

Wyrok z dnia 20 grudnia 2001 r.

III RN 161/00

Podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych może stanowić dochód, którego podatnik faktycznie nie uzyskał na skutek przerzucenia go w całości lub części na pozostającą z nim w gospodarczym związku osobę korzystającą z ulg podatkowych.

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Ryszarda Walczaka, po rozpoznaniu w dniu 20 grudnia 2001 r. sprawy ze skargi „D.-B.” SA w W. na decyzję Izby Skarbowej z dnia 30 marca 1999 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 1993 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 16 lutego 2000 r. [...]

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

U z a s a d n i e

Zaskarżoną do Sądu Administracyjnego decyzją Izba Skarbowa w B. utrzymała w mocy decyzję [...] Urzędu Skarbowego w B. z dnia 25 listopada 1998 r., którą określono „D.-B.” SA w W. zaległość podatkową w podatku dochodowym od osób prawnych za 1993 r. na kwotę 2.3428.681,60 zł, a odsetki od tej zaległości, na dzień orzekania na 6.042.810,70 zł.

Izba Skarbowa uznała, że Urząd Skarbowy na tle ustalonego stanu faktycznego sprawy zastosował prawidłowo art. 11 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) w jego części regulującej sytuację pozostawiania przez podatnika w związku gospodarczym z osobą, której przysługują szczególne ulgi w podatku dochodowym.

Zupełnie bezzasadnie zaś - zdaniem Izby - podatnik twierdził, że dla zastosowania wobec niego powołanego przepisu (jego sankcji) niezbędne byłoby wykazanie przez organ podatkowy, iż podatnik wykonywał świadczenia dla innego podatnika na warunkach rażąco korzystniejszych i odbiegających od ogólnie stosowanych norm w czasie i miejscu wykonywania świadczenia. Z podzielonych przez Izbę Skarbową ustaleń faktycznych Urzędu Skarbowego wynika, że różnica pomiędzy dochodem jakiego należało oczekiwać, a dochodem wykazany przez spółkę (utracony dochód) powstała na skutek zakupów towarów po zawyżonych cenach od dwu spółek akcyjnych - „G.F.” i „O.”. Związki gospodarcze tych dwu Spółek z podatkiczką oraz z dwoma innymi podmiotami - HUSPI „E.” w B. i „P.-M.” S.C. w B. - dostawcami towarów dla „G.F.” i „O.” - oparte były na wykazanych powiązaniach osobowych i kapitałowych, w tym udziale głównych akcjonariuszy „D.” przy ich zakładaniu, a następnie w zarządach i radach nadzorczych. Spółki „G.F.” i „O.” korzystały ze szczególnych ulg w podatku dochodowym na podstawie art. 20 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 46, poz. 201 ze zm.) w związku z art. 17 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Transakcje handlowe między Spółką z o.o. „D.”, a PPH „G.F.” SA odbywały się w oparciu o zawarte przez nie porozumienie z dnia 29 czerwca 1993 r., będące podstawą nawiązania stałej współpracy handlowej, polegającej na dostawie towarów handlowych przez „G.F.” na rzecz „D.”. Z kolei Spółka „G.F.” kupowała wyroby elektroniczne od Handlowo Usługowej Spółdzielni Pracy Inwalidów „E.” w B., z którą zawarła 15 października 1993 r. umowę o współpracy w zakresie obrotu towarowego. Z analizy tych umów wynika, że pomiędzy stronami transakcji zachodziły związki gospodarcze, wykorzystywane do wykazania przez „D.” dochodu niższego od tego, jakiego należałoby oczekiwać. Spółka „G.F.” SA uzyskiwała średnią marżę w wysokości ponad 30%, natomiast Spółka „D.” przy sprzedaży tych samych towarów realizowała marżę w wysokości około 10-15%. Podobna sytuacja miała miejsce w przypadku transakcji zawieranych z Przedsiębiorstwem Handlowo-Usługowym „O.” SA w B., które w okresie od 14 lutego 1991 r. do 13 lutego 1994 r. korzystało także ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie przepisów ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych. Sprzedając „D.” artykuły przemysłowe (odzież, obuwie) zakupione od spółki cywilnej „P.-M.” oraz sprzęt elektroniczny z HUSPI „E.” Spółka „O.” uzyskała

