

Wyrok z dnia 4 listopada 1998 r.

III RN 78/98

Organy podatkowe są uprawnione do oceny, czy dochody spółki z udziałem zagranicznym zostały uzyskane w ramach określonej w zezwoleniu działalności gospodarczej.

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 4 listopada 1998 r. sprawy ze skargi „N.” Spółki z o.o. w W. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 9 maja 1996 r. [...] w przedmiocie określenia z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 1993 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 listopada 1997 r. [...]

- 1) o d d a ł rewizję nadzwyczajną,
- 2) o d d a ł wniosek Izby Skarbowej w W. o zasądzenie kosztów postępowania z rewizji nadzwyczajnej.

U z a s a d n i e

[...] Urząd Skarbowy W.-Ś. decyzją z dnia 30 stycznia 1996 r. [...] określił „N.” Spółce z o.o. w W. zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 1993 r. w wysokości 950.324,00 zł. W ocenie Urzędu Skarbowego Spółka, zgodnie z art. 37 ust. 1 ustawy z dnia 10 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz.U. Nr 60, poz. 253 ze zm.), miała prawo korzystać (do dnia 29 maja 1994 r.) ze zwolnienia nabytego na podstawie art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej podmiotów z udziałem zagranicznym (Dz.U. Nr 41, poz. 325 ze zm.) jedynie w zakresie dochodów uzyskanych z przedmiotu działalności określonej w zezwoleniu Prezesa Agencji do spraw Inwestycji Zagranicznych.

Tymczasem Spółka prowadziła działalność niezgodną z zezwoleniem, co stwierdził Urząd Kontroli Skarbowej i co zostało potwierdzone przez Ministerstwo Przekształceń Własnościowych.

Izba Skarbowa w W., decyzją z dnia 9 maja 1996 r. [...], utrzymała w mocy zaskarżoną odwołaniem Spółki powyższą decyzję. W ocenie Izby Skarbowej Spółka prowadziła działalność niezgodną z zezwoleniem Prezesa Agencji do spraw Inwestycji Zagranicznych, a w wyniku przeprowadzonej kontroli nie stwierdzono przychodu zgodnego z zezwoleniem, co ewentualnie upoważniałoby Spółkę do zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 37 ust. 1 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 21 listopada 1997 r. [...] oddalił skargę Spółki na powyższą decyzję Izby Skarbowej. W ocenie Sądu trafne jest przyjęcie przez organy podatkowe, że dochód z działalności Spółki w zakresie importu automatów i urządzeń losowych oraz ich części, ich wynajem i sprzedaż oraz prowadzenie serwisu tychże importowanych wyrobów podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym, ponieważ ta działalność - jako wykraczająca poza przedmiot działalności gospodarczej określony w zezwoleniu na utworzenie spółki - nie jest objęta zwolnieniem od tego podatku.

Minister Sprawiedliwości zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) oraz art. 37 ust. 1 i art. 19 ust. 3 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym, a także art. 19 i 20 Kodeksu postępowania administracyjnego i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu do ponownego rozpoznania. W ocenie Ministra Sprawiedliwości organy podatkowe, czego nie dostrzegł Naczelny Sąd Administracyjny, naruszyły swoją właściwość wkraczając w dziedzinę zastrzeżoną mocą ustawy dla innego organu, którym w sprawie jest Minister Przekształceń Własnościowych. Organy te, a poprzednio Prezes Agencji do Spraw Inwestycji Zagranicznych, uprawnione są bowiem do wydawania zezwoleń na prowadzenie przez podmioty zagraniczne działalności gospodarczej, której przedmiot szczegółowo określa w tym zezwoleniu. Prowadzenie tej działalności zgodnie z zezwoleniem skutkowało zwolnieniem od podatków. Uzależnienie przywileju podatkowego od przedmiotu prowadzonej działalności gospodarczej spowodowało, że ustawodawca przyznał organowi określającemu przedmiot tej działalności uprawnie-

nia kontrolne w celu weryfikacji, czy prowadzona działalność jest zgodna z warunkami określonymi w zezwoleniu. W ocenie Ministra Sprawiedliwości, organy podatkowe nie były uprawnione do rozstrzygnięcia, że działalność Spółki w 1993 r. wykaczała poza zakres udzielonego jej zezwolenia i w związku z tym utraciła ona zwolnienie podatkowe, bowiem wydanie decyzji określającej zobowiązanie podatkowe powinno być poprzedzone cofnięciem zezwolenia i rozwiązaniem Spółki.

Prokurator wniósł o uwzględnienie rewizji nadzwyczajnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie ma uzasadnionych podstaw.

