

**Wyrok z dnia 10 stycznia 1997 r.
III RN 53/96**

Naruszenie art. 328 § 2 KPC jest uchybieniem, o którym mowa w art. 393¹ pkt 2 KPC, gdyż mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, skoro NSA nie rozważył należycie aspektów prawnych.

Przewodniczący SSN: Adam Józefowicz (sprawozdawca), Sędziowie SN: Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 10 stycznia 1997 r. sprawy ze skargi "L.T.C." - spółki z o.o. w L. na decyzję Izby Skarbowej w L. z dnia 21 kwietnia 1995 r. [...] w przedmiocie określenia należnego podatku dochodowego za 1993 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 10 maja 1996 r. [...]

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

U z a s a d n i e n i e

[...] Urząd Skarbowy w L. decyzją z dnia 29 grudnia 1994 r. [...] określił wysokość zobowiązania podatkowego przedsiębiorstwa L.T.C., spółki z o.o. z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za rok 1993 na kwotę 828.392.000 zł do przypisu wraz z należnymi odsetkami, nie uznając ksiąg handlowych za dowód w postępowaniu podatkowym. W uzasadnieniu decyzji [...] Urząd Skarbowy stwierdził, że dokonał weryfikacji zeznania podatkowego wymienionej spółki L.T.C. za 1993 r. na podstawie protokołu kontroli Urzędu Kontroli Skarbowej. Do sumy przychodów dodano kwotę 338.375.000 zł z tytułu zaniżenia przez spółkę wartości sprzedaży elementów linii technologicznej, zakupionej za 430.000.000 zł, a sprzedanych za kwotę 91.625.000 zł przedsiębiorstwu, z którym Spółka utworzyła 17 maja 1993 r. Rosyjsko-Polskie Wspólne Przedsiębiorstwo L. -K. SA z siedzibą w K. Ponadto stwierdzono i opisano w uzasadnieniu decyzji 19 wypadków wliczenia w ciężar kosztów uzyskania przychodu wydatków nie stanowiących takich kosztów w świetle obowiązujących przepisów prawa. Stwierdzono, że księgi nie były prowadzone prawidłowo zarówno pod względem formalnym (niewadliwie), jak i materialnym (rzetelnie). Po uzupełnieniu ksiąg materiałem dowodowym z kontroli Urzędu Kontroli Skarbowej i postępowania wyjaśniającego uznano je za podstawę wymiaru podatku dochodowego od osób prawnych za rok 1993.

Izba Skarbowa w L., po rozpatrzeniu odwołania L.T.C., spółki z o.o. od powyższej decyzji organu I instancji, decyzją z dnia 21 kwietnia 1995 r. [...], uchyliła zaskarżoną decyzję w części dotyczącej wysokości podatku dochodowego od osób prawnych i określiła go w kwocie 811.144.000 zł (81.114.40 nowych zł). W pozostałym zakresie pozostawiła decyzję pierwszoinstancyjną bez zmian. W uzasadnieniu decyzji

Izba Skarbowa szczegółowo ustosunkowała się do zarzutów podniesionych w odwołaniu. Wyraziła pogląd, iż nie zasługuje na uwzględnienie zarzut, że organ podatkowy I instancji błędnie przyjął istnienie związku gospodarczego między L.T.C. spółką z o.o. i firmą M.-I. z K. Przepis art. 11 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 21, poz. 86 ze zm.) stanowi o związku gospodarczym i nie posługuje się pojęciem związku kapitałowego.

Izba uznała, że związek gospodarczy powstał w momencie utworzenia spółki akcyjnej pod nazwą "Rosyjsko-Polskie Wspólne Przedsiębiorstwo L.-K. S.A.", w której po 50% akcji posiadała firma L.T.C. spółka z o.o. oraz M.I. K.. Kwota 338.375.000 zł stanowi stratę na sprzedaży elementów linii technologicznej zakupionej wg faktury na kwotę 430.000.000 zł, a sprzedano ją za kwotę 91.625.000 zł. Zdaniem Izby Skarbowej sprzedaż z tak dużą stratą linii technologicznej firmie, z którą L.T.C. pozostawała w związku gospodarczym spełnia warunek, wymieniony w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Izba Skarbowa podzieliła stanowisko organu podatkowego I instancji, że spółka L.T.C. usiłowała przerzucić na kontrahenta zagranicznego różnicę ceny celem zmniejszenia dochodu do opodatkowania.

Izba Skarbowa dokonała korekty podatku dochodowego z tytułu poniesionych strat losowych przez spółkę na skutek zalania wodą magazynu i zniszczenia etykietek. W związku z uznaniem wydatków na etykiety jako kosztów uzyskania przychodu, straty powstałe na skutek zdarzeń losowych zostały zaliczone do strat nadzwyczajnych i do kosztów uzyskania przychodów. Spółka dokonała zakupu etykietek w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, co stanowi koszt uzyskania przychodu. W związku z tym Izba Skarbowa skorygowała należny podatek dochodowy o kwotę 17.208.000 zł.

