

**Wyrok z dnia 23 czerwca 1994 r.
III ARN 36/94**

Przychód uzyskany przez osobę prawną nie podlega zmniejszeniu o kwotę wydatków poniesionych przez tę osobę na czynsz dzierżawny lokalu użytkowego i odpisy amortyzacyjne, jako koszt uzyskania przychodu, jeżeli wydatki te zostały jej zwrócone przez osobę trzecią zgodnie z zawartą między nimi umową.

Przewodniczący SSN: Adam Józefowicz, Sędziowie SN: Kazimierz Jaśkowski, Jerzy Kwaśniewski, Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel (sprawozdawca),

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 23 czerwca 1994 r. sprawy ze skargi "L-A" Spółki z o.o. w L. na decyzję Izby Skarbowej w L. z dnia 7 maja 1993 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego za okres od 1 stycznia do 30 czerwca 1992 r. na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 30 listopada 1993 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i sprawę przekazał do ponownego rozpoznania Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu.

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

Urząd Skarbowy w L. decyzją [...] z dnia 18 stycznia 1993 r. określił wysokość nie wykonanego przez "L-A" Spółkę z o.o. w L. zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za okres od 1 stycznia do 30 czerwca 1992 r. na kwotę 687.981.000 zł i należne z tego tytułu odsetki na kwotę 242.334.000 zł. Zaległość podatkowa powstała na skutek:

a. zaliczenia przez Spółkę do kosztów uzyskania przychodów kwoty 1.618.155.000 zł wpłaconej na poczet przygotowania obcego obiektu dla potrzeb banku, który miał być założony i prowadzony,

b. nieobjęcia podstawą opodatkowania przychodu ze sprzedaży sześciu samochodów osobowych marki "Polonez" w kwocie 35.128.000 zł,

c. nie wliczenia do dochodu kwoty 66.675.000 zł za drugi kwartał 1992 r. z tytułu rozliczeń przychodów z umowy zawartej ze Spółką "A-B" z dnia 16 stycznia 1992 r.

W odwołaniu od tej decyzji Spółka zarzuciła naruszenie przez organ podatkowy prawa materialnego, sprzeczność istotnych ustaleń z treścią zebranych w sprawie dowodów oraz naruszenie art. 7 i art. 107 § 1 i 3 k.p.a. W szczególności strona odwołująca się stwierdziła, że kwota 1.618.155.000 zł należy do kosztów uzyskania przychodu, bowiem stanowi udział podatnika w kosztach dzierżawy lokalu użytkowego, stanowiącego własność Z.P.O. "I" w W., przeznaczonego na podstawie umowy zawartej ze Spółką "A-B" na pomieszczenia bankowe. Kwota ta nie może być zatem zaliczona, jak to przyjął Urząd Skarbowy, do nakładów inwestycyjnych. Strona wyjaśniła ponadto, że na mocy zawartej w dniu 18 maja 1992 r. ze Spółką "A-B" ugody kwota ta została jej zwrócona i zaksięgowana w lipcu 1992 r. do zysków nadzwyczajnych.

Izba Skarbowa w L. decyzją [...] z dnia 7 maja 1993 r. uchyliła zaskarżoną decyzję w części naliczonych odsetek zwłoki i obniżyła ich wysokość z kwoty 242.334.000 zł do kwoty 183.168.000 zł tj. o kwotę 59.166.000 zł. Izba Skarbowa w całości podzieliła stanowisko Urzędu Skarbowego w L. w kwestii nieuznania za koszty uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez Spółkę w związku z obiektem dzierżawionym od Z.P.O. "I" w W. i przystosowaniem go do zamierzonej działalności bankowej. Zdaniem Izby Skarbowej prawidłowość tego stanowiska wynika z faktu, iż powyższe zamierzenie nie zostało zrealizowane, a zatem środek trwały jakim miał być wspomniany lokal użytkowy nie został wprowadzony do użytkowania. Stąd też nakłady inwestycyjne w obcym obiekcie, a więc zarówno wydatki bezpośrednio związane z adaptacją obiektu jak i koszty pośrednie poczynione do momentu oddania obiektu do użytkowania, winny być rozliczane w kosztach tylko w formie odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 27 marca 1992 r. w sprawie składników majątkowych uznanych za środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, zasad i stawek ich amortyzowania oraz trybu i terminów aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz.U. Nr 30, poz. 130). Tego rodzaju wydatki nie mogą być zdaniem Izby Skarbowej zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Powyższą decyzję Izby Skarbowej zaskarżyła Spółka do Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejskowy we Wrocławiu w części ustalającej zobowiązanie podatkowe w kwocie 647.261.000 zł z tytułu nie uwzględnienia kwoty wydatków w wysokości 1.618.155.000 zł jako kosztów uzyskania przychodów oraz ustalenia odsetek zwłoki.

