

Wyrok z dnia 7 lipca 1999 r.

III RN 23/99

Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych (art. 5 ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, jednolity tekst: Dz.U. z 1996 r. Nr 70, poz. 335 ze zm.) zaliczane są do kosztów uzyskania przychodów i podlegają potrąceniu (art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a w związku z art. 15 ust. 1 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.), jeżeli zostały zarachowane (zaksięgowane) oraz odnoszą się do przychodów danego roku podatkowego, także w sytuacji, gdy ich jeszcze faktycznie nie poniesiono (art. 15 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 7 lipca 1999 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Zaopatrzenia Rolnictwa w Wodę „W.” w D. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 13 marca 1997 r. [...] w przedmiocie określenia podatku dochodowego od osób prawnych za lata 1994 – 1995, na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 maja 1998 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

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

Urząd Skarbowy w O. dwiema decyzjami z dnia 4 grudnia 1996 r. [...] wydanymi na podstawie art. 104 KPA oraz art. 5 ust. 3 i art. 20 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) określił podatnikowi - Przedsiębiorstwu Zaopatrzenia Rolnictwa w Wodę „W.” w O. podatek dochodowy od osób prawnych za lata 1994 i 1995 odpowiednio w

kwotach: 9.989,00 zł oraz 28.197,00 zł. W uzasadnieniu tych decyzji podano, że podatnik na skutek nieprawidłowego ustalenia podstawy opodatkowania zaniżył kwotę podatku dochodowego; zostało to spowodowane zaliczeniem do kosztów uzyskania przychodów odpisów dokonanych na tzw. zakładowy fundusz świadczeń socjalnych bez jednoczesnego przekazania odpisanych środków pieniężnych na wyodrębniony rachunek bankowy, co stanowiło naruszenie art. 16 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482) oraz art. 12 ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz.U. Nr 43, poz. 163 ze zm.). W wyniku odwołania podatnika, w którym zarzucił on naruszenie art. 15 ust. 4 i art. 16 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 2 pkt 2 i art. 12 ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, bowiem jego zdaniem przepisy te dopuszczały zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów za lata 1994-1995 wszystkich kosztów odpisanych (zarachowanych) na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych także wówczas, gdy nie zostały one przekazane na wyodrębniony rachunek bankowy, Izba Skarbowa w O. dwiema decyzjami z dnia 13 marca 1997 r. [...] wydanymi na podstawie art. 138 § 1 pkt 1 KPA utrzymała w mocy powyższe decyzje Urzędu Skarbowego. W uzasadnieniu tych decyzji Izba Skarbowa podkreśliła, że art. 16 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wskazuje wyraźnie, że warunkiem zaliczenia wydatków z tytułu dokonania odpisów (zarachowania) na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych do kosztów uzyskania przychodów jest nie tylko dokonanie tych odpisów, ale również dokonanie wpłaty stosownych kwot na konto bankowe, tymczasem w tym wypadku podatnik wpłacił na takie konto tylko część środków odpisanych na cele tego funduszu. W jednobrzmiących skargach do Naczelnego Sądu Administracyjnego na powyższe decyzje podatnik podtrzymał zarzuty podniesione poprzednio w odwołaniach. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 27 maja 1998 r. [...] oddalił obie skargi. W uzasadnieniu tego wyroku Sąd, powołując się na uchwałę składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 kwietnia 1998 r. (FPS 4/98, ONSA z 1998 r. Nr 3 poz. 77), nie podzielił stanowiska organów podatkowych i uznał, że obowiązek dokonania wpłat środków przeznaczonych na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych na odrębny rachunek bankowy został wprowadzony dopiero z dniem 1 stycznia 1997 r. na mocy art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (w brzmieniu określonym nowelizującą ustawą z dnia 21 listopada 1996 r. - Dz.U. Nr

