

**Wyrok z dnia 7 maja 1997 r.
III RN 22/97**

Zasadą jest ścisła interpretacja przepisów wprowadzających przywileje podatkowe.

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

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 7 maja 1997 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Handlu Chemikaliami "C." Spółki z o.o. w G. na decyzję Izby Skarbowej w G. z dnia 12 lipca 1995 r. [...] w przedmiocie zobowiązania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za rok 1993 na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 4 października 1996 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Wyrokiem z dnia 4 października 1996 r. Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku, po rozpoznaniu skargi Przedsiębiorstwa Handlu Chemikaliami "C." Spółki z o.o. w G. na decyzję Izby Skarbowej w G. z dnia 12 lipca 1995 r. utrzymującą w mocy decyzję określającą podatek dochodowy za 1993 r. na kwotę 8.412.084.000 zł (starych), oddalił skargę.

Kontrowersyjną kwestią prawną, zarówno w toku postępowania administracyjnego przed organami skarbowymi obu instancji jak i przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, była dopuszczalność zaniechania i ustalania podatku dochodowego za 1993 r. powołanej wyżej Spółki "C." od przychodu uzyskanego przez tę Spółkę na podstawie decyzji Wojewody G. z dnia 20 grudnia 1993 r. o zwolnieniu z długu na rzecz Skarbu Państwa w kwocie 8.115.000.000 zł dotyczącego odroczonej części opłat dodatkowych należnych z tytułu odpłatnego używania mienia oddanego Spółce po zlikwidowaniu przedsiębiorstwa państwowego w trybie ustawy z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz. U. Nr 51, poz. 298 ze zm.). Podatnik twierdził, że powyższy przychód jest nieodpłatnym świadczeniem, o którym mowa w § 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 1993 r. w sprawie częściowego zaniechania ustalenia i poboru podatku dochodowego od osób fizycznych i od osób prawnych (M.P. Nr 69, poz. 614).

Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił stanowiska podatnika, natomiast uznał, że to organy skarbowe prawidłowo oceniły przedmiotową kwestię prawną. Brak jest bowiem podstaw do przyjęcia, że uzyskane przez spółkę "C." zwolnienie z długu odpowiada warunkowi zaniechania ustalania podatku dochodowego z § 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 1993 r., polegającemu na tym, że uzyskane nieodpłatne świadczenie stanowiło zwrot wydatków poniesionych przez podatnika na

zakup albo wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których, zgodnie z odrębnymi przepisami, dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Wprawdzie przesłanką uzyskanego przez Spółkę "C." zwolnienia z długu wobec Skarbu Państwa było zainwestowanie przez Spółkę w składniki majątku trwałego minimum 50% zysku netto, to jednak nie był to zwrot wydatków (ekwiwalent) w rozumieniu powołanego wyżej warunku zaniechania ustalania podatku dochodowego.

Minister Sprawiedliwości we wniesionej rewizji nadzwyczajnej zarzucił wyrokowi Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku rażące naruszenie art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym w związku z § 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 1993 r. Zdaniem Ministra Sprawiedliwości nie jest trafne stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, że warunkiem koniecznym do zastosowania przepisu § 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 1993 r. było istnienie bezpośredniego związku przyczynowego między otrzymanym przez podatnika świadczeniem, a poniesionymi przez niego wydatkami na zakup lub wytworzenie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych. Nie jest także właściwe zaliczanie uzyskanego przez Spółkę "C." przychodu do kategorii wartości umorzonych zobowiązań w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 3 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.). Właściwe natomiast powinno być zastosowanie instytucji zaniechania ustalenia i poboru podatku, zgodnie z zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 1993 r. Z przedstawionych przyczyn Minister Sprawiedliwości wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Ostatni z przytoczonych wyżej argumentów zawartych w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej nie jest trafny przede wszystkim ze względów natury logicznej. Nie można bowiem zasadnie twierdzić, że ustalony w sprawie stan faktyczny odpowiada warunkom zaniechania ustalenia podatku dochodowego z § 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 1993 r. oraz równocześnie kwestionować, niespornego w gruncie rzeczy faktu, osiągnięcia przez podatnika przychodu w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przepis określający warunki odstąpienia od realizacji podatku (zaniechanie jego ustalenia i poboru) może być odnoszony dopiero do sytuacji, gdy istnieje obowiązek podatkowy. W tym wypadku gdyby nie było przychodu jako przesłanki podatku dochodowego, nie powstawałby w tym zakresie obowiązek podatkowy i w konsekwencji powoływanie się przez podatnika na warunki zaniechania ustalenia i poboru podatku byłoby bezprzedmiotowe.

