

I SA/GI 1487/06 - Wyrok WSA w Gliwicach

Data orzeczenia	2007-08-20	<i>orzeczenie nieprawomocne</i>
Data wpływu	2006-10-30	
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach	
Sędziowie	Małgorzata Wolf-Mendecka Przemysław Dumana /przewodniczący sprawozdawca/ Teresa Randak	
Symbol z opisem	6113 Podatek dochodowy od osób prawnych	
Sygn. powiązane	<u>II FSK 16/08 - Wyrok NSA z 2009-04-17</u>	
Skarżony organ	Dyrektor Izby Skarbowej	
Treść wyniku	Uchylono zaskarżoną decyzję	

SENTENCJA

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia NSA Przemysław Dumana (spr.), Sędzia NSA Małgorzata Wolf-Mendecka, Sędzia WSA Teresa Randak, Protokolant Halina Modliszewska, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 1 sierpnia 2007 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa "A" Sp. z o.o. w S. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K. z dnia [...] r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych 1. uchyla zaskarżoną decyzję; 2. stwierdza, że zaskarżona decyzja nie podlega wykonaniu w całości do czasu uprawomocnienia się wyroku; 3. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w K. na rzecz strony skarżącej kwotę [...] zł (słownie: [...] złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania.

UZASADNIENIE

Decyzją z dnia [...] roku, nr [...] Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego w S., działając na podstawie art. 207 i art. 21 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (tekst jednolity w Dz.U. z 2005 roku, nr 8, poz. 60 z późniejszymi zmianami) oraz art. ust. 2 i 5, art. 9 ust. 1, art. 12 ust. 1 pkt 2, art. 15 ust. 1, art. 15 ust. 4, art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. b i c, art. 16 ust 1 pkt 21, art. 16g ust 13 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity w Dz.U. z 2000 roku, nr 54, poz. 654 z późniejszymi zmianami) określił Przedsiębiorstwu "A" Spółce z ograniczoną odpowiedzialnością w S. wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2002 rok w kwocie [...] złotych, tj. wyższej od zadeklarowanej o kwotę [...] złotych.

W uzasadnieniu decyzji organ pierwszej instancji wskazał, że w wyniku przeprowadzonego postępowania kontrolnego i podatkowego w zakresie rozliczeń Przedsiębiorstwa "A" Sp. z o.o. z budżetem Państwa z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za rok podatkowy 2002 stwierdzono, iż Spółka zaniżyła wysokość zobowiązania podatkowego w w/w podatku o łączną kwotę [...] złotych. Powyższa nieprawidłowość powstała wskutek zniżenia podstawy opodatkowania o kwotę [...] złotych na którą złożyło się zawyżenie kosztów uzyskania przychodów o kwotę [...] złotych oraz zawyżenie odliczenia od dochodu o kwotę [...] złotych.

Dokonana przez organ pierwszej instancji korekta kosztów uzyskania przychodów dotyczyła :

- kosztu usług pośrednictwa finansowego ([...] złotych),
- kosztu usług pośrednictwa finansowego ([...] złotych),
- kosztu usług obcych dotyczących akwizycji ([...] złotych),

- odsetek od zaległości podatkowych ([...] złotych),
- kosztu usług transportowych ([...] złotych),
- kosztów dotyczących przeceny towaru i ubytków naturalnych powstałych w asortymencie miałowym ([...] złotych oraz [...] złotych),
- wydatków na ulepszenie środka trwałego ([...] złotych).

Pełnomocnik Spółki zaskarżył przedmiotową decyzję w części dotyczącej nieuznania przez organ pierwszej instancji za koszty uzyskania przychodów następujących wydatków :

- 1) z tytułu usług pośrednictwa finansowego ("B" - [...] złotych),
- 2) z tytułu usług pośrednictwa finansowego ("C" - [...] złotych),
- 3) z tytułu usług obcych dotyczących akwizycji ([...] złotych),
- 4) z tytułu kosztów dotyczących przeceny towarów i ubytków naturalnych ([...] złotych),
- 5) na remont środka trwałego ([...] złotych).

W uzasadnieniu zaskarżonej decyzji pełnomocnik strony podniósł, iż organ podatkowy dokonał wadliwej oceny umów zawieranych przez podatnika z kontrahentami i naruszył zasadę swobodnej oceny materiału dowodowego. Wyraził przekonanie, iż poczynione w ten sposób ustalenia doprowadziły do rażąco niekorzystnej dla podatnika oceny zebranych w sprawie dowodów.

Dyrektor Izby Skarbowej nie uwzględnił odwołania i działając na podstawie art. 233 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, decyzją z dnia [...] roku, nr [...] utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji.

W uzasadnieniu decyzji organ odwoławczy w pierwszej kolejności odwołał się do treści art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stanowiącego, że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1.

Następnie Dyrektor Izby Skarbowej w K. podniósł, iż aby dany wydatek można było zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów muszą zostać spełnione kumulatywnie dwa warunki :

- celem poniesienia wydatku powinno być osiągnięcie przychodu,
- dany wydatek nie może znajdować się w określonym w art. 16 ust. 1 katalogu wydatków i odpisów, których nie zalicza się do kosztów uzyskania przychodów.

Nie będzie też kosztem uzyskania przychodów taki wydatek, który oceniony w sposób obiektywny, nie może prowadzić do osiągnięcia przychodów, ani też gdy nie ma wpływu ma uzyskiwany przychód bądź jego źródło.

