

Wyrok z dnia 7 lipca 1999 r.

III RN 21/99

Sąd Najwyższy nie rozpoznaje podstawy faktycznej zaskarżonego rewizją nadzwyczajną wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, jeżeli nie zarzucono w niej naruszenia przepisów postępowania dotyczących ustaleń faktycznych.

Przewodniczący: SSN Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Andrzej Wasilewski, Kazimierz Jaśkowski.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 7 lipca 1999 r. sprawy ze skargi „E.” S.A. w L. na decyzję Izby Skarbowej w L. z dnia 1 sierpnia 1997 r. [...] w przedmiocie określenia wysokości podatku dochodowego od osób prawnych za 1995 r. na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 19 czerwca 1998 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego w rewizji nadzwyczajnej od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 19 czerwca 1999 r. [...] zarzucił temu wyrokowi rażące naruszenie prawa przez obrazę następujących przepisów:

- 1) art. 3 § 2 KPC, art. 316 § 1 KPC w związku z art. 59 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), nazywanej dalej ustawą o NSA, wobec braku zbadania wszystkich istotnych okoliczności sprawy, a w szczególności niewyjaśnienie rzeczywistej treści stosunków prawnych, jakie wynikają z zawartych przez podatnika umów leasingu;

- 2) art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w 1995 r. wobec przejścia do porządku nad faktem, że w roku podatkowym mogą być jako koszty uzyskania przychodów potrącane tylko te wydatki, które są związane z przychodami danego roku, nie wykluczając wszakże możliwości potrącania także wcześniej poniesionych wydatków, jeżeli są związane z przychodami danego roku (uznanie za zgodne z prawem zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów w 1995 r. wydatków na świadczenie usług doradczych i marketingowych, które miały być przede wszystkim źródłem przychodów w latach 1996 i n.);
- 3) art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o NSA w związku z art. 22 ust. 3 tej ustawy wobec braku wskazania okoliczności, które mogłyby rzeczywiście uzasadniać wydanie takiego rozstrzygnięcia, jak zawarte w sentencji w/w wyroku z dnia 19 czerwca 1998 r.

W konsekwencji powyższych naruszeń – zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną – nastąpiło również naruszenie interesu Rzeczypospolitej Polskiej wobec bezzasadnego pozbawienia budżetu Państwa należnego podatku i narażenia tego budżetu na wydatki związane z zasądzeniem znacznych kosztów postępowania w sprawie, oraz naruszenia zasady zaufania do organów Państwa przez ogólne powołanie się w uzasadnieniu na jeden z wyroków Sądu Najwyższego przy jednoczesnym przemilczeniu rzeczywistych treści zawartych w danym wyroku.

Powołując te podstawy Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku NSA w Warszawie-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie i przekazanie temu Sądowi sprawy do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy nie podzielił zarzutów i wniosku rewizji nadzwyczajnej z następujących przyczyn.

Rewizja nadzwyczajna zarzuciła niezastosowanie art. 3 § 2 KPC, gdy tymczasem Naczelny Sąd Administracyjny, rozpoznając skargę wniesioną w dniu 13 sierpnia 1997 r., nie mógł tego przepisu zastosować, gdyż został on uchylony w ramach szerokiej nowelizacji KPC wynikającej z ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej – Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania

administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.).

Oczywiście chybiony jest także zarzut naruszenia art. 316 § 1 KPC (w związku z art. 59 ustawy o NSA). Przepis ten nakazuje sądowi uwzględniać przy wyrokowaniu stan rzeczy istniejący w chwili zamknięcia rozprawy. Rewizja nadzwyczajna nie zawiera jakiegokolwiek uzasadnienia tego zarzutu. Sąd Najwyższy nie dostrzegł żadnych okoliczności, które mogłyby wskazywać, że Naczelny Sąd Administracyjny wydał wyrok bez uwzględnienia stanu rzeczy istniejącego w chwili zamknięcia rozprawy.

Trzeci z zarzutów rewizji nadzwyczajnej z zakresu przepisów postępowania również nie jest zasadny. Już samo wskazanie na naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 2 i art. 22 ust. 3 ustawy o NSA jest wadliwe. Te wskazane w rewizji nadzwyczajnej przepisy określają warunki stwierdzenia nieważności decyzji. Tymczasem zaskarżony rewizją nadzwyczajną wyrok NSA rozstrzygnął o uchyleniu decyzji na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy o NSA i takie rozstrzygnięcie wnoszący rewizję nadzwyczajną uważa za wadliwe. Należało zatem uznać, że w istocie omawiany zarzut rewizji nadzwyczajnej odnosi się do tego ostatniego przepisu. Nie jest jednak tak jak zarzucono, że brakuje wskazania okoliczności uzasadniających uchylenie decyzji rozpatrywanej przez Naczelny Sąd Administracyjny. Przeciwnie, w uzasadnieniu zaskarżonego rewizją nadzwyczajną wyroku Naczelny Sąd Administracyjny wyraźnie bowiem stwierdził, że uwzględnił skargę, co jest stosownie do art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy o NSA warunkiem uchylenia decyzji. Ponadto takie zasadnicze dla rozstrzygnięcia sprawy ustalenie zostało szczegółowo uzasadnione wskazaniem naruszenia prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy (art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy o NSA) i naruszenia przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 22 ust. 2 pkt 3 ustawy o NSA).

