

**Wyrok z dnia 7 maja 1997 r.
III RN 20/97**

O możliwości zaliczenia przez podatnika kosztów, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 30 oraz pkt 51 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.) do tzw. kosztów uzyskania przychodów decyduje to, czy wydatki takie zostały przez podatnika udokumentowane zgodnie z wymaganiami obowiązujących przepisów prawnych oraz to czy ich wysokość mieści się w prawem określonych granicach.

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

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 7 maja 1997 r. sprawy ze skargi Spółki Akcyjnej "F." w L. na decyzje Izby Skarbowej w L. z dnia 6 maja 1995 r. [...] w przedmiocie określenia zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych odpowiednio za 1993 i 1994 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego w L. z dnia 25 września 1996 r. [...]

u c h y ł i ł zaskarżony wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego i oddalił skargę

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

Izba Skarbowa w L. decyzją z dnia 6 maja 1995 r. utrzymała w mocy decyzję III Urzędu Skarbowego w L. z dnia 8 lutego 1995 r., którą określony został należny podatek dochodowy od Spółki Akcyjnej ?F.@ w L. za 1993 r. na kwotę 331.068.000 starych złotych. W uzasadnieniu tej decyzji Izba Skarbowa podała, że art. 2 ust. 10 ustawy z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 28, poz.127), która opublikowana została w Dzienniku Ustaw z dnia 16 kwietnia 1993 r. z mocą od dnia 1 stycznia 1993 r., wprowadzony został obowiązek dokumentowania delegacją służbową (dla celów podatkowych) jazdy zamiejscowej. Ponieważ z zasady zaufania obywateli do prawa i zaufania do państwa wynika między innymi, że niedopuszczalne jest nieuzasadnione zaskakiwanie obywateli nowymi rozwiązaniami prawnymi, bez stworzenia możliwości dostosowania ich działań do nowego stanu prawnego, zdaniem Izby Skarbowej, do dnia 16 kwietnia 1993 r. miał jednak zastosowanie jeszcze dotychczas obowiązujący przepis art. 15 ust. 2 pkt 14 ustawy z dnia 16 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.), który dopuszczał możliwość zaliczania do kosztów uzyskania wydatków z tytułu używania pojazdów samochodowych na potrzeby podatnika. Jednakże, zdaniem organu podatkowego, dokumenty źródłowe podatnika nie spełniają warunków wymaganych w wypadku dokonywania tego typu rozliczeń dla celów

podatkowych, które określone zostały w § 7 i § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz. U. Nr 10, poz. 35 ze zm.) i w tej sytuacji te dokumenty podatnika nie mogą być potraktowane jako dowód księgowy stwierdzający fakt dokonania operacji gospodarczej. ?Rachunko-rejestry@, którymi podatnik dokumentuje sporne kwoty, nie posiadają bowiem dokładnego opisu zdarzenia, brak w nich w szczególności wymaganego przez obowiązujące przepisy prawa podatkowego określenia strony uczestniczącej w operacji gospodarczej, której operacja ta dotyczy, brak polecenia wyjazdu oraz wymaganej w takich sytuacjach kontroli formalnej, merytorycznej i rachunkowej. W przypadkujazd lokalnych brak jest ustalonego i przyznanego limitu kilometrów określonego w § 7 ust. 1 zarządzenia Ministra Transportu Żeglugi i Łączności z dnia 9 maja 1989 r. w sprawie używania samochodów osobowych, motocykli i motorowerów do celów służbowych (M.P. Nr 16, poz. 117 ze zm.). Zdaniem Izby Skarbowej należy przyjąć, że od dnia 16 kwietnia 1993 r. obowiązywał już natomiast przepis art. 16 ust. 1 pkt 30 ustawy z dnia 16 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w wersji znowelizowanej, który nakazywał dokumentowaniejazd zamiejscowych poleceniem wyjazdu służbowego. Tego wymogu prawnego spółka jednak nie spełniła.