W kontekście powyższych rozważań, Dyrektor Izby Skarbowej stwierdził, iż to na stronie wywodzącej skutki prawne w postaci obniżenia podstawy opodatkowania spoczywa ciężar udowodnienia, iż wydatki zostały poniesione zgodnie z treścią art.

15 ust. 1 powołanej ustawy. Stąd też, w jego ocenie, w dokumentacji podatkowej Spółki winny

znajdować się takie dowody źródłowe, z których wynikałoby, że każdy zaliczony do podatkowych kosztów wydatek miał na celu bezpośrednio bądź też pośrednio, uzyskanie przychodu w ramach prowadzonej przez Spółkę działalności gospodarczej.

Odnosnie zakwestionowania wydatków z tytułu usług pośrednictwa finansowego przez "B" M. S. organ odwoławczy wyjaśnił, iż Spółka w oparciu o fakturę VAT nr [...] z dnia [...] 2002 roku, wystawioną przez tą firmę za usługi pośrednictwa finansowego (zgodnie z umową z dnia [...] 2001 roku), zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów kwotę [...] złotych.

Z akt sprawy wynikało, iż w dniu [...] 2001 roku zawarta została umowa zlecenia pomiędzy Zakładem "A" Sp. z o.o., jako Zleceniodawcą, a "B" M. S., jako Zleceniobiorcą. Według § [...] tej umowy, Zleceniobiorca zobowiązał się do doprowadzenia do przyjęcia przez "D" S.A. należności "D" S.A. w K. do łącznej kwoty [...] zł z dyskontem poziome [...] % do [...] %. Za wykonanie wyżej wymienionych czynności, strony uzgodniły dla Zleceniobiorcy wynagrodzenie w wysokości [...] % od przyjętej kwoty zgodnie z przedłożonym załącznikiem do niniejszej umowy.

Organ odwoławczy uznał, iż treść § [...] wskazywała, iż Firma "B" M. S. miała podjąć czynności, skutkiem których miało być odebranie przez "D" S.A. swoich należności określonych w tym paragrafie. Zauważono przy tym, iż w aktach sprawy brak było jakiegokolwiek umowy, mocą której Spółka "A" zobowiązała się do dokonania czynności, w wyniku których doszłoby do przejęcia przez "D" S.A. swoich należności. Ponadto z akt sprawy wynikało, iż pismem z dnia [...] 2002 roku Firma "B" M. S. zawiadomiła "A", iż znalazła źródło pozyskania wierzytelności "D" S.A. w kwocie [...] złotych, wskazując na Urząd Miejski w D., który jest w posiadaniu weksli płatniczych "D" S.A. Jednocześnie w piśmie tym poinformowano, iż przejęcie powyższych weksli może nastąpić jedynie w drodze licytacji, w której wyżej wymieniona Firma weźmie udział w imieniu i na rzecz "A" Sp. z o.o.

Organ podatkowy dokonał analizy wymienionego pisma wskazując, iż Urząd Miejski w D., co najmniej w dacie jego sporządzenia był w posiadaniu weksli płatniczych wystawionych przez "D" S.A. Skoro "D" S.A. wystawiło weksle, to jako wystawca przyrzekał zapłatę oznaczonej na wekslach sumy pieniężnej.

W oparciu o tak zgromadzony materiał dowodowy stwierdzono, że Firma "B" M. S. nie wykonywała faktycznie ani usług określonych w § [...] wyżej wymienionej umowy ani też innych usług pośrednictwa finansowego i brak jest dokumentacji o uczestnictwie w licytacji wyżej wymienionej Firmy "B" M. S. (która jak wynikało z wyżej wymienionego pisma z dnia [...] 2002 roku miała wziąć udział w licytacji w imieniu i na rzecz "A"). Osobą kwitującą odbiór weksli był Prezes Zarządu Zakładu "A"- K. W..

W oparciu o ustalony wyżej stan faktyczny organ drugiej instancji stwierdził, że Firma "B" M. S. nie uczestniczyła w doprowadzeniu do przyjęcia przez "D" S.A. należności "D" S.A. - tj. nie wykonała postanowień § [...] przedmiotowej umowy zlecenia z dnia [...] 2001 roku, ani też nie wykonała żadnej innej usługi finansowej związanej z nabyciem przez Spółkę "A" weksli sola wystawionych przez "D" S.A., gdzie remitentem (wierzycielem wekslowym) były Zakłady "E" w D..

Nadto z informacji uzyskanych od Naczelnika Urzędu Skarbowego w Ś. wynikało, że nie jest możliwe przeprowadzenie w firmie M. S. kontroli, z uwagi na nieobecność strony. Podatnik nie odbierał bowiem osobiście wezwań, nie zgłosił również działalności gospodarczej w wyżej wymienionym urzędzie, a ostatni PIT-30 złożył za 1998 rok wykazując przychody ze stosunku pracy. Jednocześnie z

informacji uzyskanych z Urzędu Skarbowego W. [...] wynikało, iż M. S. był współnikiem fikcyjnej firmy pod nazwą S.C. "F". Oddział S., która w latach 1999-2000 wystawiała faktury sprzedaży. Z kolei, z informacji uzyskanych od Naczelnika Urzędu Skarbowego W. [...] wynikało, iż podatnik "B" M. S. zlikwidował działalność gospodarczą - pod adresem W. ul. [...] - w miesiącu [...] 1997 roku.