Zdaniem skarżącej Spółki organy podatkowe obu instancji nie oceniły prawidłowo wydatku tej Spółki w kwocie 1.618.155.000 zł, który dokonany został przez skarżącą Spółkę na poczet dzierżawy lokalu użytkowego we Wrocławiu, przeznaczonego na siedzibę banku. Wprawdzie bank taki nie został utworzony, to jednak koszty dzierżawy pomieszczenia poniesione w takim zamiarze stanowią koszty poniesione w celu uzyskania przychodów, a zatem stanowią koszty uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 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.). Zaliczenie zaś wydatków z tytułu czynszu dzierżawnego do wydatków o charakterze nakładów inwestycyjnych pozostaje w oczywistej sprzeczności z art. 16 pkt 1 tej ustawy.

W odpowiedzi na skargę Izba Skarbowa wniosła o jej oddalenie podtrzymując pogląd, że wydatki skarżącej Spółki związane z dzierżawą lokalu użytkowego we Wrocławiu, przeznaczonego na siedzibę banku powinny być rozliczone w kosztach uzyskania przychodów na warunkach nakładów inwestycyjnych. Zdaniem Izby Skarbowej wydatki poniesione przez Spółkę obejmują nakłady na adaptację i czynsz dzierżawny. Nakłady adaptacyjne powinny być rozliczone na zasadach określonych w powołanym wyżej rozporządzeniu Rady Ministrów z 1992 r., zaś czynsz dzierżawny według stawki 10-100% wynikającej z okresu dzierżawy, na jaki umowa została zawarta. Zdaniem Izby Skarbowej nie jest dopuszczalne zaliczanie czynszu dzierżawnego lokalu użytkowego za okres jego adaptacji na określoną działalność do kosztów uzyskania przychodów, gdyż wydatek z tego tytułu w okresie adaptacji nie może być uznany jako poniesiony bezpośrednio w celu uzyskania przychodów.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejskowy we Wrocławiu wyrokiem z

dnia 30 listopada 1993 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję i poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego w części ustalającej wymiar podatku powyżej kwoty 40.721.200 zł.

Uchylając zaskarżoną decyzję Sąd uznał, że sprawa nie została należycie wyjaśniona przez organy podatkowe obu instancji. Powołując się na art. 16 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Sąd stwierdził, że jedynie w przypadku zawarcia umowy leasingu przedmiot dzierżawy mógłby być zaliczony do składników majątku dzierżawcy, od których dokonywane są odpisy amortyzacyjne. Przy zwykłej umowie dzierżawy, związanej z działalnością podatnika, czynsz stanowi koszty uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 tej ustawy. Nie została, zdaniem Sądu, dostatecznie wyjaśniona kwestia, czy na sumę 1.618.155.000 zł składają się tylko wydatki na koszty adaptacji dzierżawionego obiektu, czy też mieści się w niej także czynsz dzierżawny. Z ustaleń dokonanych przez Sąd wynika, że powyższa suma została podatnikowi zwrócona przez kontrahenta, co nasuwałoby, zdaniem Sądu, wątpliwości dotyczące charakteru tego wydatku.