średnią marżę w wysokości ponad 32%, podczas gdy „D.” niejednokrotnie zadowalał się marżą rzędu 5%. Sprzedaż towarów handlowych na rzecz „D.” stanowiła w 1993 r. kwotę 224.293.118.010 zł, czyli 91,5% całej sprzedaży „G.F.” SA, natomiast „O.” SA sprzedała „D.” towary handlowe za 18.279.972.300 zł, tj. 31,7% całej sprzedaży. Utracona kwota dochodu „D.” na rzecz „G.F.” SA i „O.” SA wynosi 57.976.453.404 zł, obliczona z uwzględnieniem 8% wskaźnika należnej marży dla „G.F.” SA i „O.” SA. Obie Spółki dokonywały jedynie sprzedaży hurtowej, a jak wykazało przeprowadzone przez [...] Urząd Skarbowy w B. postępowanie, firmy krajowe zajmujące się sprzedażą hurtową sprzętu elektronicznego i artykułów gospodarstwa domowego uzyskiwały średnio marże w granicach 2-8%. Marża 8% jest właściwa także w świetle przeprowadzonej analizy porównawczej zakresów działalności „G.F.” SA i „O.” SA w stosunku do „D.”, który uzyskał za 1993 r. 14,79% marży (z czego ze sprzedaży hurtowej 10,1%, a z detalicznej 19,42%). W szczególności Przedsiębiorstwo Handlowo-Usługowe „D.” Spółka z o.o. (od 25 października 1993 r. przekształcone w spółkę akcyjną) prowadziło działalność hurtową i detaliczną, posiadało i utrzymywało sieć placówek detalicznych na terenie kraju (w 1993 r. - 52 sklepy), ponosiło koszty reklamy i wysokie koszty transportu (6.510.875.855 zł), udzielało gwarancji na sprzedawane towary, ponosiło ryzyko zapasów, a udział kosztów działalności handlowej w marży stanowi 56,15%. Natomiast „G.F.” SA, dokonywała wyłącznie sprzedaży hurtowej, a jej koszty działalności handlowej stanowiły zaledwie 3,45% marży, przy czym nie posiadała własnych magazynów, a jedynie dzierżawiła pomieszczenia magazynowe od spółki „D.”, nie dokonywała na towarze żadnych operacji (np. składanie, uszlachetnianie), poza wystawianiem dokumentów sprzedaży, nie ponosiła ryzyka zapasów. Podobnie „O.” SA dokonywała wyłącznie sprzedaży hurtowej, jej koszty działalności handlowej stanowiły 6,34% marży i nie posiadała własnego transportu ciężarowego. Spółki „G.F.” i „O.” były zatem jedynie pośrednikami dla „D.”. Zdarzały się też przypadki wcześniejszego niż żądano regulowania płatności, przy czym chociaż zapłata powinna być realizowana w formie przelewu telegraficznego, to „D.” płacił gotówką bezpośrednio do kasy „G.F.”, nawet bez wskazania, której faktury dotyczy zapłata. Charakterystyczny jest też fakt, iż w dniu zapłaty przez „D.” określonej kwoty Spółce „G.F.”, ta ostatnia dokonywała zapłaty w tej samej wysokości w HUSPI „E.”. Zapłaty za towar zakupiony w PHU „O.” dokonywane były przede wszystkim gotówką, a tylko w nielicznych przypadkach w formie przelewu, przy czym najczęściej termin płatności

określony był na fakturze „zgodnie z umową”, jednakże dokumentów takich umów nie było.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejskowy w Gdańsku, po rozpoznaniu skargi „D.-B.” SA w W., wyrokiem z dnia 16 lutego 2000 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w B.