Nie ma usprawiedliwionych podstaw rewizja nadzwyczajna także w zakresie zarzutu dotyczącego błędnego uznania, że do zachodzącego w sprawie stanu faktycznego nie odnosi się zaniechanie ustalenia i poboru podatku dochodowego wynikające z § 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 1993 r. Należy zwrócić uwagę na to, że punktem wyjścia zakwestionowanej w rewizji nadzwyczajnej oceny prawnej była zasada powszechności opodatkowania. Naczelny Sąd Administracyjny powołał się również na linię orzecznictwa NSA stwierdzającą, że stosowanie ulg podatkowych nie może wynikać z rozszerzającej interpretacji przepisów wprowadzających

przywileje podatkowe. W świetle tych założeń, które nie budzą zastrzeżeń, brak jest podstaw do tego ażeby uznać przyjęty w zaskarżonym wyroku sposób interpretacji powołanego wyżej przepisu jako naruszający, i to rażąco, przyjęte reguły interpretacji prawa.

Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 1993 r. zostało wydane na podstawie art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.), upoważniającego Ministra Finansów do zarządzenia zaniechania w całości lub w części ustalenia zobowiązań podatkowych i poboru podatków w wypadkach gospodarczo lub społecznie uzasadnionych, a także gdy wymagają tego inne szczególne okoliczności. Minister Finansów działając na podstawie powyższego upoważnienia określającego w szerokiej formule przesłanki zarządzenia zaniechania ustalenia i poboru podatku, przesłanki te konkretyzuje w sposób zapewniający zrealizowanie zarządzonego przez niego - z określonych przyczyn - przywileju podatkowego.

Nie ulega wątpliwości, że w zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 1993 r. nie wyrażono wprost tego, że zakresem wprowadzonego w tym zarządzeniu zaniechania ustalenia i poboru podatku dochodowego objęte mają być także dochody z tytułu zwolnienia z długu wobec Skarbu Państwa na podstawie § 6 ust. 4 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 13 maja 1993 r. zmieniającego zarządzenie w sprawie zasad ustalania należności za korzystanie z mienia Skarbu Państwa (M.P. Nr 26, poz. 274). Powstały w związku z tym, na tle ustalonego w sprawie stanu faktycznego problem, polegał na tym, czy przedmiotowe zwolnienie z długu, które uzyskała Spółka "C.", może być zakwalifikowane jako: inne nieodpłatne świadczenie, stanowiące zwrot wydatków poniesionych przez podatnika na zakup, albo wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych w rozumieniu § 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 1993 r.

Naczelnny Sąd Administracyjny w przyjętej przez siebie ocenie znaczenia powyższej kwalifikacji nieodpłatnych świadczeń miał na uwadze wyrażone w przepisie związanie między tymi nieodpłatnymi świadczeniami, a tą ich cechą, że stanowią zwrot wydatków poniesionych przez podatnika na określone cele. Taka interpretacja nie pozostaje w sprzeczności ani z tekstem przepisu ani z powołanymi wyżej regułami wykładni przepisów podatkowych według dyrektywy interpretacji ścisłej. Samo pojęcie: "nieodpłatne świadczenie" ma oczywiście szeroki zakres, jednakże został on wyraźnie ograniczony w tym przepisie dla celów przedmiotowego przywileju podatkowego. Członem definiującym zakres "nieodpłatnego świadczenia" jest jego określona charakterystyka i w tym sensie należy rozumieć kwestionowany w rewizji nadzwyczajnej bezpośredni związek przyczynowy między otrzymanym przez podatnika świadczeniem a poniesionymi przez niego wydatkami na zakup lub wytworzenie środków trwałych. Jeżeli zaś chodzi o zwolnienie z długu, które uzyskała Spółka "C." to ma ono swą charakterystykę prawną wynikającą z odrębnych przepisów, przy czym cechą konstytutywną tego zwolnienia nie jest to, że stanowi ono zwrot wydatków poniesionych na zakup środków trwałych, chociaż do jednego z warunków uzyskania zwolnienia należało wykazanie, że wydatki spółki z zysku na finansowanie składników majątku trwałego wyniosły w określonym czasie co najmniej 50% zysku netto (§ 6 ust. 4 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 13 maja 1993 r.).

Z powyższych przyczyn, wobec tego że rewizja nadzwyczajna nie ma uspra-

wiedliwionych podstaw, gdyż nie zostało wykazane rażące naruszenie wskazanych przepisów prawa materialnego, Sąd Najwyższy orzekł stosownie do 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).

=====