W związku z powyższym, w ocenie organu odwoławczego, materiał dowodowy zebrany w sprawie jednoznacznie dowodził i potwierdzał stanowisko wyrażone w zaskarżonej decyzji organu pierwszej instancji, że nie istnieją dowody świadczące o faktycznym wykonaniu zleconych usług oraz innych usług pośrednictwa finansowego przez Firmę "B" M. S., zatem prawidłowo nie uznano za koszty uzyskania przychodów wyżej wymienionego wydatku w kwocie [...] złotych w oparciu o postanowienia art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Dyrektor Izby Skarbowej zaznaczył ponownie, iż obowiązek udokumentowania faktycznego wykonania usługi, za którą została wystawiona faktura - ciąży na podatniku. Podkreślił, że to na stronie wywodzącej z danej okoliczności skutki prawne, w postaci obniżenia podstawy opodatkowania, spoczywa ciężar udowodnienia, iż wydatki zostały poniesione, zgodnie z treścią powołanego już w decyzji art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Odnosnie zakwestionowania wydatków z tytułu usług pośrednictwa finansowego przez firmę Konsultingową "C" organ odwoławczy, po przedstawieniu stanu faktycznego, powtórzył swoją poprzednią argumentację. W konkluzji tej części uzasadnienia Dyrektor Izby Skarbowej podniósł, że wyżej wymieniona firma konsultingowa nie wykonywała faktycznie usługi określonej w § [...] umowy z dnia [...] 2002 roku, tj. nie uczestniczyła w doprowadzeniu do przyjęcia przez "D" S.A. należności "D" S.A. Spółka nie przedstawiła żadnych dowodów poświadczających zaangażowanie i udział zleceniobiorcy w przedmiocie przejęcia należności "D" S.A. Równocześnie strona nie wykazała, iż te działania zleceniobiorcy były niezbędne, tym bardziej, iż przed zawarciem umowy "D" S.A. była już udziałowcem "A" i posiadała wiedzę związaną z wystawianiem weksli.

Odnosnie zakwestionowanych wydatków dotyczących akwizycji w ogólnej kwocie [...] złotych Dyrektor Izby Skarbowej wyjaśnił, iż w dniu [...] 2000 roku została zawarta na czas nieokreślony umowa akwizycji pomiędzy Zakładem "A" Sp. z o.o., zwanym "Zleceniodawcą" a Firma Konsultingową "C" S. A. & K. B. S.C., zwaną "Akwizytorem". Przedmiotem powyższej umowy było pozyskiwanie przez "Akwizytora" zamówień na rzecz "Zleceniodawcy" na jego towar w postaci miazgi węglowej od odbiorcy "G" S.A. Należnością akwizytora była prowizja płatna przez "Zleceniodawcę" w wysokości [...] % wartości netto towaru zamówionego i kupionego przez danego klienta, którą następnie aneksem nr [...] z dnia [...] 2001 roku podwyższono do [...] %. Strony postanowiły, iż pierwsze rozliczenie nastąpi w miesiącu [...] 2000 roku i po tym terminie odbywać się będzie miesięcznie. Firmę Konsultingową "C" S. A. & K. B. s.c. Firma Konsultingowa "C" w 2002 roku wystawiła trzy faktury VAT (nr [...],[...] i [...] z [...], [...] oraz [...] 2002 roku) na łączną kwotę prowizji [...] złotych. Do każdej faktury dołączony był załącznik zawierający zestawienie dostaw węgla Miał [...] do odbiorców pozyskanych przez firmę "C", tj. do "G", zgodnie z zawartą umową z dnia [...] 2000 roku i późniejszym aneksem nr [...] z dnia [...] 2001 roku.

Organ podatkowy uznał, że Firma Konsultingowa "C" S. A. & K. B. S.C. nie wykonywała w 2002 roku usług akwizycji, o czym świadczyły omówione w treści uzasadnienia dowody. Wskazał więc, iż kontrola przeprowadzona w "A" Sp. z o.o. wykazała, że w 2002 roku Spółka nie dokonała bezpośredniej sprzedaży do "G", gdyż związana była podpisaną w dniu [...] 2000 roku z "H" Sp. z o.o.

umową kupna - sprzedaży węgla energetycznego.

Stosownie do tej umowy, zakupiony przez "H" Sp. z o.o. od Zakładu "A" S.A. węgiel energetyczny przeznaczony był do zużycia w Elektrowniach wchodzących w skład "I" S.A., do którego poczynając od końca 2000 roku, należała wyżej wymienionej "G". Umowa została zawarta na czas określony, tj. od miesiąca [...] 2001 roku do [...] 2001 roku. Następnie comiesięcznymi aneksami przedłużano okres jej obowiązywania do końca 2002 roku.

