Wyrok z dnia 3 grudnia 1997 r.
III RN 70/97

Po upływie okresu zwolnienia podatkowego, przedmiotem rozliczeń podatkowych stają się zgodnie z art. 7 ust. 2 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.) przychody i koszty uzyskania przychodów z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej, powstałe od pierwszego dnia okresu objętego obowiązkiem podatkowym. Do kosztów uzyskania przychodu w okresie objętym obowiązkiem podatkowym nie jest dopuszczalne wliczanie (art. 7 ust. 3 pkt 1 tej ustawy) strat powstałych w okresie, w którym podatnik korzystał ze zwolnienia dochodu od podatku (art. 7 ust. 4 zdanie 2 ustawy). Strata poniesiona w okresie zwolnienia podatkowego jest stratą ekonomiczną z tytułu ponoszenia ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej, a nie stratą w rozumieniu prawa podatkowego. Funkcją zwolnienia od podatku nie jest objęcie przez Skarb Państwa ryzyka gospodarczego podatnika.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 3 grudnia 1997 r. sprawy ze skargi "S." SA w L. na decyzję Izby Skarbowej w L. z dnia 22 lutego 1996 r. [...] w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 1994 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 28 lutego 1997 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego w L. decyzją z dnia 7 listopada 1995 r. [...] działając na podstawie art. 5 ust. 3, art. 19 i 20 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze

zm.) oraz art. 7 ust. 4, art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1 pkt 28 i 35 i 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.) określił wysokość zobowiązania podatkowego Spółki Akcyjnej "S." w L. z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 1994 r. na kwotę 32.135.408.000 st. zł, a także kwotę do przypisu 7.365.388.000 st. zł (po denominacji 736.538 zł 80 gr) za poszczególne miesięczne okresy sprawozdawcze wraz z ustawowymi odsetkami za zwłokę.

W uzasadnieniu decyzji [...] Urząd Skarbowy stwierdził nieprawidłowe rozliczenie przez wymienioną Spółkę podatku dochodowego od osób prawnych za 1994 r. Dotyczyło to w szczególności niewłaściwego odliczenia straty z lat ubiegłych, a także nieprawidłowego kwalifikowania wydatków do kosztów uzyskania przychodów. Powołując się na art. 7 ust. 3 i 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych Urząd Skarbowy podał, że przychodów i kosztów ze źródeł wolnych od podatku nie łączy się z dochodami z innych źródeł, czyli strata za 1991 r. nie może być odliczona przez Spółkę po upływie zwolnienia w 1994 r. W związku z tym Spółka nie może odliczyć w 1994 r. straty poniesionej w 1991 r. w okresie zwolnienia od podatku dochodowego. Dlatego Urząd Skarbowy zwiększył podstawę opodatkowania o kwotę 18.367.540.000 st. zł stanowiącą nieprawidłowe odliczenie straty.

Na tle zebranego materiału dowodowego Urząd Skarbowy wskazał następujące nieprawidłowości. Spółka zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów w maju 1994 r. kwotę 2.035.000 st. zł jako zakup środków farmaceutycznych do przychodni przyzakładowej. Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 35 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków ponoszonych przez podatnika pośrednio na rzecz pracowników, jeżeli obowiązek ich ponoszenia nie wynika z układu zbiorowego pracy lub innych aktów prawnych. Koszt utrzymania przychodni przyzakładowej nie może stanowić kosztu uzyskania przychodów. Z tego powodu Urząd postanowił zmniejszyć o tę kwotę koszty uzyskania przychodów za 1994 r.

Spółka zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów w 1994 r. wydatki na rzecz pracowników z tytułu zakupu biletów miesięcznych MPK w kwocie 1.880.000 zł (w lutym i czerwcu po 440.000 zł, we wrześniu i grudniu po 500.000 zł), co stanowi naruszenie art. 16 ust. 1 pkt 35 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Urząd Skarbowy nie zaliczył do kosztów uzyskania przychodów wydatków na reklamę i reprezentację w kwocie 42.012.000 zł w części przekraczającej 0,25% przychodów,

zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 28 wymienionej ustawy z 15 lutego 1992 r. Ponadto zgodnie z art. 15 ust. 1 tej ustawy Urząd Skarbowy postanowił uznać opłatę dodatkową w kwocie 4.380.000 zł jako koszt uzyskania przychodu miesiąca września 1994 r., bowiem kwota ta stanowi świadczenie należne zakładowi urządzeń kanalizacyjnych.

