

**I SA/Sz 501/10 - Wyrok**

<b>Data orzeczenia</b>	2010-10-27
<b>Data wpływu</b>	2010-06-29
<b>Sąd</b>	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie
<b>Sędziowie</b>	Marzena Kowalewska /przewodniczący sprawozdawca/
<b>Symbol z opisem</b>	6113 Podatek dochodowy od osób prawnych
<b>Hasła tematyczne</b>	Podatek dochodowy od osób prawnych
<b>Sygn. powiązane</b>	II FSK 144/11
<b>Skarżony organ</b>	Dyrektor Izby Skarbowej
<b>Treść wyniku</b>	Oddalono skargę
<b>Powołane przepisy</b>	Dz.U. 2000 nr 54 poz 654; art. 12 ust 1 pkt 2 i ust.5, 6 pkt 4, art 11.; Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - tekst jednolity Dz.U. 2005 nr 8 poz 60; art. 120, 121, 122, 123, ui 187 pkt 1, 191, 210 par. 1 i 4; Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa - tekst jedn. Dz.U. 2002 nr 153 poz 1270; art 170, 145, 151; Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

**Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w składzie następującym: Przewodniczący: Sędzia WSA Marzena Kowalewska (spr.) Sędziowie Sędzia WSA Nadziej Karczmarczyk – Gawęcka Sędzia WSA Anna Sokołowska Protokolant Anna Kalisiak po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 6 października 2010 r. sprawy ze skargi E. Spółki z o.o. z siedzibą w S. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej z dnia [...] nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 2007 r. oddała skargę.

**Uzasadnienie**

Dyrektor Izby Skarbowej w S. zaskarżoną decyzją z dnia [...] r. znak: [...] utrzymał w mocy decyzję Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. z dnia [...] r. znak: [...] określającą E. Spółce z o.o. z siedzibą w S. zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych za 2007 r. w kwocie [...] zł.

Jak wynika z uzasadnienia wskazanej decyzji, w wyniku przeprowadzonej w Spółce kontroli w zakresie prawidłowości naliczania i deklarowania należności w podatku dochodowym od osób prawnych za 2007 r. i 2008 r. stwierdzono, że Spółka zaniżyła wykazane w deklaracji CIT-8 przychody za 2007 r. o kwotę [...] zł, stanowiącą łączną wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych Spółce przez podmiot powiązany "E." z siedzibą w D. (W.B.), jedyne jej udziałowca, a stanowiących zabezpieczenie zobowiązań wynikających z zawarcia przez kontrolowaną Spółkę umów leasingu z "B." Spółka z o.o. z siedzibą w W. i "S." Spółka z o.o. z siedzibą w W. Stanowisko takie organ I instancji wywiódł z przepisu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), dalej w skrócie u.p.d.o.p.

Organ wskazał, że przyjmując, iż udzielenie poręczenia lub gwarancji dla poręczającego oznacza ryzyko gospodarcze w postaci ewentualnej spłaty zadłużenia, które to ryzyko na rynku finansowym ma konkretną wartość, organ I instancji zwrócił się do instytucji profesjonalnie udzielających poręczeń lub gwarancji w spłacie kredytów w celu ustalenia wysokości opłat prowizyjnych pobieranych za udzielenie poręczenia lub gwarancji. Na podstawie informacji udzielonej przez te instytucje, kierując się indywidualnymi uwarunkowaniami i przyjmując za podstawę najbardziej korzystny dla Spółki wariant, czyli opłatę minimalną należną za udzielenie poręczenia/gwarancji, organ I instancji obliczył wartość poszczególnych świadczeń i ustalił je na kwotę [...] zł.