Ponadto, w wyniku ustaleń kontroli krzyżowej przeprowadzonej w Firmie "H" Sp. z o.o. ustalono, iż Zakład "A" Sp. z o.o. do końca 2000 roku był bezpośrednim dostawcą węgla do "G", która z chwilą utworzenia "I" S.A. utraciła osobowość prawną. "I" S.A. nie był (ze względu na małe ilości dostaw) zainteresowany transakcjami o wolumie kilku tysięcy ton miesięcznie, zatem obsługę tych transakcji scedował na "H" Sp. z o.o., która zawierała umowy z dostawcami węgla energetycznego. Wskazano, iż Prezes Zarządu "H" Sp. z o.o., J. U. i S. J. (wiceprezes Zarządu) jednoznacznie oświadczyli, że negocjacje związane z popisaniem umowy zawartej w dniu [...] 2000 roku na dostawy węgla energetycznego w 2001 roku z Zakładu "A" Sp. z o.o. do "H" Sp. z o.o., z przeznaczeniem dla "G", odbywały się bezpośrednio z Zarządem "A" Sp. z o.o. (w osobie Prezesa K. W.). Przy zawieraniu przedmiotowej umowy nie wystąpił żaden pośrednik.

Organ stwierdził więc, że firma konsultingowa "C" S. A. & K. B. S.C. nie miała wpływu na zawarcie powyższej umowy na dostawę węgla energetycznego do "G", gdyż z firmą tą nie były prowadzone również żadne transakcje czy kontrakty. Przywołano zeznania B. K., która wskazała, iż w roku 2001 i 2002 firma "C" kontynuowała prace wszystkich wcześniejszych uzgodnień wynikających z umowy. Natomiast K. W. oświadczył, iż jego firma była inicjatorem podpisania umowy z dnia [...] 2000 roku, jednakże jej przedstawiciele nie negocjowali warunków tej umowy.

W wyniku szczegółowej analizy akt sprawy organ odwoławczy stwierdził, że w badanym okresie, tj. w 2002 roku Firma "C" nie pośredniczyła ani w zawieraniu umowy z dnia [...] 2000 roku, jak również nie brała udziału w pozyskiwaniu poszczególnych zamówień na dostawy węgla energetycznego do "G", gdyż odbywało się to bezpośrednio między "A" a reprezentującą wyżej wymienioną "G" - "H" Sp. z o.o. Z uwagi na utratę osobowości prawnej przez "G", "H" Sp. z o.o. przejęła jej dostawców i w dalszym ciągu zamawiała od "A" węgiel dla "G". Przedmiotowa umowa z dnia [...] 2000 roku była kontynuacją wcześniej zawartej współpracy pomiędzy "A" a "G". Poza tym, w umowie tej Strony ustaliły "z góry" harmonogram dostaw węgla do "G".

Odnosnie przekwalifikowania węgla z asortymentu orzech na miał wyjaśniono, iż Spółka w oparciu o wystawiony PK [...] z dnia [...] 2002 roku dot. "przebiegowania strat z tytułu ubytków naturalnych według protokołów", zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów kwotę [...] złotych.

Organ odwoławczy odwołał się do pisemnych wyjaśnień Prezesa Zarządu Spółki z dnia [...] 2004 roku, z których wynikało, że podczas procesu rozładunku oraz przesiewania węgla grubego przez sita przy nawęglaniu zbiorników drobnicowej sprzedaży, powstaje podziarno (miał) nazywane skrótowo "odsiewkami". "Odsiewki" te były składowane na wyznaczonym miejscu, a ważone na wadze samochodowej.

W istniejącej dokumentacji nie wchodziły one w zapas miałów i były sprzedawane sukcesywnie w ciągu roku lub mieszane z istniejącym miałem tworząc mieszankę energetyczną według zamówień odbiorcy.

Wskazano, iż Spółka do dowołania załączyła dokumenty wydania materiałów na zewnątrz (WZ) wystawianych każdego miesiąca 2002 roku, co miało potwierdzać wydanie tzw. "odsiewek" na zewnątrz celem sprzedaży oraz załączyła protokół spisany dnia [...] 2003 roku z rocznego podsumowania "odsiewek". Jednocześnie przedstawiła w firmie tabeli comiesięczne zestawienie wyżej wymienionych "odsiewek".

Strona twierdziła, że Spółka prowadziła sprzedaż mialu wraz domieszanymi "odsiewkami" przez cały rok kalendarzowy i przychody z tego tytułu były dekretowane comiesięcznie w ewidencji księgowej.

Odnosząc się do powyższego, tutejszy organ odwoławczy stwierdził, iż podczas szczegółowego badania tego zagadnienia przez kontrolujących, Strona (zarówno w toku postępowania kontrolnego, jak i podatkowego) wyżej wymienionych dokumentów nie przedłożyła, a w złożonym oświadczeniu z dnia [...] 2004 r. twierdziła, iż w istniejącej dokumentacji "odsiewki" nie wchodziły w zapas mialów.

Poza tym, jak podkreśla organ drugiej instancji, według opisu znajdującego się na tych dokumentach WZ - "Przewóz i ważenie tzw. "odsiewek" spod zbiornika drobnej sprzedaży na plac zwałów mialowych do sprzedaży i tworzenia mieszanek miarowych" - nie świadczy jeszcze o dokonanej sprzedaży. Dokument WZ był dokumentem własnym Spółki wystawianym dla potrzeb wewnętrznym i nie świadczy o faktycznej sprzedaży. Zatem strona nie potwierdziła faktu "sukcesywnej sprzedaży -odsiewek- w ciągu roku" w postaci dokumentów sprzedaży mialu powstałego wskutek przekwalifikowania tzw. "odsiewek".

