

**Wyrok z dnia 7 października 1997 r.  
III RN 47/97**

**Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, także w odniesieniu do tzw. ostatecznego rozliczenia podatku, powstaje z mocy ustawy (art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm. w związku z art. 25 ust. 2 oraz art. 27 ust. 1 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: Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Janusz Łętowski, Andrzej Wasilewski (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 7 października 1997 r. sprawy ze skargi "I.L." Spółki z o.o. w Ł. na decyzję Izby Skarbowej w L. z dnia 13 maja 1996 r. [...] w przedmiocie określenia podatku dochodowego od osób prawnych za 1992 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 25 marca 1997 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**

Izba Skarbowa w L. decyzją z 13 maja 1996 r. utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję Urzędu Skarbowego w P. z dnia 19 stycznia 1996 r. określającą wysokość należnego od "I.L.@ Spółki z o.o. w Ł. podatku dochodowego od osób prawnych za okres od 1 stycznia 1992 r. do 31 grudnia 1992 r. w kwocie 9.602,40 zł (96.024.000 st. zł). W uzasadnieniu swej decyzji Izba Skarbowa stwierdziła, że Spółka zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów w 1992 r. także wydatki na zakup bryczek i siodła, sań i kantarów na łączną sumę 6.964,80 zł (69.648.000 st.zł) oraz wydatki na zakup kaset video na kwotę 24,80 zł (248.000 st.zł), a więc koszty, które w świetle art. 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz.U. Nr 21, poz. 86 ze zm.) nie stanowiły kosztów uzyskania przychodów. W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego Spółka zarzuciła, że decyzja ta naruszyła art. 15 ust. 1 oraz art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 7 ust. 1 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.). Zdaniem Spółki zakwestionowane przez Izbę Skarbową wydatki należą do tzw. kosztów funkcjonowania osoby prawnej, które w pierwotnej wersji art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zaliczone były do kosztów uzyskania przychodów. Równocześnie Spółka wskazała, że wśród wydatków określonych w art. 16 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jakie nie uważa się za koszty uzyskania przychodów, nie wymienia się tego typu wydatków, które

poniosła Spółka, a które następnie zakwestionowała Izba Skarbowa. Ponadto Spółka, powołując się na art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, podniosła zarzut przedawnienia zobowiązania podatkowego, co powoduje, że organy podatkowe nie miały prawa wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, a taki charakter miały - zdaniem Spółki - decyzje podejmowane w niniejszej sprawie. Izba Skarbowa w odpowiedzi na skargę wniosła o jej oddalenie, podnosząc w szczególności, że w świetle obowiązujących przepisów podatkowych dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych warunkiem uznania wydatku za koszt prowadzonej działalności jest stwierdzenie istnienia związku pomiędzy danym wydatkiem a osiągniętym przez podatnika przychodem. Tymczasem materiał dowodowy w niniejszej sprawie nie daje podstaw dla stwierdzenia takiego powiązania pomiędzy zakwestionowanymi wydatkami i przychodami Spółki. Izba Skarbowa zarzuciła także, że w przedmiotowej sprawie nie może być mowy o przedawnieniu zobowiązania podatkowego na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, bowiem nie chodziło w tym wypadku o tzw. decyzję podatkową ustalającą, ale o tzw. decyzję podatkową określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyrokiem z 25 marca 1997 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w L. oraz poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego w P. W uzasadnieniu wyroku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że z przepisów art. 15 i art. 16 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (w brzmieniu obowiązującym w 1992 r.) wynika, że warunkiem uznania określonego wydatku podatnika za koszt uzyskania przychodu jest istnienie związku przyczynowego pomiędzy wydatkiem a osiągniętym przychodem. Natomiast w rozpoznawanej sprawie brak było podstaw dla stwierdzenia, że zakwestionowane przez organy podatkowe wydatki poniesione zostały w celu uzyskania przychodów, skoro zakupionych za te kwoty przedmiotów nie użyto do prowadzenia działalności gospodarczej. Równocześnie Naczelny Sąd Administracyjny uznał zasadność zarzutów skargi co do naruszenia przez organy podatkowe przy podejmowaniu decyzji art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego przepis ten stanowił bezwzględną przeszkodę do wydania decyzji podatkowych po dniu 31 grudnia 1995 r., a to ze względu na upływ trzyletniego okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Naczelny Sąd Administracyjny stanął bowiem na stanowisku, że okres przedawnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, dotyczy zarówno tzw. decyzji podatkowych ustalających, jak i tzw. decyzji podatkowych określających wysokość zobowiązania podatkowego. Tymczasem decyzja podatkowa Urzędu Skarbowego w P., która utrzymana została w mocy decyzją Izby Skarbowej, wydana została w dniu 19 stycznia 1996 r.