Spółka wniosła odwołanie od przedmiotowej decyzji zarzucając naruszenie przepisów:

- art. 21 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), dalej w skrócie O.p., poprzez określenie Spółce zobowiązania podatkowego w wysokości innej niż wykazanej w zeznaniu za rok podatkowy 2007 (CIT-8) w sytuacji, gdy brak było przesłanek do określenia przez organ podatkowy zobowiązania w innej wysokości niż zadeklarowanego przez Spółkę,

- art. 120, art. 191, art. 210 §1 pkt 5 i 6 oraz art. 210 § 4 O.p., poprzez rozstrzygnięcie sprawy w sposób sprzeczny w stosunku do wniosków płynących z zebranego materiału dowodowego, w rezultacie dokonanie ustaleń niespójnych z uzasadnieniem faktycznym oraz prawnym,

- art. 12 ust. 1 pkt 2, art. 12 ust. 5 oraz art. 12 ust. 6 pkt 4 u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym w 2007 r., poprzez niewłaściwe zastosowanie ww. przepisów do zaistniałego stanu faktycznego i w konsekwencji określenie Spółce zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych od czynności, które dla Spółki pozostawały neutralne podatkowo.

Organ odwoławczy po rozpoznaniu powyższych zarzutów uznał je za nieuzasadnione i utrzymał w mocy decyzję organu I instancji.

W uzasadnieniu decyzji, polemizując z argumentami strony organ ten wskazał, że poręczenie/gwarancję należy uznać za usługę finansową, która z uwagi na to, że na rynku finansowym ma wymierną wartość, stanowi nieodpłatne świadczenie dla Spółki będące jej przychodem w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. Dalej organ wyjaśnił, że aby określone świadczenie można było zaliczyć do kategorii świadczeń nieodpłatnych, stanowiących źródło przychodu podlegającego opodatkowaniu, musi dojść do stosunku prawnego, w wyniku którego jeden podmiot dokonuje określonego świadczenia, drugi zaś to świadczenie otrzymuje nieodpłatnie, zwiększając w ten sposób swoje przychody podatkowe. Dla celów podatkowych za nieodpłatne świadczenia należy przyjmować te wszystkie zdarzenia prawne lub gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne tzn. niezwiązane z kosztami, wydatkami, a także związane z zaoszczędzeniem wydatków polegających na obowiązku uiszczenia wynagrodzenia (odsetek, prowizji, opłat, itp.) - przysporzenie w majątku podatnika mające konkretny wymiar finansowy. Wbrew opinii Spółki, zdaniem organu uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu (poręczającego) nie jest warunkiem uznania udzielonego Spółce poręczenia za nieodpłatne świadczenie, przy założeniu jednakże, że po stronie podatnika wystąpi konkretna korzyść majątkowa, niezwiązana z kosztami lub inną formą ekwiwalentu z jego strony. Taką korzyścią w ocenie organu jest nieponoszenie opłat w postaci prowizji za udzielenie poręczenia, za którą w rynkowych warunkach Spółka musiałaby zapłacić. Następnie organ dodał, że świadczenie takie jest usługą, której wartość wyraża się w cenie poręczenia za podjęte ryzyko gospodarcze przez inny podmiot (poręczyciela) i jest ono ponoszone w momencie udzielenia poręczenia, a nie z chwilą faktycznej spłaty zadłużenia, jak twierdzi Spółka. Sama gotowość do zaangażowania aktywów w przyszłości, zdaniem organu, ma konkretną wartość i jest nią prowizja pobierana za tego typu usługi przez wyspecjalizowane instytucje finansowe. Skoro w praktyce uzyskanie poręczenia stanowi odpłatną usługę finansową, to jego uzyskanie bez wynagrodzenia, powinno w ocenie tego organu, stanowić przychód po stronie otrzymującego. Mając na uwadze fakt, że spółka powiązana udzielając poręczenia majątkowego nie pobierała żadnego wynagrodzenia od E. i że dzięki temu poręczeniu E. otrzymała środki trwale w leasing oraz mogła zaciągnąć kredyt bankowy, oznacza to, że uzyskała wymierną korzyść majątkową, którą należało uznać za nieodpłatne świadczenie w rozumieniu powołanego art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.