Dyrektor Izby Skarbowej w K. podniósł, iż dla celów podatkowych należy zatem uznać, że do kosztów uzyskania przychodów danego roku można zakwalifikować tylko te koszty, które zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów i dotyczą przychodów rozpatrywanego roku podanego. Oznaczało to, iż przedmiotowe koszty wynikające z przekwalifikowania węgla z sortymentu orzech na mial mogły być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w roku, w którym powstanie przychód, czyli nastąpi ich sprzedaż, bez względu na to, jak dawno temu zostały fizycznie poniesione.

Oдноśnie zakwestionowanego wydatku związanego z remontem środka trwałego, Dyrektor Izby Skarbowej w K. wyjaśnił, iż Spółka (na podstawie zawartej umowy z dnia [...] 2002 roku) zleciła Przedsiębiorstwu "J" :

- wykonanie odwodnienia placu składowego węgla (zlecenie z [...] 2002 roku),
- budowę ogrodzenia placu składowego węgla (zlecenie z [...] 2002 roku).

W protokołach odbioru zleconych prac Spółka potwierdziła ich wykonanie (protokoły z dnia [...],[...] i [...] 2002 roku).

Przedsiębiorstwo "J" Sp. z o.o. wystawiło faktury z dnia [...] 2002 roku (na kwotę [...] złotych), z dnia [...] 2002 roku (na kwotę [...] złotych) oraz z dnia [...] 2002 roku (na kwotę [...] złotych). W treści wyżej wymienionych faktur w pozycji "nazwa towaru/usługi" podano, iż zostały one wystawione za wykonanie prac uwidoczonych w w/w protokołach odbioru.

Organ podatkowy zakwestionował zasadność zaliczenia przez Spółkę do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych na wykonanie wyżej wymienionych prac (na łączną kwotę [...] złotych).

Opierając się na tak zgromadzonym materiale dowodowym organ pierwszej instancji uznał, że

wydatki te poniesione zostały w związku z ulepszeniem środka trwałego, toteż stosownie do postanowień art. 16 ust. 1 lit. c ustawy z dnia 15 tego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, powiększały wartość początkową środka trwałego i mogły być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne.

Organ drugiej instancji zaznaczył, że za środki trwałe uważa się za ulepszone, jeżeli wydatki poniesione na przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację powodują wzrost ich wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji. Kontynuując te rozważania Dyrektor Izby Skarbowej wyjaśnił, iż z przytoczonych przepisów wynika, że pod pojęciem "ulepszenie" ustawodawca w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych wymienia: przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację. Wyżej wymieniona ustawa nie zawiera pojęcia "remont", zatem ze względu na autonomiczność prawa podatkowego w stosunku do innych gałęzi prawa należało stosować wykładnię gramatyczną (tymczasem, jak zauważył organ, Spółka powołała się na definicje zawarte w wyżej wymienionych przepisach Prawa budowlanego).

W ocenie organu odwoławczego, w przedmiotowej sprawie, wykonane prace polegały na ulepszeniu w/w środka trwałego, poprzez jego rozbudowę, rekonstrukcję i modernizację. W wyniku poczynionych prac odtworzono zużyte całkowicie lub częściowo składniki majątkowe, powiększono je oraz unowocześniono. Poza tym, przeprowadzone prace niewątpliwie wpłynęły na wydłużenie okresu użytkowania środka trwałego, zwiększyły jego wartość, jak również przyczyniły się do zwiększenia komfortu obiektu.

Organ odwoławczy podniósł również, iż według ewidencji środków trwałych za okres od 1999 roku - Spółka wykazała na stanie środków trwałych: "Zbiornik wglębny, tor nr [...], plac zwałowy, pomost nr [...] ze stacjami przesyłowymi i mostami" o wartości początkowej [...] zł. Wartość tego środka na skutek wykonanych robót zwiększono o [...] złotych, a na koniec 2001 roku jego wartość początkowa wyniosła [...] złotych.

W końcowej części uzasadnienia decyzji organ drugiej instancji za bezpodstawne uznał zarzuty Spółki dotyczące naruszenia przepisów prawa procesowego. Stwierdził w tym zakresie, iż postępowanie podatkowe w przedmiocie określenia Spółce wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2002 rok, prowadzone było zgodnie z obowiązującymi przepisami Ordynacji podatkowej.

Wskazał, iż w trakcie prowadzonego postępowania Strona miała możliwość przedkładania wszelkich dowodów potwierdzających dane okoliczności faktyczne i na każdym etapie postępowania mogła okazać stosowne dowody świadczące na jej korzyść.

Organ odwoławczy nie podzielił także zarzutu strony, co do braku przeprowadzenia w tejże kwestii wyczerpującego postępowania dowodowego. Stwierdził, iż organ podatkowy pierwszej instancji ustalił stan faktyczny w sprawie i zgromadził materiał dowodowy, który poddał ocenie. Jednostka nie przedłożyła żadnych innych dowodów pozwalających na zajęcie odmiennego stanowiska w sprawie.

W skardze, skierowanej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach pełnomocnik Spółki "A" domagał się uchylecia zaskarżonej decyzji.

W podstawie prawnej skargi pełnomocnik zarzucił :

- naruszenie prawa materialnego - poprzez błędną wykładnię i zastosowanie art. 15 ust. 1, art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. c, art. 16g ust. 13, art. 16 h ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,
- naruszenie przepisów postępowania podatkowego, a w szczególności art. 120, art. 121 § 1, art. 122, art. 180, art. 181, art. 187 § 1, art. 188 oraz art. 191 Ordynacji podatkowej,
- naruszenie art. 65 § 2 Kodeksu cywilnego.