147, poz. 686). Jednakże pomimo to, Sąd oddalił obie skargi z tej przyczyny, że: „nie został spełniony podstawowy warunek zaliczenia kwot stanowiących różnicę pomiędzy odpisami na w/w fundusz w latach 1994-1995 a rzeczywiście przeznaczonymi na cele socjalne, który wynika z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych”. W opinii tego Sądu: „Zgodnie z tym przepisem bowiem do kosztów uzyskania przychodu można zaliczyć jedynie koszty rzeczywiście poniesione w celu jego osiągnięcia”; natomiast nie mógł być zastosowany w tym wypadku przepis art. 15 ust. 4 tej ustawy, określający wyjątki od tej zasady, bowiem: „Przepis ten reguluje wyłącznie zasady potrącania kosztów uzyskania przychodów i sam nie określa jaki wydatek jest kosztem”, a ponadto „nie zawiera on generalnego zezwolenia na zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu jakichkolwiek wydatków jeszcze w danym roku nie poniesionych. (...) Ponadto może on mieć zastosowanie jedynie w sytuacji, gdy istnieje związek pomiędzy danym przychodem a kosztami jego uzyskania, a taka sytuacja z całą pewnością nie zachodzi w wypadku kwot wydatkowanych w ramach odpisów na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, które są niezależne od osiągniętych przez podatnika przychodów”.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego pismem z dnia 29 marca 1999 r. [...] wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 maja 1998 r. [...], zarzucając mu rażące naruszenie art. 15 ust. 4 i art. 16 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym i w konsekwencji wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono, że wprawdzie trafny jest pogląd, iż warunkiem zaliczenia określonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów jest fakt ich rzeczywistego poniesienia, jednakże wyjątek od tej zasady przewiduje właśnie art. 15 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który stanowi, że podatnicy mogą potrącać między innymi koszty uzyskania przychodów jeszcze faktycznie nie poniesione, lecz już zaksięgowane (zarachowane) zgodnie z obowiązującymi przepisami, jeżeli odnoszą się one do przychodów danego roku podatkowego. Skoro więc skarżący podatek miał, wynikający z art. 5 ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, ustawowy obowiązek dokonywania corocznych odpisów na fundusz, którego środki nie wykorzystane w danym roku kalendarzowym przechodzą na rok następny (art. 11 ustawy o zakładowym funduszu

świadczeń socjalnych), to zgodnie z art. 15 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych środki odpisane (zarachowane) na ten fundusz stanowiły koszty uzyskania przychodu. Izba Skarbowa w O. wniosła natomiast o oddalenie rewizji nadzwyczajnej, ponieważ jej zdaniem art. 15 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie miał w tym wypadku zastosowania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona.

Zgodnie z dyspozycją art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482) kosztami uzyskania przychodów są w zasadzie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, a ponadto także podstawowe odpisy i wpłaty na tworzone przez podatnika różnego rodzaju fundusze: „jeżeli obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów określają odrębne ustawy” (art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), co ma miejsce między innymi w wypadku odpisów dokonywanych na rzecz tzw. zakładowego funduszu świadczeń socjalnych (art. 3, art. 5 - art. 7 i art. 11 ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych - Dz.U. Nr 43, poz. 163 ze zm.). Równocześnie art. 15 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stanowi *expressis verbis*, że koszty uzyskania przychodów są potrącalne tylko w tym roku podatkowym, którego dotyczą, a obejmują one także: „określone co do rodzaju i kwoty koszty uzyskania, które zostały zarachowane, chociaż ich jeszcze nie poniesiono, jeżeli odnoszą się do przychodów danego roku podatkowego”. Oznacza to, jak trafnie wywiedziono w rewizji nadzwyczajnej, że na podstawie art. 15 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatnicy mogą potrącać jako koszty uzyskania przychodów także kwoty jeszcze faktycznie nie poniesione, które jednak zostały zaksięgowane (zarachowane) na określone cele zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawowymi, o ile odnoszą się one do przychodów danego roku podatkowego. Sytuacja taka miała miejsce w rozpoznawanej sprawie, skoro podatnik - Przedsiębiorstwo Zaopatrzenia Rolnictwa w Wodę „W.” w O. miało ustawowy obowiązek dokonywania corocznych odpisów na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych (art. 5 ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych), także w latach 1994 i 1995, a nie wykorzystane w danym

roku kalendarzowym środki tego funduszu przechodziły na rok następny (art. 11 ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych).

Biorąc powyższe pod uwagę, stosownie do wniosku rewizji nadzwyczajnej, Sąd Najwyższy na podstawie art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 393¹³ § 1 KPC 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 ze zm.) orzekł, jak w sentencji.

=====