Zgodnie z przepisem art. 37 ust. 1 ustawy z dnia 10 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz.U. Nr 60, poz. 253 ze zm.) Spółki, na których utworzenie zezwolenia zostały wydane na podstawie ustaw, o których mowa w art. 34 i 35, korzystają z przysługujących im na podstawie tych ustaw ulg i zwolnień podatkowych do czasu ich wyczerpania, w zakresie dochodów z przedmiotu działalności gospodarczej, określonego w tym zezwoleniu. W rozpoznawanej sprawie jest niesporne, że „N.” Spółka z o.o. miała prawo korzystać (do dnia 29 maja 1994 r.) ze zwolnienia nabytego na podstawie art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej podmiotów z udziałem zagranicznym (Dz.U. Nr 41, poz. 325 ze zm.) w zakresie dochodów uzyskanych z przedmiotu działalności gospodarczej określonej w zezwoleniu Prezesa Agencji do Spraw Inwestycji Zagranicznych z dnia 28 grudnia 1990 r. [...] oraz decyzji Ministra Przekształceń Własnościowych z dnia 30 czerwca 1992 r. [...].

Podstawowym zagadnieniem prawnym w rozpoznawanej sprawie jest kwestia, czy wydanie przez organy podatkowe decyzji, określającej zobowiązanie podatkowe spółce z udziałem zagranicznym, korzystającej ze zwolnienia od podatków, powinno być poprzedzone, jak twierdzi Minister Sprawiedliwości, cofnięciem zezwolenia i rozwiązaniem spółki.

Z przepisu art. 19 ust. 1 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym wynika obowiązek spółki z udziałem zagranicznym prowadzenia działalności zgodnie z warunkami określonymi w zezwoleniu. W przypadku, gdy spółka prowadzi działalność niezgodnie z warunkami określonymi w zezwoleniu, Minister Przekształceń Własnościowych wzywa spółkę do usunięcia tych nieprawidłowości w określonym terminie a

w razie ich nieusunięcia, może ograniczyć lub cofnąć zezwolenie. Z kolei cofnięcie zezwolenia zobowiązuje Ministra do wystąpienia do właściwego sądu o rozwiązanie spółki; o rozwiązaniu spółki sąd orzeka wyrokiem. W związku z tym powstaje zagadnienie, czy prowadzenie przez spółkę działalności niezgodnie z warunkami określonymi w zezwoleniu powoduje konsekwencje prawnopodatkowe, oraz jaki jest zakres uprawnień organów podatkowych w odniesieniu do ustalania zobowiązań podatkowych takich spółek.

W związku z tym należy podkreślić, że zwolnienie od podatków, jakie służy spółkom z udziałem zagranicznym na podstawie art. 37 ust. 1 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym, jest ograniczone, bowiem spółka korzysta z takiego zwolnienia do czasu jego wyczerpania i tylko w zakresie dochodów z przedmiotu działalności gospodarczej określonej w zezwoleniu. Z przepisu tego wynika a contrario, że spółka z udziałem zagranicznym nie korzysta ze zwolnienia od podatków w zakresie dochodów z działalności gospodarczej nie objętej zezwoleniem. W związku z tym organy podatkowe są uprawnione do ustalenia, czy dochód, jaki osiągnęła spółka z udziałem zagranicznym, jest dochodem z działalności gospodarczej wykraczającej poza zakres określony w zezwoleniu. Organy podatkowe, co wymaga podkreślenia, nie kontrolują zgodności prowadzonej przez spółkę z udziałem zagranicznym działalności gospodarczej z warunkami określonymi w zezwoleniu, co należy do kompetencji Ministra Przekształceń Własnościowych, lecz jedynie ustalają, czy działalność gospodarcza spółki wykracza poza zakres przedmiotowy określony w tym zezwoleniu. Nie ulega bowiem wątpliwości, że skoro zwolnieniu od podatków podlegają jedynie dochody z przedmiotu działalności gospodarczej określonej w zezwoleniu, to organy podatkowe są uprawnione do oceny, czy dochody spółki podlegały takiemu zwolnieniu, czy też powinny być opodatkowane.

Nie jest trafny pogląd Ministra Sprawiedliwości, że organy podatkowe nie były uprawnione do rozstrzygnięcia, iż działalność Spółki w 1993 r. wykraczała poza zakres udzielonego jej zezwolenia i w związku z tym utraciła ona zwolnienie podatkowe, bowiem wydanie decyzji określającej zobowiązanie podatkowe powinno być poprzedzone cofnięciem zezwolenia i rozwiązaniem Spółki. Przyjęcie tego poglądu oznaczałoby bowiem, że do czasu cofnięcia zezwolenia i orzeczenia o rozwiązaniu spółki z udziałem zagranicznym przez sąd nie jest dopuszczalne ustalenie przez organy podatkowe zobowiązań podatkowych takich spółek. Tymczasem spółka z udziałem zagranicznym korzysta ze zwolnień od podatków do czasu ich wyczerpania, a zatem

brak jest podstaw prawnych do przyjęcia, że także po wyczerpaniu tych zwolnień organy podatkowe nie byłyby uprawnione do oceny, czy spółka z udziałem zagranicznym uzyskała dochody z działalności gospodarczej określonej w zezwoleniu, tym bardziej, że z przyczyn wskazanych wyżej organy podatkowe mogą ustalać zobowiązanie podatkowe spółki z udziałem zagranicznym także w okresie korzystania ze zwolnień, jeżeli spółka uzyskuje dochody z przedmiotu działalności gospodarczej nie określonej w zezwoleniu.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====