Na poparcie powyższego poglądu organ powołał się na bieżącą linię orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie tj. wyroki: sygn. akt II FSK 1361/07 z dnia 12.12.2008 r.,

sygn. akt II FSK 1156/08 z dnia 08.12.2009 r. i sygn. akt II FSK 1417/08 z dnia 26.01.2010 r.

Niezależnie od zarzutów podniesionych w odwołaniu organ ten uznał, że wartość otrzymanych przez Spółkę nieodpłatnych świadczeń z tytułu uzyskanych poręczeń i gwarancji została określona prawidłowo, zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami. Wartość ta, odpowiednio do zapisu art. 12 ust. 5 i ust. 6 pkt 4 u.p.d.o.p. została ustalona na podstawie zebranych informacji o prowizjach za świadczenie usług poręczenia od banku, z którego usług korzystała Spółka oraz od podmiotu prowadzącego działalność "non profit", wspierającego inicjatywy gospodarcze małych i średnich przedsiębiorstw z terenu województwa zachodniopomorskiego, co wpłynęło na przyjęcie przez organ I instancji do obliczeń, korzystniejszej dla Spółki wysokości prowizji. Organ ten podkreślił, że wysokość prowizji przyjęto na poziomie najniższej stopy procentowej stosowanej przez te instytucje, biorąc pod uwagę okres trwania poręczenia i gwarancji. W ocenie organu odwoławczego organ I instancji uwzględnił specyficzne okoliczności związane z relacjami pomiędzy spółką "matką" i spółką "córką", mające wpływ na wycenę usługi poręczenia. Sposób obliczenia wartości nieodpłatnego świadczenia uwzględnił to, że poręczyciel nie był nastawiony na bezpośredni zysk związany ze świadczeniem tego typu usług, że nie musiał zbierać dodatkowych informacji o podatniku, bo je miał, i że jako udziałowiec nie ponosił tak dużego ryzyka związanego z niewypłacalnością kredytobiorcy, bo mógł na niego bezpośrednio wpływać.

Odnośnie podniesionego w odwołaniu zarzutu, że przedmiotem oceny powinny być wyłącznie zdarzenia powstałe w 2007 r., a nie jak wynika z uzasadnienia decyzji 4 poręczenia uzyskane w 2006 r. organ wyjaśnił, że ze względu na to, iż opłata z tytułu udzielenia poręczenia/gwarancji ma charakter okresowy (roczny, półroczny, kwartalny, miesięczny) i jest naliczana i pobierana przez cały okres udzielanej poręczenia/gwarancji, zasadnym było przyjęcie wysokości opłaty prowizyjnej w skali rocznej i naliczenie wartości nieodpłatnych świadczeń istniejących w 2007 r., bez względu na datę ich podpisania. Stąd jak wskazał organ, w obliczeniach uwzględnione zostały uzyskane w 2006 r. poręczenia, które obowiązywały w 2007 r. Dodatkowo organ odwoławczy wskazał, że przyjęcie stanowiska Spółki, tj. uwzględnienie zdarzeń powstałych w 2007 r., oznaczałoby ustalenie nieodpłatnego świadczenia w zdecydowanie większej wartości. Przyjęty zatem przez organ I instancji system rozliczenia jest dla Spółki korzystniejszy, gdyż obciążenie podatkiem dochodowym od osób prawnych z tego tytułu jest rozłożone w czasie.

Ponadto organ nie uznał także zarzutów Spółki odnośnie naruszenia przepisu

art. 121 § 1, 191 i 210 § 1 pkt 5 i 6 i § 4 O.p. Według oceny Dyrektora Izby Skarbowej

w S., organ dokonał skrupulatnej analizy zebranego materiału, uwzględniając całokształt okoliczności sprawy. Uzasadnienie faktyczne decyzji zostało oparte na obowiązujących przepisach prawa i zawierało podstawę prawną decyzji z przytoczeniem przepisów prawa, co w ocenie tegoż organu czyni zarzuty podniesione w odwołaniu za nieuzasadnione.