Zdaniem Izby Skarbowej spółka L.T.C. odwołująca się od decyzji organu I instancji niewłaściwie rozumie art. 15 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w odniesieniu do kwoty 265.233.000 zł, co do której rachunki za paliwo wystawiono w 1992 r., a zaksięgowano w 1993 r. Poniesienie kosztów (zapłata za paliwo) nastąpiło w roku, w którym zostały wykonane usługi transportowe, w celu osiągnięcia przychodów. Nie są to koszty uzyskania przychodów za 1993 r.

Zarzuty odwołującej się spółki dotyczące kwoty 178.160.000 zł z tytułu kosztów paliwa w ramach kontraktu 1/00086 Izba Skarbowa także uznała za nieuzasadnione z powodu braku daty obowiązywania tego kontraktu. Uniemożliwia to określenie momentu, od którego wydatki na paliwo mogą być uznane za koszt uzyskania przychodów. Izba uznała, że przesłuchanie świadków nie wniesie nic nowego do sprawy. W odniesieniu do 140.000.000 zł wyłączonych z kosztów potrącalnych, Izba uznała zarzuty za niewiarygodne, gdyż nie udowodniono, że spółka L.T.C. była zobowiązana do pokrycia strat innego przedsiębiorstwa. Słupy stanowiły własność spółki "Ł." i ona poniosła stratę na skutek ich sprzedaży. Spółka L.T.C. zrefundowała straty innego przedsiębiorstwa, wliczając je do własnych strat nadzwyczajnych.

Zdaniem Izby Skarbowej dokonywane przez L.T.C. remonty, modernizacja i adaptacja pomieszczeń w obcych obiektach nie mogą być traktowane jako koszty eksploatacyjne, gdyż zgodnie z § 30 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 stycznia 1991 r. w sprawie prowadzenia rachunkowości (Dz. U. Nr 10, poz. 35 ze zm.), do kosztów inwestycji zalicza się koszty poniesione w obcych środkach trwałych, tzn. koszty przebudowy, rozbudowy i adaptacji dla potrzeb użytkowania, jeżeli ich koszt był

większy niż 10 milionów zł. Z tego powodu kwota 362.518.000 zł nie może być uznana za koszty eksploatacyjne i koszty uzyskania przychodów.

Kwota 23.200.000 zł nie została uznana za koszty uzyskania przychodów, gdyż opracowanie koncepcji obejmującej zespół budynków mieszkalnych w celu przygotowania oferty handlowej L.T.C. ma charakter przygotowania inwestycji. Wydatki na ten cel nie mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów zgodnie z art. 16 ust. 1 wymienionej ustawy i § 30 ust. 3 powyższego rozporządzenia.

Kolejna kwestionowana w odwołaniu kwota 76.627.000 zł poniesiona została przez spółkę w związku z budową Minicentrum Handlowo-Usługowego "Ł." na gruncie Spółdzielni Mieszkaniowej "C.". Zdaniem Izby Skarbowej kwota ta nie stanowi kosztu uzyskania przychodów, bowiem po wybudowaniu obiektu L.T.C. ma uzyskać własnościowe prawo do lokalu użytkowego. Prawo takie zaliczane jest - według § 30 ust. 1 cyt. rozporządzenia - do wartości niematerialnych [...]. Wydatki te podlegają amortyzacji i nie można zaliczyć ich do kosztów eksploatacyjnych, lecz w świetle art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych do nakładów inwestycyjnych.

Izba Skarbowa nie uwzględniła także zarzutów odwołującego się od decyzji organu podatkowego I instancji co do kosztów uzyskania przychodów określonych jako wydatki poniesione w kwocie 14.483.000 zł w związku z rozpoczęciem inwestycji przy ul. W., z której powstaną środki trwałe spółki L.T.C. Brak jest na tę okoliczność dokumentacji, z której wynikałoby przeznaczenie budynku na sprzedaż lub wynajem.

Następnie Izba Skarbowa stwierdziła, że w świetle art. 16 ust. 1 pkt 25 i ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych kwota 527.497.000 zł spisana przez spółkę L.T.C. na straty nadzwyczajne z powodu nieściągalności wierzytelności od spółki Joint Venture "E." Inwest Grup z siedzibą w M. (Białoruś), nie może stanowić kosztów uzyskania przychodów. Ustalenia pracownika spółki L.T.C. i wystąpienie do odpowiednich organów Republiki Białoruskiej nie mogą stanowić podstawy do uznania wierzytelności za nieściągalną z powodu braku potwierdzenia tego dokumentacją. Tylko w związku z uznaniem za koszty uzyskania przychodów wydatków poniesionych na kwotę 43.023.000 zł na zakup etykietek, które uległy zniszczeniu z przyczyn losowych Izba Skarbowa dokonała korekty podatku dochodowego za 1993 r., tj. zmniejszyła go z kwoty 828.352.000 zł do kwoty 811.144.000 zł w starej walucie.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie po rozpoznaniu skargi L.T.C. Spółki z o.o. w L. na powyższą decyzję Izby Skarbowej w L. z dnia 21 maja 1995 r., wyrokiem z dnia 10 maja 1996 r. [...] oddalił skargę. W uzasadnieniu wyroku NSA stwierdził, że zaskarżona decyzja nie narusza zarzucanych skargą przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Ponadto Sąd uznał, że decyzja ta nie narusza przepisów postępowania administracyjnego w sposób uzasadniający zastosowanie przepisów art. 207 § 2 pkt 3 KPA, gdyż odpowiada ona warunkom art. 107 KPA. W ocenie Sądu wyjaśnione zostały w postępowaniu odwoławczym wszystkie istotne okoliczności, mogące mieć wpływ na treść rozstrzygnięcia (straty magazynowe spowodowane zalaniem). NSA nie dopatrył się, aby organy skarbowe w ocenie dowodów naruszyły zasadę swobodnej oceny dowodów wyrażoną w art. 80 KPA. [...]

