

Wyrok z dnia 22 kwietnia 1999 r.

III RN 184/98

Wina (zmowa) kontrahentów nie jest konieczną przesłanką do określenia podatku na podstawie przeciętnych cen w danej miejscowości w dniu wykonywania świadczenia, a nie według zaniżonych cen wskazywanych przez kontrahentów (art. 11 ust. 3 i 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 brzmieniu obowiązującym w 1994 r.).

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 9 kwietnia 1999 r. sprawy ze skargi K.J.S. Polska Spółki z o.o. w W. na decyzję Izby Skarbowej w B.-B. z dnia 20 maja 1997 r. [...] w przedmiocie określenia podatku dochodowego od osób prawnych za okres od 1 stycznia do 30 listopada 1994 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach z dnia 4 marca 1998 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach z dnia 4 marca 1998 r. [...], w sprawie ze skargi K.J.S. Polska Sp. z o.o. w W. na decyzję Izby Skarbowej w B.-B. z dnia 20 maja 1997 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za okres od dnia 1 stycznia do 30 listopada 1994 r. Zaskarżonemu wyrokowi Rzecznik zarzucił rażące naruszenie art. 11 ust. 3 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.) oraz przepisów postępowania (art. 7, art. 77 § 1 i art. 80 KPA). Zdaniem Rzecznika, Naczelny Sąd Administracyjny, a uprzednio orga-

ny podatkowe, dokonały błędnej wykładni art. 11 ust. 3 i ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przez przyjęcie, że skoro dwie osoby pełniły jednocześnie funkcje zarządzające w Zakładach Przemysłu Cukierniczego „O.” S.A. w C. oraz skarżącej Spółki, to między tymi podmiotami zachodził związek uzasadniający opodatkowanie sprzedaży towarów przez „O.” na rzecz skarżącej Spółki według przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości w dniu wykonania świadczenia, a nie faktycznych cen sprzedaży, niższych od 25 do 39% od cen przeciętnych. Podniesiono w rewizji nadzwyczajnej, iż zasadą jest opodatkowanie rzeczywistych dochodów, a opodatkowanie dochodów szacunkowych jest wyjątkiem mogącym mieć zastosowanie tylko w niewątpliwych przypadkach. Zdaniem Rzecznika sprzedawanie przez „O.” towarów na rzecz skarżącej Spółki po niższej cenie nie wynikało z zamiaru ominięcia prawa podatkowego, lecz było spowodowane innymi korzyściami uzyskiwanymi przez „O.” z kontaktów handlowych z tak renomowaną firmą, co w szczególności dotyczy usług marketingowych. Okoliczności te nie zostały należycie wyjaśnione, co narusza wskazane w rewizji nadzwyczajnej przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Rewizja nadzwyczajna nie jest uzasadniona.

Przepisy art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, których naruszenia dopatrzone się w rewizji nadzwyczajnej stanowiły (według brzmienia obowiązującego w omawianym okresie) iż:

ust. 3. W przypadku gdy między podatnikami (kontrahentami) istnieje związek, o którym mowa w ust. 4 i związek ten ma wpływ na ustalenie za wykonane świadczenia cen niższych lub wyższych niż ceny rynkowe stosowane w danej miejscowości w dacie wykonania świadczenia, organ podatkowy może określić wysokość cen na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości w dniu wykonywania świadczenia,

ust. 4. Związek, o którym mowa w ust. 3 istnieje, gdy między podatnikami (kontrahentami) lub osobami pełniącymi u nich funkcje zarządzające, nadzorcze albo kontrolne zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy. Związek ten istnieje także, gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne u kontrahentów.

Przepisy te przewidują trzy przesłanki szacunkowego ustalenia podstawy opodatkowania: związek między kontrahentami określony w art. 11 ust. 4 (który nie jest w rewizji nadzwyczajnej kwestionowany, jako że te same dwie osoby były członkami zarządów zbywcy - „O.” i nabywcy - skarżącej Spółki), wpływ tego związku na ustalenie ceny oraz stosowanie cen w tym przypadku niższych niż stosowane w danej miejscowości w dacie wykonywania świadczenia (art. 11 ust. 3). W odniesieniu do trzeciej przesłanki stwierdzono w rewizji nadzwyczajnej, iż „O.” sprzedając towary skarżącej Spółce po zaniżonych cenach - co także nie jest kwestionowane w tej rewizji - odnosiła inne korzyści rekompensujące stosowanie niższych cen. Nie jest to zarzut trafny. Dodatkowe usługi w postaci marketingu były wykonywane przez skarżącą Spółkę na podstawie odrębnej umowy i za to świadczenie przewidziano stosowne wynagrodzenie.

Przepisy art. 11 ust. 3 i ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie wprowadzają wymagania, aby organ podatkowy wykazał winę (zmowę) sprzedawcy i nabywcy towarów polegającą na celowym zaniżaniu lub zawyżaniu ceny dla osiągnięcia korzystnych skutków w zakresie wysokości podatku. Błędne są sugestie rewizji nadzwyczajnej, iż ustalenie związku, o którym mowa w art. 11 ust. 4 tej ustawy, bez jednoczesnego ustalenia celowego działania, nie wystarcza do zastosowania cen oszacowanych wobec kontrahenta, gdyż są sprzeczne z językową (podstawową) wykładnią tego przepisu. Także nie jest uzasadnione twierdzenie zawarte w rewizji nadzwyczajnej, iż to sąd powinien udowodnić, że związek określony w art. 11 ust. 3 i ust. 4 tej ustawy miał wpływ na ustalenie niższych cen. Zarzut ten świadczy o błędnym rozumieniu roli sądu. Dowody przedstawiają strony procesu, a sąd je ocenia. Sąd niczego nie udowadnia, a jedynie ocenia wiarygodność dowodów przeprowadzonych na wniosek stron lub wyjątkowo z urzędu.

Także nie zostały naruszone przepisy proceduralne (a już na pewno nie można zarzucać ich rażącego naruszenia). Naczelny Sąd Administracyjny odpowiednio wyjaśnił stan faktyczny (art. 7 i 77 § 1 KPA w związku z art. 59 ustawy o NSA) nie naruszając przy tym zasady swobodnej - lecz nie dowolnej - oceny dowodów (art. 80 KPA w związku z art. 59 ustawy o NSA). Nie zostało wykazane przez stronę skarżącą, aby istniały ekonomiczne podstawy do stosowania w transakcjach między nią a „O.” znacznie niższych cen niż wobec innych kontrahentów „O.”. Nie zostało w rewizji nadzwyczajnej skutecznie zakwestionowane stanowisko zawarte w zaskarżonym wyroku, według którego w odniesieniu do strony skarżącej „O.” ustalała

ceny z założeniem zysku około 5%, a w odniesieniu do innych odbiorców zakładano osiągnięcie zysku kilkudziesięcioprocentowego, dochodzącego do blisko 80%.

Sądy - a także organy administracji - oceniają dowody zgodnie z zasadami doświadczenia życiowego. Te zasady wskazują, że dostatecznym dowodem dotyczącym okoliczności stanowiących podstawę do zastosowania art. 11 ust. 3 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest stosowanie przez „O.” znacznie niższych stóp zysku, a także - a może przede wszystkim - stosowanie tej praktyki wobec przyszłego nabywcy przedsiębiorstwa „O.”, a nadto, iż u obu podmiotów w zarządzie zasiadały dwie te same osoby.

Z tych względów na podstawie art. 393¹² KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego... (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzeczono jak w sentencji.

=====