Od powyższego wyroku Minister Sprawiedliwości złożył rewizję nadzwyczajną opartą na zarzucie rażącego naruszenia art. 15 ust. 1 i 4 oraz art. 16 pkt 1 ustawy z dnia 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.), zwanej niżej "ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych" i na podstawie art. 210 k.p.a. wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i o oddalenie skargi. Zdaniem Ministra Sprawiedliwości przy ocenie legalności decyzji administracyjnych należało mieć na uwadze przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym w I półroczu 1992 r., którego dotyczył wymiar podatku. Tymczasem Naczelny Sąd Administracyjny zastosował w sprawie przepisy art. 16 ust. 1 pkt 2 w brzmieniu nadanym temu przepisowi w art. 2 pkt 10 w związku z art. 17 pkt 1 ustawy z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 28, poz. 127), obowiązującym od dnia 16 kwietnia 1993 r. W świetle przepisów obowiązujących w okresie, którego dotyczył wymiar podatku, sporne w niniejszej sprawie koszty stanowiły, zdaniem Ministra Sprawiedliwości, wydatki związane z inwestycją w rozumieniu art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Nie były natomiast wydatkami poniesionymi w celu uzyskania przychodów, skoro nie doszło do uruchomienia zamierzonej działalności, w związku z którą koszty te zostały poniesione. Rozszerzająca interpretacja kosztów uzyskania przychodów prowadziłaby do sytuacji, w której Skarb Państwa w części, w jakiej zostałby pozbawiony należnego podatku, ponosiłby ryzyko finansowe błędnych decyzji gospodarczych podatnika. Wnoszący rewizję nadzwyczajną stwierdził ponadto, że z art. 15 ust. 4 tej ustawy wynika zasada, iż nie można potrącić w danym roku podatkowym kosztów, które dotyczą przychodów, jakie będą osiągnięte w latach następnych. Gdyby nawet uznać, że część przedmiotowych wydatków stanowiła koszty uzyskania przychodu, to byłyby one potrącalne po uruchomieniu działalności bankowej i uzyskaniu przychodów z tego źródła.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Stosownie do art. 16 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na nabycie gruntów i prawa

wieczystego użytkowania oraz na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie innych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli środki te i wartości podlegają odpisom amortyzacyjnym. Wyłączenie spornych w sprawie wydatków, obejmujących nakłady na przystosowanie dzierżawionego lokalu użytkowego dla potrzeb działalności bankowej oraz czynsz dzierżawny, z kategorii kosztów uzyskania przychodów wymagało zatem ustalenia, czy wydatki te zostały poniesione na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych oraz czy środki te i wartości podlegały odpisom amortyzacyjnym.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiuje pojęć "środek trwały" i "wartości niematerialne i prawne", natomiast upoważnia w art. 15 ust. 5 Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia, m.in. jakie składniki majątkowe uznaje się za środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne. Zgodnie z § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 marca 1992 r. w sprawie składników majątkowych uznawanych za środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, zasad i stawek ich amortyzacji oraz trybu i terminów aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz. U. Nr 30, poz. 130 ze zm.) środkami trwałymi są m.in. budynki oraz ich części składowe stanowiące odrębne nieruchomości, inwestycje w obcych środkach trwałych i inne przedmioty majątkowe przeznaczone do wykorzystania na własne potrzeby jednostki, które są zdadne do użytku w momencie przyjęcia ich do użytkowania, których cena zakupu lub wytworzenia są wyższe niż 5.000.000 zł, a okres użytkowania przekracza rok. Z ustaleń przeprowadzonych przez organy podatkowe obu instancji i Naczelny Sąd Administracyjny nie wynika jednak, aby sprawa charakteru poniesionych przez Spółkę wydatków była oceniana pod kątem przesłanek wymienionych art. 16 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i w § 2 ust. 1 powyższego rozporządzenia Ministra Finansów. Organy podatkowe zaliczyły sporne wydatki do kategorii nakładów inwestycyjnych powołując się ogólnie na przepisy cytowanego rozporządzenia Ministra Finansów, bez wskazania, które z tych przepisów miały w sprawie zastosowanie. Natomiast Naczelny Sąd Administracyjny dokonując oceny charakteru tych wydatków odwołał się do powyższego przepisu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, lecz w brzmieniu nadanym temu przepisowi przez art. 2 pkt 10 w związku z art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 28, poz. 127), obowiązującym od dnia 16 kwietnia 1993 r., a zatem, na co trafnie zwraca uwagę skarżący, nie mającym zastosowania w odniesieniu do wydatków poniesionych w I półroczu 1992 r. Naczelny Sąd Administracyjny stosując powyższy przepis tej ustawy rażąco naruszył obowiązujący w okresie podatkowym art. 16 pkt 1 ustawy o podatku od osób prawnych przez jego niezastosowanie w sprawie. Sąd Najwyższy jest zdania, że zarzut rażącego naruszenia prawa jest uzasadniony z powodu niezastosowania przez Sąd przepisów aktu wykonawczego do tej ustawy, jakim jest powyższe rozporządzenie Ministra Finansów. Wykładnia art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wymaga bowiem interpretacji zawartego w tym przepisie pojęcia "środek trwały" w kontekście legalnej definicji tego pojęcia sformułowanej w § 2 cytowanego rozporządzenia. Rozstrzygnięcie sprawy wymaga zatem jej wyjaśnienia i oceny w świetle powołanych wyżej przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i rozporządzenia Ministra Finansów, bowiem jedynie uznanie przedmiotu dzierżawy za środek trwały w rozumieniu tych przepisów i stwierdzenie, że środek ten podlega odpisom amortyzacyjnym, stanowi przesłankę do