Na skutek stwierdzonych nieprawidłowości w rozliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych za 1994 r. dokonano korekty kosztów uzyskania przychodów i dochodu do opodatkowania i określono należny podatek dochodowy od osób prawnych za 1994 r. na kwotę 32.138.408.000 st. zł. Ustalenia te wpłynęły na wysokość należnych zaliczek na poczet tego podatku, których wysokość i terminy przedstawiono w załączniku do decyzji. Zgodnie z art. 19 i 20 ustawy o zobowiązaniach podatkowych ustalono, że podatek w kwocie 7.365.388.000 st. zł, to jest 736.538 zł 80 gr (nowych zł) wraz z odsetkami za zwłokę, podlega wpłacie na rachunek bankowy [...] Urzędu Skarbowego w L.

Dyrektor Izby Skarbowej w L., po rozpatrzeniu odwołania Spółki "S." w L. od powyższej decyzji [...] Urzędu Skarbowego w L z dnia 7 listopada 1995 r., utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję.

Izba Skarbowa po przeanalizowaniu zgromadzonego materiału źródłowego uznała, że zarzuty odwołania nie zasługują na uwzględnienie. Nie nastąpiło naruszenie procedury administracyjnej, bowiem przedłużenie się postępowania w szczególnie trudnej i czasochłonnej sprawie nastąpiło w związku z wnioskiem Spółki z 8 sierpnia 1985 r. o przesłuchanie biegłych księgowych weryfikujących sprawozdanie finansowe za 1994 r. Izba Skarbowa wyjaśniła, że zarzut narażenia Spółki przez Urząd na dodatkowe odsetki nie jest zasadny oraz że zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych powstaje z mocy prawa, o czym świadczy art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Na podatniku ciąży obowiązek wykonania zobowiązania bez uprzedniego doręczenia decyzji (art. 5 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych). Zaskarżona decyzja wydana na podstawie art. 5 ust. 3 tej ustawy ma charakter deklaratoryjny, bowiem stwierdza fakt istnienia zobowiązania i jego wysokości. Także wysokość odsetek za zwłokę nie jest uzależniona od daty doręczenia decyzji, ale od momentu powstania zobowiązania i określonego w ustawie terminu jego płatności. Urząd Skarbowy nie żądał ponownej zapłaty uiszczonego przez Spółkę podatku, lecz tylko określił jej zobowiązanie. Organ II instancji podał, że stanowisko o niemożliwości odliczenia strat od osiągniętego dochodu wyraził NSA w wyroku z dnia 10 lutego 1995 r., SA/Gd 1406-1407/94. Wydatki ponoszone przez Spółkę na utrzy-

manie Międzyzakładowej Przychodni Zdrowia [...] Fabryki Maszyn Rolniczych w L. nie mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów ponieważ są wyszczególnione w art. 16 pkt 35 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W tej kwestii strona nietrafnie powołuje się na art. 94 pkt 4 KP. Także biegli rewidenci nie uznali tych wydatków za koszty uzyskania przychodu. Sprawa uznania za koszty uzyskania przychodu wydatków na zakup biletów miesięcznych w 1995 r. została odmiennie uregulowana dopiero zmianą ustawy z dnia 12 grudnia 1994 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25) polegającą na skreśleniu art. 16 ust. 1 pkt 35 ustawy. Przedmiotem postępowania dotyczącego podatku dochodowego za 1994 r. było określenie w jednej decyzji należnego podatku za 1994 r., a nie wydania dwu decyzji (jednej co do ustaleń kontroli UKS, a drugiej w sprawie ustalenia zasadności odliczenia 1/3 straty za 1991 r.), jak domagała się strona.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyrokiem z dnia 28 lutego 1997 r. [...] oddalił skargę "S." SA w L. na powyższą decyzję Izby Skarbowej w L. z dnia 22 lutego 1996 r. W uzasadnieniu wyroku NSA stwierdził, że Spółka Akcyjna "S." w L. jest spółką z udziałem zagranicznym, powstałą na mocy ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych (Dz. U. Nr 41, poz. 325 ze zm.). Stosownie do art. 28 tej ustawy dochód spółek powstałych w oparciu o jej przepisy, podlegał zwolnieniu od podatku dochodowego przez okres 3 lat (licząc od dnia rozpoczęcia przez Spółkę prowadzenia działalności gospodarczej). Powyższa ustawa została uchylona ustawą z dnia 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz. U. Nr 50, poz. 353 ze zm.). W art. 37 ustawa ta zachowała prawo do zwolnienia od podatku dochodowego dochodu spółek utworzonych z mocy ustawy z 1988 r. w przedmiocie działalności określonej w zezwoleniu, w oparciu o które Spółka została utworzona. Obie ustawy nie zawierały rozwiązań dotyczących podatków w razie poniesienia straty przez te spółki. Dlatego w razie poniesienia straty przez spółki z udziałem zagranicznym, których dochód podlegał z mocy prawa zwolnieniu od podatku dochodowego, możliwość jej rozliczenia- zdaniem NSA - należy oceniać stosownie do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