Z kolei decyzją z dnia 6 maja 1995 r. Izba Skarbowa w L. utrzymała również w mocy inną decyzję III Urzędu Skarbowego w L. z dnia 8 lutego 1995 r., którą określony został należny podatek dochodowy od Spółki Akcyjnej ?F.@ w L. za okres od stycznia do października 1994 r. na łączną kwotę 30.556.000 starych zł wraz z należnymi odsetkami. W uzasadnieniu tej decyzji Izba Skarbowa podała, że mimo uznania ksiąg handlowych podatnika za dowód w postępowaniu podatkowym, kwota zaległości podatkowej wyniknęła w tym wypadku z wadliwego udokumentowania wydatków na rzecz pracowników i osób zatrudnionych na podstawie umowy zlecenia z tytułu używania przez nie samochodów osobowych na potrzeby podatnika oraz zaliczanie w koszty także mandatów wystawianych przez policję. I w tym wypadku zarzucono podatnikowi brak udokumentowania wyjazdów zamiejscowych odpowiednią delegacją służbową, co narusza wymagania prawne z art. 16 ust. 1 pkt 30 ustawy z dnia 16 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Ponadto Izba Skarbowa zarzuciła, że dokumentacja prowadzona przez Spółkę narusza wymagania prawne określone w § 7 i § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad rachunkowości (Dz. U. Nr 10, poz. 35 ze zm.) oraz § 7 ust. 1 zarządzenia Ministra Transportu Żeglugi i Łączności z dnia 9 maja 1989 r. w sprawie używania samochodów, motocykli i motorowerów do celów służbowych. Zarzucono Spółce także, że zatrudniając na podstawie umów zlecenia osoby, które zobowiązały się do używania własnych samochodów osobowych do celów służbowych, Spółka nie posiadała wymaganego art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych udokumentowania kosztów, które powinny wynikać z prowadzonej ewidencji przebiegu pojazdu. Wreszcie zarzucono, że Spółka - wbrew wyraźnemu zakazowi wynikającemu z art. 16 ust. 1 pkt 18 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych - także w tym wypadku do kosztów uzyskania przychodu zaliczała koszty mandatów karnych.

Spółka Akcyjna ?F.@ w L. wniosła skargę na powyższe decyzje do Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie domagając się ich uchylenia. W motywach skargi zakwestionowała zasadność ocen prawnych dokonanych w niniejszej sprawie przez organy podatkowe, z wyjątkiem zarzutu

dotyczącego niedopuszczalności zaliczania kosztów mandatów karnych do kosztów uzyskania przychodu. Spółka zarzuciła, że decyzje podatkowe oparte zostały na nieistniejącym stanie faktycznym oraz mylnej ocenie dowodów księgowych. Spółka argumentowała, że zgodnie z definicją kosztów uzyskania przychodów, która określona została w art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, kosztami tymi są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów oraz koszty funkcjonowania osoby prawnej, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 tej ustawy. I dlatego, zdaniem Spółki ?F.@ SA, należy przyjąć, że z art. 15 powołanej ustawy wynika, iż istnieje podstawa prawna, aby do kosztów uzyskania przychodów zaliczyć wydatki z tytułu ekwiwalentu pieniężnego za używanie przez pracowników przy wykonywaniu pracy na rzecz Spółki własnego narzędzia pracy jakim jest samochód. Spółka zarzuciła także w skardze, że błędne jest stanowisko Izby Skarbowej jakoby zgromadzone dowody księgowe nie spełniały wymagań określonych w § 7 i § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie rachunkowości. W zakresie w jakim przepis ten wymagał kontroli wymienionej dokumentacji z formalnego, merytorycznego i rachunkowego punktu widzenia, był on - w opinii Spółki - anachroniczny i dlatego został zmieniony ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. Nr 121, poz. 591). Organy podatkowe powinny, zdaniem Spółki, skontrolować merytoryczną prawidłowość tych dowodów i ocenić je łącznie z raportami zakupów, rachunko-rejestrami i pozostałą dokumentacją zgromadzoną przez Spółkę.