wyłączenia kosztów jego nabycia lub wytworzenia z kategorii kosztów uzyskania przychodów.

Sąd Najwyższy jest zdania, że w świetle art. 16 pkt 1 zdanie pierwsze ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych odmowa zaliczenia spornych w sprawie wydatków do kosztów uzyskania przychodów wymaga wykazania, że wydatki te zostały przeznaczone na środek trwały w rozumieniu powołanego wyżej przepisu rozporządzenia Ministra Finansów względnie że są to wydatki na inwestycję w obcym środku trwałym. Powyższy przepis ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych rozróżnia wydatki na nabycie od wydatków na wytworzenie środków trwałych, a zatem, inaczej niż przyjmuje skarżący, ocena charakteru poniesionych przez Spółkę wydatków powinna być dokonana oddzielnie w odniesieniu do kosztów modernizacji dzierżawionego przez Spółkę lokalu od wydatków z tytułu czynszu dzierżawnego.

W kwestii ewentualnego uznania nie ustalonej przez organy podatkowe kwoty z tytułu czynszu dzierżawnego za wydatki na nabycie środka trwałego należy stwierdzić, że zarówno organy podatkowe jak i Naczelny Sąd Administracyjny nie rozważyły, czy w stanie faktycznym sprawy doszło lub mogło dojść do nabycia przez Spółkę dzierżawionego przez nią lokalu oraz czy przedmiotowy lokal stał się składnikiem majątku tej Spółki czy też przez okres dzierżawy pozostawał składnikiem majątku wydzierżawiającego. Skoro bowiem w odpowiedzi na rewizję nadzwyczajną Spółka wyjaśniła, że celem prowadzonych przez nią prac przystosowawczych w tym lokalu było jego zbycie, co zdaniem Spółki faktycznie nastąpiło wprowadzie nie na rzecz banku, lecz poprzedniego użytkownika lokalu i za zwrotem poniesionych nakładów, to okoliczność tę należało rozważyć w świetle powołanych wyżej przepisów prawa, a zwłaszcza postanowień umowy dzierżawy zawartej między Spółką "A-B" a ZPO "I" i umowy cesji zawartej między Spółką "L-A" a Spółką "A-B" w dniu 14 czerwca 1991 r., których nie załączono do akt administracyjnych sprawy, oraz ugody zawartej między tymi Spółkami w dniu 12 maja 1992 r. Sąd Najwyższy jest zdania, że o zaliczeniu przedmiotu dzierżawy do składników majątku jednej ze stron umowy, od których dokonywane są odpisy amortyzacyjne, przesądzała, w obowiązującym w okresie dzierżawy stanie prawnym, treść tej umowy. W sytuacji bowiem, gdy z umowy dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze wynikałby obowiązek ponoszenia przez dzierżawcę opłat stanowiących spłatę określonej w umowie wartości przedmiotu dzierżawy, to należałoby przyjąć, że po zakończeniu okresu umowy, jeżeli umowa nie stanowiła inaczej, przedmiot dzierżawy przechodziłby na dzierżawcę, co odpowiada pojęciu nabycia w rozumieniu art. 16 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i § 2 rozporządzenia Ministra Finansów. Gdyby ten warunek uznać za spełniony, co wymaga oceny w świetle postanowień powołanych wyżej umów, to wydatki Spółki poniesione z tytułu czynszu dzierżawnego nie mogłyby być uznane za koszty uzyskania przychodów, jeżeli przedmiot dzierżawy podlegałby odpisom amortyzacyjnym (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 4 lutego 1994 r., III ARN 84/93).

