

Wyrok z dnia 22 lutego 2001 r.

III RN 75/00

Koszt przeszkolenia pracowników kooperanta może być zaliczony przez podatnika do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli wykaże on, że koszt ten został poniesiony w celu osiągnięcia przychodów w danym roku podatkowym (art. 15 ust. 1 i ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.).

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 22 lutego 2001 r. sprawy ze skargi „S.P.” Spółki z o.o. w K. na decyzję Izby Skarbowej w L. z dnia 10 sierpnia 1998 r. [...] w przedmiocie określenia podatku dochodowego od osób prawnych za rok 1995, na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 7 września 1999 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e

Inspektor Kontroli Skarbowej Urzędu Kontroli Skarbowej w L. decyzją z dnia 30 czerwca 1997 r., wydaną na podstawie art. 24 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 100, poz. 442 ze zm.), art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1990 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.), art. 7 ust. 2, art. 15 ust. 1 i art. 19 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.), określił Spółce z o. o. „S.P.” z siedzibą w K. zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych za 1995 r. w kwocie 51.788, 00 zł. W uzasadnieniu decyzji podano, że przedmiotem działalności tej Spółki,

która utworzona została aktem notarialnym z dnia 4 września 1995 r., jest między innymi produkcja cystern, pojemników i zbiorników metalowych. Spółka „S.P.” zawarła w dniu 26 września 1995 r. z PW „K.” Sp. c. w K. umowę kooperacji, w której strony zadeklarowały chęć współpracy, w ramach której Spółka „S.P.” miała koncentrować się na produkcji cystern drogowych, a PW „K.” na montażu cystern drogowych i ich podzespołów. Spółka „S.P.” zobowiązała się przy tym do przekazania podwykonawcy wiedzy technicznej w zakresie montażu cystern i w tym celu miała przeprowadzić w kilku etapach szkolenie pracowników podwykonawcy. Następnie Spółka „S.P.” zleciła firmie „S NV” w Belgii przeprowadzenie drugiego i trzeciego etapu szkolenia dziewięciu pracowników PW „K.”. W rezultacie, „S. NV” w Belgii wystawiła w dniu 18 grudnia 1995 r. fakturę za pierwszy etap szkolenia, które odbyło się w okresie od dnia 1 października 1995 r. do dnia 15 grudnia 1995 r. Inspektor Kontroli Skarbowej stwierdził, że Spółka „S.P.” niesłusznie zaliczyła sobie w 1995 r. do kosztów uzyskania przychodów wydatki na szkolenie pracowników PW „K.”, bowiem koszty te nie dotyczyły pracowników tej Spółki, a – w opinii Inspektora Kontroli Skarbowej – szkolenie pracowników jest wprawdzie obowiązkiem pracodawcy, który może zaliczyć poniesione z tego tytułu wydatki do kosztów swej działalności, ale muszą one dotyczyć szkolenia pracowników własnej, a nie obcej firmy. Stąd, zdaniem organów podatkowych, w danym wypadku brak było związku przyczynowego pomiędzy naliczonymi kosztami uzyskaniem przychodów przez Spółkę „S.P.” a kosztami poniesionymi przez tę Spółkę na szkolenie pracowników obcej firmy, a zatem koszty tego szkolenia nie stanowiły kosztów uzyskania przychodów Spółki. W odwołaniu od powyższej decyzji Spółka zarzuciła naruszenie art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, bowiem – jej zdaniem – koszty jakie poniosła z tytułu szkolenia w ogóle umożliwiły produkcję cystern według technologii „S.”, a w konsekwencji doprowadziło to do uzyskania przez tę Spółkę przychodów, które zresztą przewyższają wydatki poniesione na cele szkolenia pracowników. Jednakże Izba Skarbowa w L. decyzją z dnia 10 sierpnia 1998 r. utrzymała w mocy decyzję organu pierwszej instancji, podzielając w pełni także poglądy prawne wyrażone w uzasadnieniu tej decyzji.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu wyrokiem z dnia 7 września 1999 r. [...] oddalił skargę Spółki „S.P.” na powyższą decyzję. W uzasadnieniu tego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że istota sporu sprowadza się do interpretacji art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób

prawnych i do oceny, czy koszty szkolenia pracowników PW „K.” poniesione przez Spółkę „S.P.” mogą zostać uznane za koszty uzyskania przychodów w podatku dochodowym tej Spółki. Wychodząc z założenia, że do kosztów uzyskania przychodów mogą być zaliczone tylko takie wydatki, które poniesione zostały w celu uzyskania przychodów i muszą mieć one bezpośredni związek z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że brak jest takiego bezpośredniego związku w rozpoznawanej sprawie, bowiem działalność PW „K.” polegająca na montażu cystern nie była działalnością kooperacyjną, jaką skarżąca i PW „K.” przewidywały w zawartej umowie kooperacji. Wprawdzie przedmiotem działalności skarżącej Spółki miała być między innymi produkcja cystern i działalność skarżącej w tym zakresie wynika również z umowy kooperacyjnej ze Spółką „K.”, jednakże skarżąca w 1995 roku działalności takiej faktycznie nie prowadziła – nie zatrudniła żadnych pracowników ani też nie posiadała żadnego zaplecza produkcyjnego w tym zakresie. Cysterny montowało natomiast PW „K.” z części produkowanych i dostarczanych przez firmę „S. NV” w Belgii, która też prowadziła szkolenie pracowników PW „K.” w zakresie takiego montażu. Dlatego Sąd stanął na stanowisku, że szkolenie pracowników podwykonawcy – PW „K.” miało bezpośredni wpływ na przychody tego podwykonawcy oraz firmy belgijskiej „S. NV”, natomiast nie miało ono bezpośredniego związku z przychodami skarżącej Spółki „S.P.”.