W odpowiedzi na skargę Izba Skarbowa wniosła o jej oddalenie.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyrokiem z dnia 25 września 1996 r. [...] uchylił zaskarżone decyzje i zasądził od Izby Skarbowej w L. na rzecz skarżącego koszty postępowania. W uzasadnieniu wyroku Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że nie można odmówić zasadności skargi, bowiem organy podatkowe przed wydaniem decyzji o określeniu zaległości podatkowych nie dokonały analizy umów o pracę i umów zlecenia zawartych z pracownikami spółki, co powinno mieć podstawowe znaczenie dla wyjaśnienia kwestii kosztów tzw. podróży służbowych. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego jest bowiem niewątpliwe, że zgodnie z art. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych kosztem uzyskania przychodu jest wynagrodzenie pracowników w szerokim tego słowa znaczeniu. Natomiast organy podatkowe nie mogą ingerować w treść umów o pracę, jeżeli faktyczne wynagrodzenie za pracę zostało wypłacone, czego organy podatkowe nie kwestionują.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego pismem z dnia 25 marca 1997 r. [...] wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 25 września 1996 r. [...]. Rewizja nadzwyczajna zarzuca, że wyrok ten rażąco narusza prawo, a w szczególności: art. 16 ust. 1 pkt 30 i pkt 51 ustawy z dnia 16 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz. U. Nr 21, poz. 86, w brzmieniu ustalonym ustawą z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 28, poz. 127 - obecnie jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 106, poz. 482 ze zm.) w związku z § 1 ust. 2 zarządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 14 sierpnia 1990 r. w sprawie diet i innych należności z tytułu podróży służbowych na obszarze kraju (Dz. U. Nr 32, poz. 257 ze zm.), a także: § 7 ust. 1 zarządzenia Ministra

Transportu Żeglugi i Łączności z dnia 9 maja 1989 r. w sprawie używania samochodów osobowych, motocykli i motorowerów do celów służbowych (M.P. Nr 16, poz. 117 ze zm.), § 7 i § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz. U. Nr 10, poz. 35 ze zm.) oraz art. 328 § 2 KPC w związku z art. 393 § 1 KPC, w związku z art. 211 KPA i w związku z art. 68 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368). W rewizji nadzwyczajnej wnosi się o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz rozstrzygnięcie o kosztach postępowania. W uzasadnieniu wniosku rewizji nadzwyczajnej podkreśla się z jednej strony pełną zgodność z prawem decyzji organów podatkowych wydanych w powyższej sprawie, a z drugiej strony zwraca się uwagę na to, że zaskarżony wyrok nie tylko rażąco narusza obowiązujące prawo, ale także jest sprzeczny z dotychczasowym orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego w analogicznych sprawach.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona. Punktem wyjścia dla oceny zasadności rozstrzygnięć w niniejszej sprawie są przepisy art. 15 ust. 1 zdanie pierwsze oraz art. 16 ust. 1 pkt 30 i pkt 51 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. - powoływanej jako ustawa o p.d.os.pr.). Art. 15 ust. 1 zdanie pierwsze u. o p.d.os.pr. stanowi: „Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1^o”. Przepis ten ustala zasadę i równocześnie wskazuje, że wyjątki od tej zasady określone zostały w art. 16 tej samej ustawy. Natomiast art. 16 ust. 1 u. o p.d.os.pr. w obszernym i enumeratywnym wyliczeniu, które obejmuje łącznie 59 punktów, wymienia te wszystkie sytuacje, w których określonych kosztów „nie uważa się za koszty uzyskania przychodów^o”, a więc osoby prawne nie mogą ich wliczać do kosztów uzyskania przychodów w celu ustalenia podstawy opodatkowania podatku dochodowego.

I tak, art. 16 ust. 1 pkt 30 u. o p.d.os.pr. stanowi, że do kosztów uzyskania przychodów nie wlicza się: „wydatków ponoszonych na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby podatnika: a) w celu odbycia podróży służbowej (jazdy zamiejscowej) - w wysokości przekraczającej kwotę ustaloną przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu lub w pełnej wysokości, jeżeli podróż służbowa pracownika nie jest udokumentowana delegacją służbową, b) w jazdach lokalnych - w wysokości przekraczającej wysokość miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo w wysokości przekraczającej stawki za jeden kilometr przebiegu pojazdu, określonych w odrębnych przepisach (...)”^o. Okazuje się, że z punktu widzenia możliwości zaliczania kosztów uzyskania przychodów osób prawnych z tytułu używania przez ich pracowników samochodów na potrzeby podatnika, ustawodawca dopuszcza wyróżnienie jedynie dwóch typów sytuacji: albo chodzi o tzw. podróże służbowe czyli jazdy zamiejscowe, albo też o tzw. jazdy lokalne. Z omawianego przepisu ustawy wynika także, że co do zasady w obu wymienionych tam typach sytuacji istnieje możliwość zaliczenia takich kosztów do tzw. kosztów uzyskania przychodu, ale zawsze pod warunkiem zadośćuczynienia rygorom prawnym określonym szczegółowo przepisami prawa podatkowego (art. 16 ust. 1 pkt 30 u. o p.d.os.pr. *a contrario*).