Od powyższego wyroku Minister Sprawiedliwości wniósł rewizję nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 11 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) i w związku z tym wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi. Sąd Najwyższy rozpoznał sprawę w jej zakresie wynikającym z podstawy rewizji nadzwyczajnej (por. art. 393¹¹ § 1 i § 2 KPC odpowiednio zastosowany zgodnie z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego... Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) mając na uwadze, co następuje:

Kwestionowana w rewizji nadzwyczajnej ocena prawna zaskarżonego wyroku dotyczy wyłącznie interpretacji i warunków zastosowania art. 11 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w jego brzmieniu miarodajnym dla stanu obowiązującego w 1993 r. Według zaskarżonego wyroku - w zakresie jego oceny prawnej zakwestionowanej w rewizji nadzwyczajnej - stosowanie powyższego przepisu uzależnione jest od wykazania przez organ podatkowy, że warunki czynności wynikających z powiązań gospodarczych podatnika z osobą, której przysługują szczególne ulgi w podatku dochodowym, odbiegały od ogólnie stosowanych warunków w czasie i miejscu wykonywania czynności (świadczenia). Gdyby pominąć takie uzależnienie, to - zdaniem NSA - prowadziłoby to praktycznie do zakazu kontaktów gospodarczych między podmiotami powiązanymi, co byłoby bezpodstawnym ograniczeniem wolności gospodarczej. Wychodząc z powyższego założenia co do treści art. 11 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych NSA stwierdził, że w zaskarżonej decyzji Izby Skarbowej brakuje szerszych ustaleń co do wszystkich faz obrotu oraz, że ewentualne przypisanie podatkowca zniżenia podstawy opodatkowania według art. 11 ust. 2 będzie uzależnione od wykazania powiązań tej podatkowki nie tylko z bezpośrednim sprzedawcą, ale i podmiotem, który pierwotnie władał towarem. „Tylko bowiem wówczas kwestia czy dokonywane przez podatkow-

kę zakupy towarów odbywały się po cenach regulowanych, przestanie być okolicznością istotną dla rozstrzygnięcia w sprawie”.

Minister Sprawiedliwości w rewizji nadzwyczajnej zasadnie zarzucił, że przyjęte w wyroku NSA założenia co do treści art. 11 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz zalecenia co do dalszego postępowania, są bezpodstawne. Zastosowanie tego przepisu polega na subsumcji jego hipotezy do sytuacji konkretnego podatnika i jego ewentualnych powiązań. Tymczasem w zaskarżonym wyroku zastosowano wykładnię rozszerzającą i w jej wyniku zostały narzucone organom podatkowym dodatkowe warunki nie wynikające z ustawy. Organy podatkowe wyjaśniły okoliczności istotne z punktu widzenia podstawy prawnej zaskarżonej decyzji. Ustalone fakty wskazują na wyczerpanie przesłanek o jakich mowa w powołanym wyżej art. 11 ustawy.

Minister Sprawiedliwości słusznie zauważył, że Naczelny Sąd Administracyjny ma niewątpliwie rację stwierdzając, że powiązania między podmiotami gospodarczymi same przez się nie powinny, z naruszeniem zasady wolności gospodarczej, powodować ujemnych następstw w sferze obowiązków podatkowych. Usprawiedliwione jest natomiast - co pominął NSA - sankcjonowanie czynności podatnika, który wykorzystując swój związek gospodarczy z osobą, której przysługują szczególne ulgi w podatku dochodowym, przerzuca całość lub część swego dochodu na osobę korzystającą z ulg i wskutek tego nie wykazuje dochodu w takiej wysokości, jakiej należałoby oczekiwać gdyby wymieniony związek nie istniał.