NSA powołując się na art. 5 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 3, poz. 12 w brzmieniu obowiązującym w 1991 r.) stwierdził, że w toku ustalania, czy podatnik poniósł stratę mogą być uwzględnione tylko wydatki uznane przez ustawę za koszty uzyskania przychodu.

Według art. 11 ust. 1 pkt 21 tej ustawy nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów ze źródła przychodów, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu albo są zwolnione od podatku. Także ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482) przyjęła podobne rozwiązanie prawne, bowiem art. 7 ust. 4 tej ustawy stanowi, iż przy ustaleniu straty nie uwzględnia się kosztów uzyskania przychodów, poniesionych w celu osiągnięcia przychodów, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu albo są wolne od podatku.

NSA zwrócił uwagę na to, że Spółka "S." korzystająca w 1991 r. ze zwolnienia od podatku dochodowego poniosła w tym roku stratę bilansową w znaczeniu ekonomicznym. Jednakże nie była to strata podlegająca odliczeniu od dochodu w następnych latach, bowiem przy ustalaniu wyniku podatkowego (dochodu lub straty) nie uwzględnia się przychodów ze źródeł związanych z dochodem wolnym od podatku. W tym stanie Spółka Akcyjna "S." w L. nie nabyła prawa do odliczenia (dla celów podatkowych) tej straty od dochodu uzyskanego w trzech kolejnych latach.

W tej kwestii NSA podzielił stanowisko organów obu instancji i pogląd Ministra Finansów ujawniony w decyzji z dnia 27 czerwca 1996 r. [...]. Podobne stanowisko zostało wyrażone w orzecznictwie NSA w wyrokach z dnia 3 marca 1995 r., III SA 374/94 i z dnia 2 sierpnia 1995 r., III SA 502/94 (ONSA z 1996 r. Nr 2 poz. 95). W związku z tym NSA uznał, że nieuzasadnione są zarzuty Spółki zawarte w odwołaniu i w skardze, iż organy obu instancji dopuściły się w zaskarżonych decyzjach naruszenia konstytucyjnej zasady równości wobec prawa. Zdaniem NSA organy skarbowe zgodnie z prawem skorygowały nieprawidłowo obliczoną przez Spółkę 1/3 straty w 1991 r. w kwocie 18.307.540.000 st. zł oraz nieprawidłowe zakwalifikowanie poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przychodu z tytułu zakupu biletów miesięcznych dla pracowników (w kwocie 1.880.000 st. zł), a także wydatków poniesionych na Międzyzakładową Przychodnię Zdrowia (w kwocie 2.036.000 st. zł). W ocenie NSA organy administracyjne nie naruszyły przepisów postępowania administracyjnego, gdyż zgodnie z art. 80 KPA dokonały oceny materiału dowodowego, a decyzja i jej uzasadnienie spełnia wymagania przewidziane w art. 107 KPA, gdyż zawiera ustalenia faktyczne i prawne. Sąd uznał także za nieuzasadniony zarzut przewlekłego załatwienia sprawy przez urzędy skarbowe. Ponadto podzielił stanowisko Izby Skarbowej, że stosownie do art. 27 ust. 1 o podatku dochodowym od osób prawnych na podatniku ciąży obowiązek wykonania zobowiązania bez uprzedniego doręczenia de-

cyzji (art. 5 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych). Decyzje organów podatkowych, wydane w trybie art. 5 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych są decyzjami deklaratywnymi, bowiem określają jedynie wysokość zobowiązania już istniejącego, będącego w momencie wydania decyzji zaległością podatkową.

Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku NSA z dnia 28 lutego 1997 r. [...], zarzucając w niej rażące naruszenie prawa materialnego przez błędną wykładnię i zastosowanie art. 7 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.) w związku z art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1983 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych (Dz. U. Nr 41, poz. 325 ze zm.). Skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Lublinie do ponownego rozpoznania.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, NSA nie wyciągnął właściwych wniosków z przepisów o źródłach przychodów wolnych od podatku. [...] W związku z tym posłużył się wykładnią rozszerzającą, pomimo iż w drodze wykładni nie można uzupełniać procedury i tworzyć przez analogię nowych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu w sytuacji, gdy nie wchodzi w rachubę luka prawna. Ponadto skarżący zarzucił, że NSA pominął problem konstrukcji zwolnienia podatkowego przyznanego Spółce. Rzecznik Praw Obywatelskich powołał się na orzeczenie NSA z dnia 4 czerwca 1993 r., III SA 5/93 (Glosa 1995, nr 3, poz. 34), w którym Sąd uznał, iż zwolnienie od podatku dochodowego określone w ustawie o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych jest zwolnieniem podmiotowym i obejmuje cały dochód spółek z udziałem zagranicznym bez względu na rodzaj dochodu i jego źródło. W ocenie skarżącego, wyrok NSA został oparty na niewłaściwych założeniach, bowiem nie prowadzi do wyrównania warunków działania, lecz do niezgodnej z Konstytucją nierówności wobec prawa. Wyłączenie kosztów dla celów ustalenia straty (art. 7 ust. 3 pkt 3 ustawy) nie może mieć zastosowania do zwolnień podmiotowych. Nieoddzielenie konstrukcji zwolnienia od konstrukcji pokrywania poniesionej straty stanowi - zdaniem RPO - naruszenie konstytucyjnej zasady równości. Rzecznik uważa, że nie można pozbawieniem możliwości odliczania straty "karcić" za obligatoryjne zwolnienie podatkowe, bowiem zwolnienie podatkowe jest przyznaniem ulgi podatkowej zwolnionemu podmiotowi, a więc przywileju. Pozbawienie spółek z udziałem zagranicznym możliwości skorzystania z odliczenia straty poniesionej na

początku rozwijania działalności byłoby sprzeczne z celami gospodarczymi regulacji prawnej zawartej w ustawie o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych. Interpretacja art. 7 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jaką przyjął NSA, narusza - zdaniem RPO - w sposób rażący ten przepis i zasadę pewności prawa (art. 1 Przepisów Konstytucyjnych).

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie może być uwzględniona, gdyż zawarte w niej zarzuty są nietrafne i nieuzasadnione. Naczelny Sąd Administracyjny dokonał prawidłowej oceny prawnej decyzji organów podatkowych obu instancji i należycie ustosunkował się do zarzutów skargi Spółki Akcyjnej "S.", która bezzasadnie kwestionowała wyniki bardzo starannie i dokładnie przeprowadzonego postępowania podatkowego w przedmiocie określenia wysokości należnego podatku dochodowego za 1994 r. W ocenie Sądu Najwyższego zebrany w sprawie materiał dowodowy potwierdza stanowisko organów podatkowych i Naczelnego Sądu Administracyjnego, że Spółka Akcyjna "S.", niezgodnie z przepisami art. 16 ust. 1 pkt 28 i 35 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) zaliczyła do kosztów uzyskania przychodu wydatki na utrzymanie przychodni międzyzakładowej i zakup środków farmaceutycznych oraz zakup biletów miesięcznych dla pracowników, a także na reklamę i reprezentację. Uzasadniało to dokonanie korekty kosztów uzyskania przychodów i dochodu do opodatkowania oraz należnego od wymienionej Spółki podatku za 1994 r.

Ponadto Sąd Najwyższy podziela poglądy i argumentację Naczelnego Sądu Administracyjnego, że Spółka "S." bezzasadnie odliczyła stratę poniesioną w okresie zwolnienia podatkowego w 1991 r, po upływie tego zwolnienia w 1994 r. Sąd ten dokonał bowiem prawidłowej wykładni przepisu art. 7 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w związku z art. 28 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych i art. 37 ust. 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym. Niesłuszny jest zarzut rewizji nadzwyczajnej, że zaskarżony wyrok opiera się na błędnych założeniach i rozszerzającej wykładni tych przepisów w sposób uniemożliwiający odliczenie poniesionej straty przez spółki z udziałem zagranicznym, których dochód podlega zwolnieniu od podatku dochodowego. Z przepisu art. 28 ust. 1 usta-