Natomiast naruszenie określonych prawem podatkowym rygorów dotyczących zasad rozliczania oraz dokumentowania przez podatnika tego typu sytuacji z mocy wyrażnej regulacji prawnej art. 16 ust. 1 pkt 30 u. o p.d.os.pr. pozbawia podatnika możliwości zaliczenia poniesionych faktycznie z tego tytułu kosztów do tzw. kosztów uzyskania przychodów.

Analogiczną regulację zawiera przepis art. 16 ust. 1 pkt 50 u. o p.d.os.pr., który stanowi, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów: ?wydatków, z zas-trzeżeniem pkt 30, z tytułu używania, dla potrzeb działalności gospodarczej, samo-chodów osobowych (...) nie stanowiących składników majątku podatnika - w części przekraczającej kwotę wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego prze-biegu pojazdu dla celów podatnika oraz stawki za jeden kilometr przebiegu, określonej w odrębnych przepisach (...); podatnik jest obowiązany prowadzić, według obowią-zującego wzoru, ewidencję przebiegu pojazdu@. Także z tego przepisu *a contrario* wynika, że zasadniczo koszty tego typu mogą być zaliczane do tzw. kosztów uzyskania przychodów, ale wyłącznie w pewnych granicach i pod warunkiem zadośćuczynienia określonym rygorom formalnym przez podatnika. W przeciwnym wypadku podatnik ex lege pozbawiony został prawa zaliczenia tego typu kosztów do tzw. kosztów uzyskania przychodów.

Wynika stąd, że z punktu widzenia zasad prawa podatkowego o możliwości zaliczenia przez podatnika kosztów, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 30 oraz pkt 51 u. o p.d.os.pr., do tzw. kosztów uzyskania przychodów decyduje nie to, że podatnik faktycznie poniósł tego typu koszty, ale to czy wydatki takie zostały przez podatnika udokumentowane zgodnie z wymaganiami obowiązujących przepisów prawnych oraz to czy ich wysokość mieści się w prawem określonych granicach.

Decyzje organów podatkowych, których dotyczy niniejsze postępowanie wydane zostały w sposób zgodny z powyższą zasadą. Organy podatkowe nie kwestionowały dopuszczalności wprowadzenia do umów o pracę lub umów zlecenia klauzuli wypłaty tzw. ?ekwiwalentu pieniężnego@ za używanie własnych samochodów przez pracowników Spółki przy wykonywaniu pracy na rzecz podatnika. Nie kwestionowały także samego faktu wydatkowania przez podatnika określonych kwot tytułem wypłaty takiego ?ekwiwalentu pieniężnego@ na rzecz pracowników. Zresztą, na co warto w tym kontekście zwrócić uwagę, w myśl przepisu art. 21 ust. 1 pkt 13 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 Nr 90, poz. 416 ze zm.), ekwiwalenty pieniężne za używanie przez pracowników przy wykonywaniu ich pracy na rzecz pracodawcy narzędzi, materiałów lub sprzętu stanowiącego ich własność, są wolne od podatku dochodowego płaconego przez tych pracowników (*sic!*). Natomiast organy podatkowe stwierdziły, że wydatki, o których tutaj mowa, nie były dokumentowane przez podatnika w sposób prawem wymagany, a w szczególności przedstawiona przez Spółkę jako osobę prawną dokumentacja podatkowa nie odpowiadała w tym zakresie wymaganiom określonym w przepisach art. 16 ust. 1 pkt 30 i pkt 51 u. o p.d.os.pr., a także przepisach § 7 i § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz. U. Nr 10, poz. 35) oraz § 5 i § 7 zarządzenia Ministra Transportu Żeglugi i Łączności z dnia 18 października 1989 r. zmieniającego zarządzenie w sprawie używania samochodów osobowych, motocykli i motorowerów do celów służbowych (M.P. Nr 16, poz. 117). Zgromadzony w rozpoznawanej sprawie materiał

dowodowy w pełni potwierdza trafność tej oceny organów podatkowych. A konsekwencje takiego stanu rzeczy, w świetle obowiązujących przepisów prawnych, obciążają podatnika.

Biorąc powyższe pod uwagę Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹⁵ § 1 KPC w związku z art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) oraz w związku z 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) orzekł jak w sentencji.

=====