Rzecznik Praw Obywatelskich pismem z dnia 12 kwietnia 2000 r [...] wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 7 września 1999 r. [...], zarzucając rażące naruszenie: po pierwsze – art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wobec przyjęcia, że w systemie kooperacji wydatki z tytułu szkoleń pracowników podwykonawcy i różnice kursowe od tych wydatków nie stanowią kosztu uzyskania przychodu; oraz po drugie – art. 7, art. 77 § 1 i art. 80 KPA, wobec niewyjaśnienia wszystkich istotnych okoliczności sprawy, co spowodowało niezgodne ze stanem faktycznym przyjęcie, że Spółka „S.P.” nie prowadziła działalności gospodarczej w zakresie produkcji cystern, co miało wpływ na rozstrzygnięcie sprawy. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że: po pierwsze – Sąd błędnie przyjął, iż działalność PW „K.”, polegająca na montażu cystern, nie była działalnością kooperacyjną, jaką Spółka „S.P.” i PW „K.” przewidywały w zawartej umowie kooperacyjnej, pomimo że działalność ta mieściła się w tzw. układzie kooperacyjnym obu podmiotów gospodarczych; po drugie – ze zgromadzonego w sprawie

materiału dowodowego wynika, że Spółka "S.P." sprowadzała z zagranicy części do produkcji cystern, a następnie – na podstawie umowy kooperacyjnej – powierzała wykonywanie czynności faktycznych związanych z produkcją cystern PW „K.”, udostępniając mu jednocześnie zaawansowane technologie w tym zakresie, poprzez szkolenie jego pracowników; po trzecie – w konsekwencji, zgodnie z dyspozycją art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, koszty jakie Spółka „S.P.” ponosiła z tytułu szkolenia pracowników swego kooperanta – PW „K.” były kosztami wynikającymi z realizacji zawartej umowy kooperacji, w wyniku której skarżąca Spółka uzyskiwała gotowy produkt finalny w postaci cystern drogowych, które stanowiły dla niej wyrób gotowy do sprzedaży. Dlatego w rewizji nadzwyczajnej wywieziono, że „prowadzenie działalności gospodarczej »przy użyciu« podwykonawców spowodowało, że koszty poniesione w ramach zawartej umowy przez Skarżącą na rzecz podwykonawcy (w tym koszty szkolenia) były związane bezpośrednio z prowadzoną działalnością gospodarczą w systemie kooperacyjnym i z osiąganym przez nią z tego tytułu przychodem”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest zasadna.

Zarówno w zaskarżonym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, jak i w rewizji nadzwyczajnej, wskazuje się na to, że istota sporu sprowadza się do kwestii interpretacji art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w kontekście rozpoznawanej sprawy. Art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stanowi, że „kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów (...)”, z tym że wedle art. 15 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych „koszty uzyskania przychodów są potrącalne tylko w tym roku podatkowym, którego dotyczą, tj. są potrącalne także koszty uzyskania poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy, lecz dotyczące przychodów roku podatkowego oraz określone co do rodzaju i kwoty koszty uzyskania, które zostały zarachowane, chociaż ich jeszcze nie poniesiono, jeżeli odnoszą się do przychodów danego roku podatkowego, chyba że ich zarachowanie nie było możliwe; w tym przypadku są one potrącalne w roku, w którym zostały poniesione”. Wynika stąd, jak trafnie wywieziono w rewizji nadzwyczajnej, że w sytuacji gdy skarżąca Spółka

„S.P.” w ramach prowadzonej działalności gospodarczej zawarła w dniu 26 września 1995 r. umowę kooperacyjną z PW „K. Sp. c. w K. i następnie, wywiązując się z przyjętych na siebie tą umową zobowiązań, opłaciła koszty szkolenia pracowników PW „K.”, to – stosownie do wymagań określonych w art. 15 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – jeżeli Spółka „S.P.” wykaże, że poniesione przez nią w danym roku podatkowym koszty z tytułu szkolenia pracowników kooperanta – PW „K.” dotyczą jej przychodów z tego samego roku podatkowego, to będzie to oznaczało, że koszty jakie skarżąca poniosła w celu przeszkolenia pracowników kooperanta mogą być przez nią zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, bowiem zostały przez nią poniesione w celu osiągnięcia przychodów osiągniętych w tym roku podatkowym (art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie daje natomiast podstawy do takiej interpretacji, jaką w rozpoznawanej sprawie przyjęły zarówno organy podatkowe, jak i Naczelny Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku, jakoby przepis ten dopuszczał zaliczenie kosztów przeszkolenia pracowników do „kosztów poniesionych w celu osiągnięcia przychodów” wyłącznie w tym wypadku, gdy są to koszty związane ze szkoleniem własnych pracowników.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹³ § 1 KPC w związku z art. 10 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.) orzekł jak w sentencji.

=====