Zdaniem pełnomocnika organ podatkowy rażąco naruszył wymienione wyżej przepisy prawa poprzez niewyczerpujące rozstrzygnięcie wszystkich okoliczności rozpatrywanego stanu faktycznego, zupełnie dowolny dobór materiału dowodowego ocenianego z naruszeniem zasad i granic swobodnej oceny dowodów.

W obszernym uzasadnieniu skargi pełnomocnik szczegółowo odniósł się do zakwestionowanych przez organy podatkowe wydatków zaliczonych przez podatnika do kosztów uzyskania przychodów. Uzasadniając swoje stanowisko pełnomocnik powołał się w tym zakresie na orzecznictwo sądowe, stanowisko doktryny, a także na dowody, których nie uwzględnił organ podatkowy wydając zaskarżoną decyzję.

Odpowiadając na skargę Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko organów podatkowych.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach zważył, co następuje :

Skarga zasługuje na uwzględnienie.

Stosownie do art. 1 § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 roku - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. nr 153, poz. 1259 z późniejszymi zmianami), sąd administracyjny sprawuje w zakresie swojej właściwości kontrolę pod względem zgodności z prawem. Z brzmienia zaś art. 145 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. nr 153, poz. 1270 z późniejszymi zmianami) wynika, że w przypadku gdy Sąd stwierdzi, bądź to naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, bądź to naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego, bądź wreszcie inne naruszenie przepisów postępowania, jeśli mogło ono mieć istotny

wpływ na wynik sprawy, wówczas - w zależności od rodzaju naruszenia - uchyla decyzję lub postanowienie w całości lub części, albo stwierdza ich nieważność bądź też stwierdza wydanie decyzji lub postanowienia z naruszeniem prawa. Cytowana regulacja prawna nie pozostawia zatem wątpliwości co do tego, że zaskarżona decyzja lub postanowienie mogą ulec uchyleniu tylko wtedy, gdy organom podatkowym można postawić uzasadniony zarzut naruszenia prawa, czy to materialnego, czy to procesowego, jeżeli naruszenie to miało, bądź mogło mieć wpływ na wynik sprawy.

Przystępując do oceny legalności zaskarżonej decyzji należy w pierwszej kolejności przypomnieć, iż koszty uzyskania przychodów są jednym z dwóch - obok przychodów - podstawowych elementów mających wpływ na dochód jako przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym. Prawidłowa wykładnia przepisów dotycząca kosztów uzyskania przychodów ma więc istotne znaczenie, zarówno

dla osób prawnych obciążonych tym podatkiem, jak i dla interesów finansowych Skarbu Państwa. Z tego też względu przepisy regulujące problematykę kosztów są z reguły rozbudowane i niejednokrotnie w sposób szczegółowy normują poszczególne stany faktyczne. Tak też unormowana została kwestia kosztów w ustawie z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 roku, nr 54, poz. 654 z późniejszymi zmianami) Pojęcie "kosztów uzyskania przychodów" zawarte w art. 15 ust. 1 tej ustawy oparte jest na klauzuli generalnej, zgodnie z którą kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów z wyjątkiem kosztów taksatywnie wymienionych w art. 16 ust. 1 tej ustawy. Gramatyczna wykładnia tego przepisu prowadzi do oczywistego wniosku, iż aby dany wydatek można było zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów zaistnieć muszą kumulatywnie dwa warunki :

- 1) celem poniesienia wydatku powinno być osiągnięcie przychodu,
- 2) wydatek ten nie może znajdować się w określonym w art. 16 ust. 1 katalogu wydatków i odpisów, które nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Drugi z wyżej wymienionych warunków nie wymaga, zdaniem Sądu, szerszego komentarza. Ustalenie bowiem, że określony wydatek wymieniony został w katalogu określonym w art. 16 ust. 1 eliminuje możliwość zaliczenia go w poczet kosztów uzyskania przychodów.

Odnosnie natomiast pierwszego z wyżej wymienionych warunków stwierdzić trzeba, iż ustawa w sposób ogólny określa wydatki mogące stanowić koszty uzyskania przychodów. Pozwala to zatem na wyprowadzenie wniosku, że podatnik ma możliwość odliczenia wszelkich faktycznie poniesionych kosztów, pod tym jednak warunkiem, iż wykaże ich bezpośredni związek z prowadzoną działalnością gospodarczą a zatem, że ich poniesienie miało lub mogło mieć bezpośredni wpływ na wielkość osiągniętego przychodu (por.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 listopada 1992 roku, sygn. akt SA/Po 1393/92 - ONSA 1993 rok, nr 4, poz. 101). Związek, o którym wyżej była mowa ma przy tym charakter przyczynowo - skutkowy tego typu, że poniesienie wydatku ma wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodu (por.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 listopada 1994 roku, sygn. akt SA/Wr 1242/94). W konsekwencji tego dany wydatek tylko wtedy stanowić będzie koszt uzyskania przychodu, gdy faktycznie został poniesiony, a w związku z czym wiąże się z konkretnym źródłem przychodu i spowodował lub obiektywnie mógł spowodować osiągnięcie przychodu z tego źródła (por.: wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 września 1998 roku, sygn. akt I SA/Ka 2293/96 i z dnia 10 lutego 1999 roku, sygn. akt I SA/Ka 1075 - 1076/97). Nadto podkreśla się w orzecznictwie, że dany wydatek musi mieć charakter celowy. Jak bowiem trafnie zauważa Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 24 kwietnia 1996 roku, sygn. akt SA/Gd 2959/94 -ustawodawca wyraźnie powiązał koszty uzyskania przychodów z celem osiągnięcia przychodów. Cel ten musi być zatem widoczny, a ponoszone koszty winny go bezpośrednio realizować lub co najmniej winny zakładać jako realny" (por.: -Przegląd Gospodarczy" 1997 rok, str. 31). W tym stanie rzeczy nie będzie kosztem uzyskania przychodów taki wydatek, który oceniany w sposób obiektywny, nie może prowadzić do osiągnięcia przychodów, ani też nie może mieć wpływu na uzyskiwany przychód bądź jego źródło.