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego zaskarżył powyższy wyrok. W rewizji nadzwyczajnej zarzucił rażące naruszenie art. 328 § 2 w związku z art. 393 § 1 KPC i art. 211 KPA oraz wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy

Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Lublinie do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej Prezes NSA zwrócił uwagę na to, że ogólnikowe uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie wyjaśnia szczegółowo powodów oddalenia skargi ani nie zawiera ustosunkowania się do jej zarzutów.

Sąd Najwyższy rozpatrując rewizję nadzwyczajną wziął pod uwagę, co następuje:

W skardze do NSA L.T.C. - spółka z o.o. przytoczyła zarzuty w odniesieniu do poszczególnych pozycji rozstrzygnięć podatkowych zawartych w ostatecznej decyzji Izby Skarbowej. Polemizując ze stanowiskiem organów podatkowych obu instancji w obszernie umotywowanej skardze, skarżąca spółka przytoczyła argumenty na poparcie swych zarzutów, do których jednak Naczelny Sąd Administracyjny nie ustosunkował się, lecz potraktował je ogólnikowo i sumarycznie. W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku brak jest wnikliwych rozważań prawnych i wskazania przesłanek, którymi kierował się Sąd przy ocenie zarzutów skargi.

Powstaje pytanie, czy tego rodzaju nadmiernie zwięzłe i zdawkowe uzasadnienie wyroku jest zgodne z prawem.

Należy zgodzić się - zdaniem Sądu Najwyższego - z wnoszącym rewizję nadzwyczajną, że takie uzasadnienie nie wyjaśniające istoty sprawy nie może być zaaprobowane, gdyż nie odpowiada ono wymogom stawianym przez prawo. Nienależycie umotywowane rozstrzygnięcie sprawy powoduje, że powyższy wyrok rażąco narusza przepis art. 328 § 2 KPC w związku z art. 393 § 1 KPC i art. 211 KPA, mającymi zastosowanie w sprawie z uwagi na treść art. 68 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.). Zgodnie z przepisem art. 328 § 2 KPC uzasadnienie wyroku powinno zawierać wskazanie podstawy faktycznej rozstrzygnięcia oraz wyjaśnienie podstawy prawnej wyroku z przytoczeniem przepisów prawa, które mają zastosowanie do merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy. W świetle tej regulacji, mającej odpowiednie zastosowanie do postępowania przed NSA, jest oczywiste, że uzasadnienie wyroku sądownoadministracyjnego powinno wskazywać powody rozstrzygnięć poszczególnych zarzutów skargi po rozważeniu ich zasadności w świetle obowiązującego prawa oraz wymieniać przyczyny, dla których nie mogły być uwzględnione. Ogólnikowe powołanie się na aprobatę wywodów organów podatkowych nie może zastąpić przedstawienia własnego stanowiska Sądu w konkretnej kwestii prawnej podniesionej w skardze. NSA może podzielić poglądy organów podatkowych. Jednakże Sąd nie może tego uczynić bez przeanalizowania przesłanek tych poglądów i wyrażenia własnego stanowiska co do ich prawidłowości w świetle przepisów prawa mających zastosowanie w odniesieniu do poszczególnych spornych kwestii. Uzasadnienie wyroku powinno przekonać stronę, że jej stanowisko w sprawie zostało wzięte pod uwagę i należycie rozważone. Uzasadnienie wyroku ma także spełniać wychowawczą rolę w celu przekonania strony, że odmowa uwzględnienia jej stanowiska przed sądem odpowiada prawu i jest zgodna z zasadami sprawiedliwości i słuszności.

Mając to na uwadze, Sąd Najwyższy doszedł do przekonania, że rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona i podlega uwzględnieniu. Naruszenie art. 328 § 2 KPC jest

uchybieciem, o którym mowa w art. 393¹ pkt 2 KPC, gdyż mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, skoro NSA nie rozważył należycie aspektów prawnych.

Z tych względów na zasadzie 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) i art. 393¹³ § 1 KPC Sąd Najwyższy orzekł, jak w sentencji.

=====