Spółka skorzystała z przysługującego jej prawa i wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie. Spółka zaskarżonej decyzji zarzuciła naruszenie przepisów prawa materialnego:

art. 12 ust. 1 pkt 2, art. 12 ust. 5 i art. 12 ust. 6 pkt 4 u.p.d.o.p., poprzez utrzymanie w mocy rozstrzygnięcia, w którym organ I instancji niewłaściwie zastosował ww. przepisy do zaistniałego stanu faktycznego wskutek błędnej wykładni art. 12 u.p.d.o.p. i w konsekwencji określił Spółce zobowiązanie podatkowe od czynności, które dla Spółki pozostawały neutralne podatkowo,

art. 11 u.p.d.o.p., poprzez niezastosowanie go w sprawie, pomimo istnienia ku temu przesłanek ustawowych i niedostrzeżenie tego faktu przez organ odwoławczy,

§ 15 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników (Dz. U. z 1997 r. Nr 128 poz.833 z późn. zm.), poprzez uznanie przez organ odwoławczy jako prawidłowej, ustalonej przez organ I instancji, ceny transakcji, przy uwzględnieniu niepełnego materiału dowodowego oraz ustalenie ceny z pominięciem metod właściwych do zastosowania w sprawie, w stanie prawnym obowiązującym w 2007 roku.

Strona wskazała również na naruszenie przepisów postępowania:

art. 233 §1 pkt 1 O.p. - poprzez utrzymanie w mocy decyzji organu I instancji, pomimo istnienia podstaw do jej uchylenia w całości i umorzenia postępowania w przedmiotowej sprawie,

art. 122, 187 § 1 i 191 w zw. z art. 127 i 235 O.p., poprzez dokonanie przez organ odwoławczy oceny na podstawie niepełnego i niekompletnego materiału dowodowego,

art. 121 § 1 i 2, art. 123 i art. 124 O.p., poprzez brak wyjaśnienia przez organ odwoławczy podstawy prawnej decyzji oraz brak odniesienia się do argumentów podniesionych w odwołaniu,

art. 120, 121 O.p. - wskutek sanowania przez organ odwoławczy wadliwych decyzji administracyjnych rażąco naruszających prawo i obciążanie ich negatywnymi konsekwencjami podatnika, który działa w pełnym zaufaniu do organów administracji publicznej,

art. 120, art. 191, art. 210 § 1 pkt. 5 i 6 oraz art. 210 § 4 O.p., poprzez utrzymanie w mocy decyzji rozstrzygającej sprawę w sposób sprzeczny w stosunku do wniosków płynących z zebranego materiału dowodowego, w rezultacie zaś dokonanie ustaleń niespójnych z uzasadnieniem faktycznym oraz prawnym.

W uzasadnieniu skargi pełnomocnik, powołując się na dotychczasową doktrynę, orzecznictwo sądów administracyjnych, przepisy prawa cywilnego regulujące instytucję poręczenia, a także prawo bankowe, zarzucił organom podatkowym pominięcie w swych rozważaniach regulacji wynikających z prawa cywilnego, którego to instytucją jest poręczenie. W ocenie pełnomocnika organy nie dostrzegły, że umowa poręczenia jest umową wzajemną, a nie zobowiązującą i że nie wymaga określenia wynagrodzenia dla poręczyciela. Pełnomocnik uznał, że uzyskanie poręczenia nie generuje praw po stronie Spółki i nie powoduje po stronie poręczyciela jakiegokolwiek kosztu, wręcz odwrotnie po stronie poręczyciela powstaje przychód. Ponadto przez zawarcie umowy poręczenia poręczyciel staje się dłużnikiem (solidarnym) i w związku z tym dla ustalenia wymiernych korzyści, jakie miałyby uzyskać Spółka, nie wystarczy sam fakt zawarcia umowy o nieodpłatne świadczenie, lecz koniecznym jest jej wykonanie. Powołując się w tym zakresie na ustawę o rachunkowości pełnomocnik wskazał dalej, że udzielone poręczenia stanowią zobowiązania warunkowe i wyksięgowanie tego zobowiązania z ewidencji pozabilansowej, następuje dopiero w dacie spłaty długu objętego poręczeniem. Oznacza to, że w chwili zawierania umowy poręczenia nie rodzi ona po stronie poręczyciela żadnych negatywnych skutków materialnych w postaci utworzenia rezerwy w ciężar kosztów. W przeciwieństwie do instytucji, które trudnią się udzielaniem poręczeń profesjonalnie, odpłatnie, w normalnych wolnorynkowych warunkach, pomiędzy podmiotami powiązаныmi (grupy holdingowe) poręczenie jest nieodpłatne, tzn. poręczyciel nie ponosi żadnych kosztów w związku z udzieleniem poręczenia (nie angażuje swoich aktywów, nie dochodzi do uszczuplenia jego majątku, nie podejmuje się badania dokumentów i danych dot. podmiotu,