Powyższe zasady zaliczania wydatków w poczet kosztów uzyskania przychodów są utrwalone już w orzecznictwie sądowym jak też pozostają w zgodzie z poglądami nauki prawa podatkowego (por.: R. Mastalski -Prawo podatkowe II - Część szczegółowa" Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 1996 rok, str. 92 - 112).

W tym miejscu należy również przypomnieć, że przepisy Ordynacji podatkowej aktualnie regulujące sposób prowadzenia postępowania podatkowego, w sposób nie budzący wątpliwości wskazują, że w toku tego postępowania organy podatkowe

zobowiązane są do podjęcia wszelkich kroków do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego (art. 187 i art. 122 Ordynacji podatkowej). Wniosek taki wypływa wprost z art. 122 Ordynacji podatkowej, który wyraża zasadę prawdy obiektywnej, będącą bez wątpienia naczelną zasadą postępowania administracyjnego, tak ogólnego jak i podatkowego. Realizację tej zasady zapewniają przede wszystkim gwarancje zawarte w przepisach regulujących postępowanie dowodowe, szczególnie zaś znaczenie należy w tym zakresie przypisać art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej. Brzmienie tego przepisu, zwłaszcza użyta w nim koniunkcja, nie pozostawia wątpliwości co do tego, że niezależnie od zebrania wszystkich niezbędnych dowodów, organ podatkowy zobowiązany jest do ich rozpatrzenia. To zaś oznacza, że organ nie może pominąć jakiegokolwiek dowodu, może natomiast zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów wyrażoną w art. 191 Ordynacji podatkowej, odmówić dowodowi wiarygodności, ale wówczas zobowiązany jest uzasadnić z jakiej przyczyny tak czyni.

Zasadniczego znaczenia nabiera tu, zatem - niezależnie od wymienionych - przepis art. 191 Ordynacji podatkowej jako formułujących jedną z podstawowych zasad postępowania dowodowego - zasadę swobodnej oceny dowodów. Zgodnie z tym przepisem organ podatkowy ocenia na podstawie zebranego w sprawie materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona. Oznacza to, że organ administracji państwowej w ocenie materiału dowodowego nie jest skrepowany żadnymi regułami dowodowymi, a ustaleń faktycznych dokonuje według własnego przekonania, na podstawie wszechstronnie rozważonego materiału dowodowego. W teorii prawa podkreśla się, że swobodna ocena dowodów, aby nie przerodziła się w samowolę, musi być dokonana z uwzględnieniem norm prawa procesowego i z zachowaniem reguł tej oceny. Reguły te polegają na tym, że:

- należy opierać się na materiale dowodowym zgromadzonym w toku postępowania,
- materiał ten musi być poddany wszechstronnej ocenie,
- ocena ta powinna odnosić się do poszczególnych dowodów z uwzględnieniem ich znaczenia do sprawy.

Rozumowanie, w wyniku którego organ ustala istnienie okoliczności faktycznych powinno być zgodne z zasadami logiki i doświadczenia życiowego (tak B. Adamiak, J. Borkowski - "Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz". Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 1996 rok, str. 376-178, którego tezy zachowują

swą aktualność, zdaniem składu orzekającego, także na gruncie aktualnie obowiązujących przepisów proceduralnych). Dopóki granice swobodnej oceny dowodów nie zostaną przez organ orzekający przekroczone Sąd nie ma podstaw do podważenia dokonanych w ten sposób ustaleń.

Przenosząc te uwagi natury ogólnej na płaszczyznę rozpoznawanej sprawy, stwierdzić należy, że postępowanie dowodowe przeprowadzone, w przedmiotowej sprawie nie doprowadziło do zgromadzenia materiału dowodowego, który nosiłby znamiona kompletności. Kompletność materiału dowodowego jest zupełnie podstawowym, niejako pierwotnym warunkiem uznania, że po pierwsze - została zrealizowana zasada prawdy obiektywnej a po drugie, że ocena dowodów dokonana przez organy podatkowe jest oceną korzystającą z ochrony art. 191 Ordynacji podatkowej. Innymi słowy -

gdyby w rozpoznawanej sprawie organy podatkowe poprzedziły przedstawione w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji wnioski co do wiarygodności ocenianych dokumentów po przeprowadzeniu wszystkich dostępnych dowodów, to ocena taka nie mogłaby zostać skutecznie podważona, pod warunkiem oczywiście spełnienia innych jeszcze przesłanek o których była wcześniej mowa.