W rozpatrywanej przez NSA skardze „E.” S.A. w L. na decyzję Izby Skarbowej z dnia 1 sierpnia 1997 r., określającej wysokość podatku dochodowego za 1995 r. zarzucono naruszenie przez niewłaściwą interpretację: 1) art. 16 ust. 1 pkt 1b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.), polegające na nieuznaniu za koszt uzyskania przychodu wydatków w kwocie 42.475 zł z tytułu realizacji trzech umów leasingowych oraz 2) art. 9 ust. 1 i art. 7 ust. 2, art. 15 ust. 4 powyższej ustawy i art. 39 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 121, poz. 591), polegające na nieuznaniu części wydatków w kwocie 505.074,24 zł poniesionych przez Spółkę w

związku z umową o współpracy z firmą „T.-K.V.” oHg za koszt uzyskania przychodów, choć wydatki te zostały faktycznie poniesione w 1995 r. W skardze tej zarzucano również naruszenie przepisów prawa procesowego – art. 7 i 80 KPA poprzez dowolną interpretację zgromadzonych w sprawie dowodów.

Naczelny Sąd Administracyjny w obszernym uzasadnieniu swego wyroku przedstawił stanowiska stron w spornych kwestiach co do faktów i co do prawa oraz powody, dla których uznał, że zarzuty skargi okazały się zasadne a zaskarżona decyzja jest niezgodna z określonymi przepisami prawa. Zasadnicze ustalenia zaskarżonego wyroku są następujące:

W grupie zagadnień dotyczących konsekwencji w zakresie zobowiązania podatkowego, jakie wynikają z umów leasingu zawartych przez Spółkę „E.” w 1995 r. NSA zwrócił w pierwszym rzędzie uwagę na to, że Izba Skarbowa w zaskarżonej decyzji nie zakwestionowała tego, iż przedmiotowe umowy spełniały wymogi określone w § 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 1993 r. w sprawie zaliczenia przedmiotu umów najmu lub dzierżawy rzeczy albo praw majątkowych do składników majątku stron tych umów (Dz.U. Nr 28, poz. 129). Oznacza to po pierwsze, że przedmioty umów leasingu zostały zaliczone do składników majątku leasingodawcy bez możliwości – stosownie do § 3 ust. 3 powyższego rozporządzenia – potraktowania ich jako środków trwałych. Po drugie, taki stan rzeczy ma bezpośrednie konsekwencje w zakresie zastosowania dotyczących kosztów uzyskania przychodów przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 486 ze zm.), tj. art. 15 ust. 1 i art. 16 ust. 1 pkt 1c tej ustawy. Stosownie bowiem do pierwszego z tych przepisów kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Z kolei w ramach tego ostatniego przepisu (w szczególności art. 16 ust. 1 pkt 1c) nie mieszczą się wydatki związane z przedmiotem leasingu (nie są wydatkami na nabycie lub ulepszenie środków trwałych). NSA zakwestionował ocenę prawną zaskarżonej decyzji oderwaną od „formalno-prawnej” analizy na rzecz przesłanek „racjonalności”. Ocenę prawną Sądu w tym zakresie wyrażają stwierdzenia odnoszące się wprost do dokonanych przez Izbę Skarbową ustaleń, że przedmiotowe umowy leasingowe zostały zawarte dla leasingobiorcy na rażąco niekorzystnych zasadach. Zdaniem Sądu są to ustalenia dowolne. Argumentacja zaskarżonej decyzji jest dość jednostronna i nie uwzględnia szeregu obiektywnych okoliczności podniesionych w skardze, a w związku z tym dokonana