Oddzielnego rozważenia wymaga natomiast kwestia oceny nakładów poniesionych przez Spółkę na modernizację dzierżawionego lokalu. Sąd Najwyższy jest zdania, że w świetle § 2 ust. 1 rozporządzenia powyższe wydatki mogą być zaliczone do inwestycji w obcych środkach trwałych, jeżeli spełnione zostały przesłanki wymienione w tym przepisie. Stwierdzenie, że wydatki te poniesiono na modernizację otrzymanego do użytkowania lokalu użytkowego polegającej na dostosowaniu lokalu

dla potrzeb działalności bankowej, nie jest, zdaniem Sądu Najwyższego, wystarczające do przyjęcia, jak uczynił to skarżący, że powyższe wydatki mają charakter kosztów inwestycyjnych. Należy bowiem w tym celu wykazać, że wydatki te zostały poniesione w obcym środku trwałym, co nie zostało bezspornie wyjaśnione. Ponadto Sąd Najwyższy nie podziela poglądu skarżącego, że podstawą nieuznania tych kosztów za koszty przychodów jest okoliczność, że nie doszło do uruchomienia działalności, w związku z którą koszty te zostały poniesione. Okoliczność ta mogłaby mieć znaczenie w sprawie, gdyby ustalono w sposób bezsporny, że wydatki te nie mają charakteru wydatków określonych w art. 16 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, co z kolei zezwalałoby na ich zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów w razie spełnienia przesłanek określonych w art. 15 ust. 1 tej ustawy. Należy dodatkowo stwierdzić, że nie została w ogóle rozważona sprawa zaliczenia przedmiotu dzierżawy do składników majątku dzierżawcy lub wydzierżawiającego. Rozpoznanie sprawy także w tym kontekście Sąd Najwyższy uznaje za niezbędne, bowiem uznanie, że lokal użytkowy stał się składnikiem majątku dzierżawcy, nie zezwala na zaliczenie przedmiotowych kosztów do inwestycji w obcym środku trwałym w rozumieniu § 2 rozporządzenia.

Odnosnie do określonego w art. 16 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych warunku dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych należy stwierdzić, że skoro odpisy z tytułu zużycia środków trwałych stanowią w świetle art. 15 ust. 1 pkt 1 tej ustawy koszt uzyskania przychodów, to nie może nie mieć znaczenia okoliczność, że poniesione przez Spółkę nakłady na modernizację dzierżawanego lokalu powiększyły wartość środka trwałego, a w konsekwencji uległa zwiększeniu wysokość odpisów amortyzacyjnych, a przez to także kosztów uzyskania przychodu u podmiotu dokonującego tych odpisów. Należało zatem ustalić, czy powyższy środek trwały podlegał odpisom amortyzacyjnym, a ponadto wskazać podmiot zobowiązany do ich dokonywania.

Z powyższych względów na podstawie art. 422 § 2 k.p.c. w związku z art. 210 i 211 k.p.a. Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====