wy o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych wyraźnie wynika, że tylko "zwalnia się od podatku dochodowego dochód spółki w okresie trzech lat od rozpoczęcia działalności". Po upływie tego okresu powstaje bowiem, zgodnie z art. 1 i art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, obowiązek podatkowy tych osób prawnych prowadzących działalność gospodarczą na zasadach równości i równego traktowania podatników. Po upływie okresu zwolnienia podatkowego przedmiotem rozliczeń podatkowych stają się zgodnie z art. 7 ust. 2 tej ustawy przychody i koszty uzyskania przychodów z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej, powstałe od pierwszego dnia okresu objętego obowiązkiem podatkowym. Do kosztów uzyskania przychodu w okresie objętym obowiązkiem podatkowym nie jest dopuszczalne z braku podstaw prawnych (art. 7 ust. 3 pkt 1 ustawy), "wliczanie strat" powstałych w okresie, w którym podatnik korzystał ze zwolnienia dochodu od podatku (art. 7 ust. 4 zdanie 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Strata poniesiona w okresie zwolnienia podatkowego jest stratą ekonomiczną z tytułu ponoszenia ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej, a nie stratą w rozumieniu prawa podatkowego. Podmiotowe zwolnienie podatkowe tym różni się od zwolnienia przedmiotowego, że zwalnia podatnika od obowiązku podatkowego w stosunku do wszystkich przedmiotowo określonych źródeł jego dochodów. Natomiast zwolnienie przedmiotowe zawsze wskazuje ściśle określone źródło lub źródła dochodów, którego dotyczy. Oznacza to, że w przypadku zwolnień przedmiotowych, chodzi o enumeratywne wyliczenie źródeł dochodu zwolnionych od podatku, podczas gdy w przypadku zwolnienia podmiotowego chodzi o generalne zwolnienie, dotyczące wszystkich źródeł dochodu określonego podmiotu. Z tego wynika, że w niniejszej sprawie podmiot zwolniony ogólnie od podatku w okresie zwolnienia, nie tylko nie miał obowiązku naliczenia dochodu dla celów podatkowych, ale także nie mógł naliczać strat, powstałych w tym okresie w celu odliczenia ich od podstawy opodatkowania, ponieważ nie był obciążony obowiązkiem podatkowym wobec Skarbu Państwa. Po tym okresie zwolnienia podatkowego, podatnikowi będzie przysługiwało prawo odliczania strat powstałych w tym okresie, poczynając od dnia, w którym zostaje objęty obowiązkiem podatkowym. Skarżąca Spółka nie miała zatem uprawnienia do odliczania od podatku dochodowego w 1994 r. strat powstałych w okresie zwolnienia podatkowego w 1991 r., gdy nie płaciła podatku dochodowego. Funkcją zwolnienia od podatku nie jest przejęcie ryzyka gospodarczego podatnika przez Skarb Państwa, bowiem podatnik będąc zwolniony od podatku podejmowałby działalność gospodarczą

nie na własne ryzyko, lecz na ryzyko Skarbu Państwa. Celem przepisu art. 28 ust. 1 ustawy o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych było zwolnienie od podatku dochodowego dochodu spółki w okresie trzech lat od rozpoczęcia działalności, co jest korzystnym rozwiązaniem prawnym. Stanowi ono zachętę i podstawę do rozwijania działalności gospodarczej oraz znaczną ulgę finansową w osiągnięciu dochodu z prowadzenia tej działalności i stwarza w dość długim okresie warunki do rozwoju wzajemnie korzystnej współpracy kapitałowej i gospodarczej między podmiotami krajowymi i zagranicznymi. Wyrównanie warunków prowadzenia działalności gospodarczej przez podmioty krajowe i spółki z udziałem zagranicznym po wykorzystaniu przez nie przywileju zwolnienia podatkowego, nie tylko nie narusza konstytucyjnej równości wszystkich podmiotów gospodarczych, lecz zmierza do realizacji zasady równości wobec prawa.

Rozpatrując sprawę w granicach podstaw rewizji nadzwyczajnej, Sąd Najwyższy nie dopatrzył się - wbrew twierdzeniom skarżącego - rażącego naruszenia przez NSA przepisów prawa materialnego, wymienionych w zarzutach rewizji nadzwyczajnej.

Mając to wszystko na uwadze, Sąd Najwyższy doszedł do przekonania, że rewizja nadzwyczajna nie ma usprawiedliwionych podstaw. Dlatego z mocy art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483) i 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) w związku z art. 393^{12} KPC, Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

==========