przez organ ocena umów pod względem „przesłanek racjonalnych” jest niepełna. Wychodząc od krytycznej weryfikacji ustaleń zaskarżonej decyzji, NSA zawarł w uzasadnieniu swego wyroku wskazania co do przesłanek prawidłowej oceny prawnej okoliczności faktycznych sprawy. W tym zakresie Sąd wskazał, że oceniając umowy powinny organy podatkowe mieć na uwadze wszystkie okoliczności, które pozwoliłyby w sposób jednoznaczny określić, jaki faktycznie stosunek prawny łączy strony, bowiem dokonywanie interpretacji tych stosunków prawnych jedynie poprzez przesłanki „racjonalne”, których definicji nie zawierają przepisy podatkowe jest sprzeczne z zasadą wyłączności ustawy w określaniu przesłanek zobowiązania podatkowego. Nie można – zaznaczył Sąd – w drodze rozszerzającej interpretacji przepisu wyciągać negatywnych dla podatnika wniosków, a przy interpretacji art. 16 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych trzeba mieć na uwadze, iż stanowi on odstępstwo od zasady wyrażonej w art. 15 tej ustawy. Wykładnia musi tu być ścisła.

Powyższe założenia interpretacyjne stwierdził Sąd, odnosząc się również do oceny spornej między stronami kwestii dotyczącej kosztów marketingu i możliwości ich potrącenia w 1995 r. W tym zakresie NSA stwierdził, że podziela twierdzenia strony zawarte w skardze, gdyż organy podatkowe dokonały oceny umowy zawartej przez spółkę „E.” ze spółką niemiecką w sposób dowolny. Powołując się na orzeczenia Sądu Najwyższego (wyrok z 4 lutego 1994 r., III ARN 84/93) i Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok z 24 kwietnia 1996 r. S.A./Gd 2959/94) Sąd przyjmuje pogląd, iż ocena stosunków zobowiązaniowych co do zgodności z prawem podatkowym należy do organu podatkowego. Nie oznacza to jednak, aby ocena organów podatkowych w tym zakresie była dowolna. Izba Skarbowa, poddając w wątpliwość ustalenia umowy, nie przedstawiła przekonywającej co do tego argumentacji. Powołała się przy tym, w odpowiedzi na skargę, na powiązania gospodarcze skarżącej spółki z kontrahentem niemieckim, nie dokonując jednakże jakiegokolwiek analizy faktycznej i prawnej pod kątem art. 11 powołanej wyżej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Tymczasem w wyrażonej co do tego zagadnienia ocenie NSA ma podatnik możliwość odliczenia od przychodu wszelkich kosztów ich uzyskania pod tym jednak warunkiem, że pozostają one w bezpośrednim związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma bądź też może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu. Odwołał się przy tym Sąd do ocen interpretacyjnych wynikających z orzecznictwa NSA w szczególności, że ustawodawca wiąże koszty uzyskania przychodu z celem osiągnięcia przychodu, lecz ten musi być widoczny, a po-

noszone koszty winny go bezpośrednio realizować lub co najmniej winny zakładać jego realność. Wskazania prawne co do przesłanek oceny przedmiotowego elementu stanu faktycznego zawierają stwierdzenie, że marketing jako zespół zintegrowanych działań mających na celu, między innymi, kształtowanie obrotu towarowego i usług z punktu widzenia potrzeb rynku krajowego, jak i zagranicznego wymaga określonych nakładów. Wydatki przeznaczone na ten cel niewątpliwie związane są z działalnością gospodarczą podatnika i w perspektywie zakładają uzyskanie przychodu. Wreszcie, zdaniem Sądu, błędne rozumienie art. 15 ust. 4 powołanej ustawy oraz nieuwzględnienie zasad prawa podatkowego w szczególności zasady wyłączności ustawy w kreowaniu obowiązku podatkowego i zakresu stosowania analogii w prawie podatkowym spowodowały nietrafność rozstrzygnięcia zawartego w zaskarżonej decyzji.

Rozważając przedstawione wyżej ustalenia i oceny prawne zaskarżonego wyroku pod kątem omawianego tutaj zarzutu rewizji nadzwyczajnej co do naruszenia art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, Sąd Najwyższy stwierdził, że postawiony zarzut nie jest odpowiedni. Należy zauważyć, że w rewizji nadzwyczajnej nie zarzucono zaskarżonemu wyrokowi naruszenia innych przepisów postępowania właściwych w zakresie dokonywania ustaleń. Nie została zatem zakwestionowana ocena prawna wyroku w zakresie wynikającej z niego weryfikacji ustaleń faktycznych zaskarżonej decyzji jako podjętych w sposób dowolny, bez uwzględnienia określonych okoliczności faktycznych i z naruszeniem zasad prawa podatkowego. Nie można w oparciu o wskazany przepis określający orzeczenie sądu w wypadku uwzględnienia skargi wyprowadzać zarzutu sprowadzającego się w istocie do stwierdzenia, że przy innych ustaleniach niż zostały podjęte w wyroku – decyzja nie powinna być uchylona. Wobec niezakwestionowania w rewizji nadzwyczajnej procesowych podstaw zawartych w wyroku ustaleń, nie podlega rozpoznaniu argumentacja wskazująca na wątpliwości wnoszącego rewizję nadzwyczajną co do podstawy faktycznej wyroku. Niemniej jednak wobec wyrażenia w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej stwierdzenia, że „nie powinna być uznana za wadliwą decyzja organu podatkowego w tej części, w której wprost koresponduje z orzecznictwem Sądu Najwyższego, zwłaszcza takim, które nie spotkało się z jakąkolwiek krytyką”, należy zauważyć, że także to stwierdzenie nie jest przekonujące. Opiera się ono na porównaniu zaskarżonego wyroku z wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 4 lutego 1994 r., III ARN 84/93 (OSNC z 1994 r. Nr 10, poz. 194), w którym Sąd Najwyższy wyraził pogląd, że „Umowa leasingu, której skutkiem końcowym jest przeniesienie przez lea-