któremu udziela poręczenia). Konkludując te rozważania pełnomocnik stwierdził, że skoro podmiot powiązany w związku z udzieleniem poręczenia nie poniesie kosztów, to nie sposób mówić o odniesieniu korzyści (przysporzenia majątkowego w sensie ekonomicznym) przez Spółkę, a tym samym nie można uznać, że po jej stronie powstaje przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń.

Następnie pełnomocnik zakwestionował przyjętą przez organ metodę ustalenia ceny transakcyjnej udzielonego poręczenia. Powołując się na przepis art. 11 u.p.d.o.p. oraz § 15 ust. 1 powołanego powyżej rozporządzenia z dnia 10 października 1997 r. w ocenie pełnomocnika podmioty powiązane należy rozliczać według takich zasad, jakie przyjęłyby przedsiębiorstwa niezależne w "pozacenowych warunkach transakcji". Dopiero wówczas, gdy ceny te odbiegają od warunków rynkowych, organ podatkowy ma prawo oszacować dodatkowy dochód po stronie podatnika.

Zdaniem pełnomocnika nie sposób przyjąć, by uzyskanie od dwóch podmiotów finansowych zajmujących się sprzedażą usług finansowych, stanowiło rzetelną i wiarygodną próbę ustalenia wynagrodzenia, które odzwierciedlałoby specyficzne warunki transakcji i sytuację podmiotu korzystającego z poręczenia (chodzi tu o kondycję finansową podmiotu, ryzyko niewypłacalności, prawdopodobieństwo ziszczenia się warunków wykonania poręczenia, termin i wartość poręczenia, warunki zobowiązania głównego). Organ podatkowy nie uwzględnił, że w obecnych warunkach ekonomicznych wskaźniki finansowe, które mogłyby posłużyć jako podstawa porównania, podlegały znacznym wahaniom w bardzo krótkich okresach, co komplikowało wybór jednego, konkretnego punktu odniesienia. Ponadto, cena ta jest odmienna, gdy uwzględni się powiązania wewnątrz danej grupy kapitałowej, gdzie ze względów finansowych regułą jest, w celu uzyskania lepszych warunków kredytowych, udzielenie poręczenia przez "spółkę matkę". Analizując po kolei 4 z wymienionych w art. 11 ust. 2 i 3 u.p.d.o.p. metod ustalania dochodu pełnomocnik uznał, że przyjęta przez organ cena usługi udzielenia poręczenia i próba ustalenia w ten sposób dochodu spółki, nie stanowiła żadnej z ww. metod ustalania dochodu.