Rewizję nadzwyczajną od tego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego złożył Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego zarzucając rażące naruszenie art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz art. 5 ust. 3 i art. 30 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, a także art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i równocześnie wnosząc o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że w zaskarżonym wyroku

Naczelny Sąd Administracyjny pominął istotne z punktu widzenia przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych rozróżnienie normatywne decyzji podatkowych tzw. ustalających, czyli konstytutywnych (art. 5 ust. 1) oraz tzw. określających, czyli deklaratoryjnych (art. 5 ust. 3). Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego decyzje podatkowe podejmowane w niniejszej sprawie miały charakter decyzji ustalających i wydawane były na podstawie art. 5 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. A w takim wypadku termin przedawnienia zobowiązania podatkowego określony jest nie w art. 7 ust. 1, lecz w art. 30 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych i wynosi nie trzy, ale pięć lat.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona.

Stosownie do postanowienia art. 5 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) zobowiązanie podatkowe podatnika powstaje bądź z chwilą doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 5 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych), bądź też obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika wynika wprost z przepisów prawa, bez potrzeby uprzedniego doręczenia mu decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania, bowiem zobowiązanie podatkowe powstaje z chwilą zaistnienia okoliczności, z którymi przepisy prawa łączą powstanie takiego zobowiązania (art. 5 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych). W sytuacji, gdy podatnik nie wykona zobowiązania podatkowego wynikającego wprost z przepisów prawa, mimo zaistnienia okoliczności uzasadniających jego wykonanie, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość tego zobowiązania (art. 5 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych). Powyższa regulacja prawna stanowi normatywną podstawę dla rozróżnienia tzw. ustalających decyzji podatkowych, a więc decyzji, które mają charakter rozstrzygnięć konstytutywnych, skoro dopiero na ich podstawie (a nie wprost na podstawie przepisu ustawowego) konkretyzuje się obowiązek podatkowy w odniesieniu do indywidualnie oznaczonego podmiotu (art. 5 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych) oraz tzw. określających decyzji podatkowych, które mają charakter decyzji deklaratoryjnych, bowiem ich celem jest jedynie autorytatywne potwierdzenie istnienia i zakresu zobowiązania podatkowego wynikającego wprost z przepisów prawa w odniesieniu do indywidualnie oznaczonego podatnika (art. 5 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych). Do rozróżnienia tego nawiązują także przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych, w których określone zostały terminy przedawnienia zobowiązań podatkowych. I tak, w art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych zostały określone terminy przedawnienia zobowiązań podatkowych wynikających z tzw. ustalających decyzji podatkowych, natomiast art. 30 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych przesądza o terminie przedawnienia zobowiązań podatkowych, do których odnoszą się tzw. określające decyzje podatkowe.

Art. 25 ust. 2 *in fine* ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) nakłada na podatnika obowiązek przedstawienia na koniec roku podatkowego tzw. ostatecznego rozliczenia podatku za rok podatkowy. Z kolei art. 27 ust. 1 *in fine* ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wyraźnie stanowi, że tzw. podatkiem należnym za

dany rok podatkowy jest podatek wynikający z zeznania podatnika o ostatecznej wysokości dochodu, chyba że urząd skarbowy wyda decyzję, w której określi podatek w innej wysokości. Z powyższego wynika, że w wypadku podatku dochodowego od osób prawnych zobowiązanie podatkowe podatnika, także w odniesieniu do tzw. ostatecznego rozliczenia podatku, powstaje wprost na podstawie przepisów ustawy, natomiast ewentualna decyzja organu podatkowego ma znamiona tzw. określającej decyzji podatkowej i zmierza jedynie do skorygowania wysokości należności podatkowej (art. 5 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych). Dlatego przyjąć należy, że w tym wypadku obowiązuje termin przedawnienia zobowiązania podatkowego wynikający z art. 30 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych (5 lat), a nie terminy określone w art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

W rozpoznawanej sprawie zaskarżona decyzja organu podatkowego wydana została na podstawie art. 5 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych przed upływem 5 lat licząc od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 30 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych) i dotyczy ona sytuacji, w której podatnik nieprawidłowo obliczył wysokość należności podatkowej z tytułu ciążącego na nim z mocy prawa zobowiązania podatkowego (art. 25 i art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 10 ustawy z 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) w związku z art. 393<sup>13</sup> KPC orzekł, jak w sentencji.

=====