Tymczasem organ podatkowy pierwszej instancji przeprowadzając postępowanie dowodowe nie wyjaśnił w sposób nie budzący wątpliwości kluczowej kwestii sprowadzającej się do odpowiedzi na pytanie czy zakwestionowane wydatki - szczególnie dotyczące remontu lub ulepszenia środka trwałego, akwizycji oraz ubytków naturalnych - poniesione przez stronę skarżącą nie stanowiły kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 roku, nr 54, poz. 654 z późniejszymi zmianami).

Organy podatkowe powinny dokonać rzetelnej i całościowej oceny tego, czy w świetle wszystkich występujących w sprawie okoliczności (w tym także wyjaśnień strony skarżącej i wnioskowanych przez nią dowodów) możliwe było zakwalifikowanie wyżej wymienionych wydatków jako kosztów uzyskania przychodów.

W celu wyjaśnienia wszelkich wątpliwości mogły one - w ramach prowadzonego postępowania dowodowego - np. przeprowadzić dowód z zawnioskowanych dokumentów, czy też przy pomocy biegłego dokonać szczegółowej analizy wykonanych przez stronę skarżącą prac, czego jednak w przedmiotowej sprawie nie uczyniły. Oparcie swojego rozstrzygnięcia w tym zakresie

jedynie na treści wystawionych faktur, protokołów odbioru, sprawozdania Zarządu Spółki, jest zdaniem Sądu, niewystarczające do jednoznacznego stwierdzenia, iż wykonane prace dotyczyły ulepszenia środka trwałego. Również w przypadku wydatków dotyczących akwizycji organ podatkowy powinien przeprowadzić dodatkowe dowody - np. przesłuchać świadków - co uczynił w innej prowadzonej przez siebie sprawie dotyczącej skarżącej Spółki (w przedmiocie podatku od towarów i usług). Także w przypadku zakwestionowanych wydatków dotyczących przeceny towaru i ubytków naturalnych organ podatkowy winien uzupełnić postępowanie dowodowe o np. dowód z przesłuchania świadków czy też opinii biegłego rzeczoznawcy.

Generalnie bowiem, stwierdzić trzeba, że szczególnie w sytuacjach gdy istnieją zasadnicze sprzeczności w treści przeprowadzanych dowodów, zrezygnowanie z jakiegokolwiek dowodu na okoliczności dla rozstrzygnięcia sprawy istotne czyni dokonywaną następnie przez organy prowadzące postępowanie ocenę zgromadzonego materiału dowodowego, oceną z samej istoty naruszającą normę art. 191 Ordynacji podatkowej.

Nie ma potrzeby przywoływania w tym miejscu bogatego i jednoznacznego w swej wymowie orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego wydanego na tle stosowania art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej. Wystarczy wskazać, że wynikający z niego obowiązek zebrania całego materiału dowodowego jest traktowany jako jeden z podstawowych obowiązków organów prowadzących postępowanie podatkowe (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 czerwca 1981 roku, sygn. akt SA 503/81 - ONSA 1981 nr 1 poz. 54).

Reasumując, wskazać trzeba, że w toku postępowania poprzedzającego wydanie zaskarżonej decyzji doszło do naruszenia powołanych wcześniej przepisów regulujących prowadzenie postępowania podatkowego, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Dokonanie tych ustaleń zgodnie z

zasadą prawdy obiektywnej wymaga wzbogacenia materiału dowodowego w kierunku wskazanym w niniejszym uzasadnieniu.

Jak bowiem stwierdził Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 23 listopada 1993 roku, sygn. akt III ARN 55/94 (OSN - IAPiUS 7/95) zarzut dowolności wykluczają dopiero ustalenia dokonane w całości materiału dowodowego (art. 191 Ordynacji podatkowej) zgromadzonego i zbadanego w sposób wyczerpujący (art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej), a więc przy podjęciu wszelkich kroków niezbędnych do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, jako warunku niezbędnego do wydania decyzji o przekonywującej treści (art. 122 Ordynacji podatkowej)

W rozpatrywanej sprawie organy podatkowe naruszyły wyżej wymienione przepisy. Jak wskazano wyżej nie zgromadziły bowiem i nie zbadały w sposób wyczerpujący materiału dowodowego. W tym stanie rzeczy ocena zebranego przez organy celne materiału dowodowego jest, zdaniem Sądu, dowolna. Dopiero zatem wyjaśnienie w toku ponownego postępowania podatkowego wszystkich wątpliwości pozwoli na prawidłowe zastosowanie prawa materialnego.

Mając na uwadze wszystkie podniesione wyżej okoliczności Sąd, działając na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c oraz art. 152 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. nr 153, poz. 1270 z późniejszymi zmianami), orzekł jak w sentencji wyroku.

W punkcie drugim wyroku Sąd określił, że zaskarżona decyzja nie może być wykonana w całości do czasu uprawomocnienia się wyroku, do czego był zobowiązany treścią art. 152 tej ustawy

W punkcie trzecim wyroku Sąd zasądził na rzecz strony skarżącej od Dyrektora Izby Skarbowej w K. koszty postępowania sądowego, obejmujące uiszczony wpis od skargi i koszty zastępstwa procesowego, stosownie do art. 200 w związku z art. 205 powołanej wyżej ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.