Naczelny Sąd Administracyjny nie ma racji zarówno wtedy, gdy bagatelizuje znaczenie określonego w przepisie skutku „powiązań gospodarczych”, jak i wtedy gdy rozszerza zakres warunków, które uzasadniają zastosowanie specyficznej instytucji podatku dochodowego od osób prawnych. Poprzestając na analizie art. 11 w jego brzmieniu podlegającym zastosowaniu w 1993 r. i nawiązując do argumentacji wyrażonej w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, w pierwszym rzędzie należy podkreślić, że owe negatywne następstwa dla podatnika, o których mowa w wyroku, polegają w tym przypadku na ustaleniu dochodu jako podstawy opodatkowania bez uwzględnienia następstw wynikających z wykorzystania przez podatnika związku gospodarczego z osobą, której przysługują szczególne ulgi w podatku dochodowym i że to wykorzystanie polega na tym, że podatnik - jak to *expressis verbis* wyraża przepis - przerzuca całość lub część swego dochodu na osobę korzystającą z ulg. Właśnie sytuacja nieusprawiedliwionego „przerzucenia” dochodu na podmiot korzy-

stający z ulg po to, ażeby w ten sposób, przez wykorzystanie związku gospodarczego z podmiotem uprzywilejowanym, uchylić się (w całości lub w części) od obciążeń wynikających z ustawy podatkowej stanowi systemowo uzasadnioną regulację odstępowania od zasady, że przedmiotem opodatkowania jest dochód, ustalony jako nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania. Regulacja z art. 11 stanowi wyraźnie wprowadzone odstępstwo od przyjmowania faktycznie uzyskanego dochodu jako przedmiotu opodatkowania (por. art. 7 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Tak więc szczególna regulacja z art. 11 tej ustawy polega na określeniu sytuacji, w których „dowartościowuje się” w określony sposób dochód, który przez podatnika nie został wykazany, a nawet osiągnięty. Są to różne sytuacje faktyczne, uprawniające organ podatkowy do ustalenia dochodu podatnika w innej niż podana przez podatnika wysokości. W ustępie pierwszym art. 11 chodzi o związek gospodarczy podatnika z osobą mającą siedzibę za granicą, w wyniku którego podatnik nie wykazuje dochodów lub wykazuje dochody mniejsze od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby związek nie istniał. Natomiast w ustępie drugim art. 11 określone zostały dwie sytuacje. Pierwsza dotyczy związku gospodarczego podatnika z osobą, której przysługują szczególne ulgi w podatku dochodowym i sytuacji przerwania - jak to już wyżej przedstawiono - na tę osobę całości lub części dochodu i wskutek tego niewykazanie dochodu w takiej wysokości, jakiej należałoby oczekiwać, gdyby taki związek nie istniał. Drugi odrębny stan faktyczny, to wykonywanie przez podatnika świadczenia na rzecz innego podatnika na warunkach zdecydowanie korzystniejszych i odbiegających od ogólnie stosowanych norm w czasie i miejscu wykonywania świadczenia i w związku z tym przerwaniem na tego podatnika całości lub części swego dochodu i wskutek tego niewykazanie dochodu w takiej wysokości, jakiej należałoby oczekiwać, gdyby wymienione świadczenie nie zostało wykonane.

Błędem zaskarżonego wyroku jest niedostrzeżenie odrębności dwóch stanów faktycznych określonych w art. 11 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i bezpodstawne włączenie do pierwszego z nich warunków dotyczących wyłącznie drugiego.

Należy zauważyć, że przyjęta w zaskarżonym wyroku wykładnia art. 11 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych pozostaje w sprzeczności ze stanowiskiem składu siedmiu sędziów NSA wyrażonym w uzasadnieniu uchwały z dnia

15 listopada 1999 r., FPS 8/99 (ONSA 2000 nr 2, poz. 48), a wcześniej w wyroku z dnia 15 grudnia 1997 r., SA/Rz 1254/96.

Z powyższych przyczyn, uznając że rewizja nadzwyczajna ma usprawiedliwioną podstawę, Sąd Najwyższy orzekł stosownie do jej wniosku (art. 393¹³ § 1 KPC).

=====