznawania stypendiów naukowych dla młodych naukowców w projektach badawczych oraz regulamin przyznawania stypendiów naukowych dla młodych naukowców w ramach stypendiów doktorskich Etiuda finansowanych ze środków Narodowego Centrum Nauki, https://www.ncn.gov.pl/sites/default/files/pliki/uchwala_rady_50_2013.pdf (dostęp: 20.12.2021).

Stanowisko Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego, *Konstytucja dla Nauki*, <https://www.gov.pl/web/nauka/konstytucja-dla-nauki-2> (dostęp: 20.12.2021).

Uzasadnienie do projektu ustawy 2.0., projekt nr VIII.2446, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=2446> (dostęp: 20.12.2021).

Strategia rozwoju szkolnictwa wyższego w Polsce do 2020 r., raport cząstkowy sporządzony przez konsorcjum Ernst & Young Business Advisory i Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, luty 2010, http://cpp.amu.edu.pl/pdf/SSW2020_strategia.pdf (dostęp: 20.12.2021).