singodawcę własności rzeczy po uiszczeniu opłat w ratach, odpowiadających cenie sprzedaży rzeczy w okresie krótszym niż występuje jej ekonomiczne zużycie, ma charakter leasingu kapitałowego (finansowego). Wydatki pieniężne poniesione przez podatnika na zapłacenie w ratach całej wartości nabytego środka trwałego w ramach umowy leasingu kapitałowego, nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli środki te podlegają odpisom z tytułu zużycia”. Otóż, wbrew stwierdzeniu wnoszącego rewizję nadzwyczajną nie zachodzi sprzeczność między stanowiskiem NSA wyrażonymi w zaskarżonym wyroku i zacytowanym wyżej poglądem Sądu Najwyższego. Istotne jest tu ostatnie zastrzeżenie „jeżeli środki te podlegają odpisom z tytułu zużycia”, wskazujące – co bliżej wyjaśniono w uzasadnieniu tego wyroku – na interpretację wówczas obowiązujących przepisów w kierunku zmierzającym do przeciwdziałania praktyce leasingobiorców polegającej na obniżaniu podatku dochodowego przez potrącenie opłat z tytułu leasingu i równoczesnego traktowania przedmiotu leasingu jako własnego środka trwałego podlegającego odpisom z tytułu zużycia. Tymczasem w rozpatrywanej sprawie mamy do czynienia z innym stanem faktycznym poddanym subsumcji pod inny stan prawny. W szczególności w sprawie III ARN 84/93 chodziło o ustalenie wymiaru zaliczek podatku dochodowego za okres od dnia 1 stycznia do dnia 30 września 1991 r. na podstawie wówczas obowiązujących przepisów, zwłaszcza art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst Dz.U. z 1991 r. Nr 49, poz. 216). Natomiast w rozpatrywanej sprawie chodzi o ocenę umów leasingowych w świetle powołanych wyżej przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 1993 r.

Jeżeli chodzi o zarzut naruszenia art. 15 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, to w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej dotyczącej tego zarzutu podniesiono, że: „zdaniem wnoszącego niniejszą rewizję nadzwyczajną w kontekście art. 15 ust. 4 w/w ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dopuszczalne jest ustalenie, że skarżąca spółka w 1995 r. mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów tylko tę część w/w wydatków na doradztwo i marketing, które były związane z przychodami 1995 r. Natomiast pozostałą część kosztów owego doradztwa i marketingu mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w latach 1996 r. i następnym stosownie do tego, jak owe koszty były związane z przychodami kolejnych lat (po 1995 r.)”. Powyższy pogląd charakteryzuje się tym, że przedstawia określony stan faktyczny jakoby przychody związane z wydatkami poniesionymi w 1995 r. doty-

czyły w części tego roku i w częściach (bliżej nie określonych) lat następnych. Teoretycznie pogląd ten nie nasuwa zastrzeżeń. Problem jednak w tym, że – jak to już wyżej przedstawiono – Naczelny Sąd Administracyjny zakwestionował poprawność ustalenia stanu faktycznego zaskarżonej decyzji i w swym kasacyjnym wyroku wskazał przesłanki, którymi należy kierować się przy wyjaśnianiu sprawy. Skoro w rewizji nadzwyczajnej nie zostały skutecznie zakwestionowane powyższe podstawy zaskarżonego wyroku, to nie może też odnieść skutku zarzut naruszenia przepisu prawa materialnego polegający na porównaniu wskazanego przepisu z hipotetycznym tylko stanem faktycznym sprawy.

Z powyższych przyczyn rozpoznając rewizję nadzwyczajną w jej granicach i stwierdzając, że nie ma ona usprawiedliwionych podstaw Sąd Najwyższy orzekł o jej oddaleniu stosownie do art. 393¹² i art. 393¹¹ KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.).

=====