W dalszej części skargi, odnośnie naruszenia przez organ przepisów postępowania, pełnomocnik polemizuje z organem co do zasadności powołanych w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji orzeczeń sądów administracyjnych, wskazując, że prezentowane przez organ stanowisko odbiega od przyjętej linii orzecznictwa i że niedopuszczalnym jest pomijanie przez organ obowiązku ujednoczenia stanowiska w kwestii poręczeń i gwarancji, wobec wydanych z upoważnienia Ministra Finansów interpretacji w indywidualnej sprawie

w tym przez Dyrektora Izby Skarbowej w P. nr [...], Dyrektora Izby Skarbowej w W. nr [...], i nr [...] oraz Dyrektora Izby Skarbowej w K. nr [...]. Powołując się na ogólną zasadę zaufania obywateli do organów państwa, obowiązek udzielania niezbędnych informacji

o przepisach prawa podatkowego, pełnomocnik uznał, że udzielone w ten sposób interpretacje powinny jako "wskazówki" wiązać organ podatkowy, który wydał zaskarżoną decyzję.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w S. wniósł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko w sprawie. Jednocześnie w odniesieniu do zarzutów podniesionych w skardze, że zawarcie umowy poręczenia/gwarancji na gruncie prawa cywilnego nie generuje praw po stronie Spółki, lecz po stronie leasingodawcy, a tym samym nieodpłatne poręczenie przez udziałowca Spółki nie stanowi nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., organ powołując się na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 24.04.2007 r. sygn. akt I SA/Łd 2033/06, uchwałą SN z dnia 15 maja 1993 r., III CZP 52/93 oraz z dnia 28 kwietnia 1995 r., III CZP 166/94 stwierdził, że dla przyjęcia, iż podatnik otrzymał nieodpłatne świadczenie, nie ma znaczenia, czy gwarancji

kredytowej udzieli mu podmiot zajmujący się taką działalnością profesjonalnie, czy też inny podmiot. Nie ma tu znaczenia również proces ewidencjonowania operacji udzielonego poręczenia na podstawie ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, bowiem opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych reguluje ustawa z 12 lutego 1992 r., jak wskazuje przepis art. 1 pkt 1 tego aktu prawnego. Istotne jest natomiast to, że podatnik otrzymuje korzyść mającą wymiar majątkowy, nieodpłatnie, a więc bez jakiegokolwiek wzajemnego wynagrodzenia na rzecz udzielającego poręczenia/gwarancji. Jednocześnie, interpretując użyte w tej ustawie pojęcie "świadczenia", zdaniem organu należało mieć na uwadze to, że jest ono szersze od "świadczenia" w znaczeniu cywilnoprawnym, które to stanowisko znajduje potwierdzenie w licznych orzecznictwie sądów administracyjnych.

Z kolei ustosunkowując się do zarzutu naruszenia art. 11 u.p.d.o.p. i § 15 powołanego wcześniej rozporządzenia organ wskazał, że Spółka w poprzedzającym niniejszą skargę odwołaniu, nie podnosiła żadnych zarzutów, co do sposobu i metody wyliczenia wartości nieodpłatnego świadczenia przez organ I instancji, a jedynie kwestionowała, iż przedmiotem oceny powinny być zdarzenia powstałe w roku 2007, a nie w 2006 r., do którego to zarzutu, organ II instancji szczegółowo się odniósł, stwierdzając jednocześnie, że nie zasługuje on na uwzględnienie. Ponadto organ wyjaśnił, że przepisy te nie stoją w sprzeczności z przepisami, na które powołują się organy podatkowe, tj. art. 12 ust. 5 i ust. 6 pkt 4 u.p.d.o.p., a przyjęty sposób ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia uwzględnia przesłanki z nich płynące, bowiem wartość ta została ustalona na poziomie rynkowym, na podstawie wysokości najniższej prowizji, jaką Spółka musiałaby zapłacić podmiotowi niezależnemu za poręczenie kredytu na podobny okres.

W opinii Dyrektora Izby Skarbowej w S., organy podatkowe I i II instancji w swych decyzjach powołały się na właściwą podstawę prawną oraz prawidłowo określiły wartość nieodpłatnego świadczenia z tytułu poręczenia kredytu Spółki przez jej udziałowca.

W odniesieniu do ostatniego z zarzutów pomijania stanowiska Ministra Finansów zajmowanego w indywidualnych interpretacjach podatkowych, co do neutralności podatkowej otrzymanych nieodpłatnie poręczeń i gwarancji, organ ten wskazał, że przedmiotowe interpretacje są wydawane w indywidualnych sprawach i nie mają zastosowania do żadnego innego, podobnego zaistniałego stanu faktycznego w innej sprawie. Ordynacja podatkowa nie wskazuje bowiem by indywidualne interpretacje podatkowe, wiązały kogokolwiek innego, w zakresach w nich wskazanych, poza wnioskodawcą. Tym samym przywołane przez Spółkę indywidualne interpretacje prawa podatkowego wydane wobec innych podatników formalnie nie mogą stanowić dla Spółki wykładni prawa, gdyż nie była ona wnioskodawcą takiej interpretacji.

Ustosunkowując się natomiast do wskazanej przez Spółkę kwestii rozbieżności linii orzeczniczej wojewódzkich sądów administracyjnych oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego, powołując się na przepis art. 3 § 1 i art. 170 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2002 r. Nr 153, poz. 1269), dalej p.p.s.a., organ ten przyjął, że art. 170 p.p.s.a., obliuguje organy państwowe do wzięcia pod uwagę faktu istnienia i treści prawomocnych orzeczeń sądowych, wydanych w konkretnej sprawie, a nie analogicznych do nich.

Pismem procesowy z dnia 24 września 2010 r. w odpowiedzi na stanowisko organu, pełnomocnik Spółki podtrzymał dotychczasowe zarzuty przytaczając analogiczne argumenty co w skardze.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie uznał, co następuje:

Skarga nie jest uzasadniona, bowiem organy podatkowe nie naruszyły przepisów prawa materialnego czy też przepisów proceduralnych w stopniu mającym lub mogącym mieć wpływ na wynik sprawy (art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c p.p.s.a.).

Stan faktyczny sprawy, ustalony przez organy podatkowe jest bezsporny. Skarżąca Spółka uzyskała od podmiotu powiązanego "E." z siedzibą w D. (W. B.), jedyne jej udziałowca, poręczenie stanowiące zabezpieczenie zobowiązań wynikających z zawarcia przez skarżącą Spółkę umów leasingu z "B." Spółka

z o.o. z siedzibą w W. i "S." Spółka z o.o.

z siedzibą w W.. Udzielone poręczenie przez "E." stanowiło jedyne zabezpieczenie zawartych umów o leasing, zaś skarżąca Spółka w zamian za to poręczenie nie poniosła żadnych opłat (wynagrodzenia) na rzecz poręczyciela.

Na tle tak ustalonego stanu faktycznego sprawy powstał spór pomiędzy organem podatkowym a skarżącą Spółką co do tego, czy udzielenie poręczenia przez podmiot powiązany stanowi nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 i ust. 6 u.p.d.o.p. i podlega opodatkowaniu w roku 2007.

Przechodząc do oceny zaskarżonej decyzji, wobec podniesionego w skardze najdalej idącego zarzutu naruszenia prawa materialnego wskazać należy, że zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 13 i 14, są w szczególności wartości otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartości innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkami nie mającymi zastosowania w niniejszej sprawie.

Ustawodawca, stanowiąc w omawianym przepisie o wartości otrzymanych nieodpłatnych świadczeń jako o przychodzie kształtującym podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym, nie sprecyzował bliżej, co należy rozumieć pod pojęciem nieodpłatnego świadczenia. Ograniczył się w tym względzie jedynie do wskazania w art. 12 ust. 6 u.p.d.o.p., sposobu i kryteriów ustalania ich wartości.

W ocenie Sądu trafny jest pogląd organów podatkowych obu instancji co do rozumienia pojęcia nieodpłatnego świadczenia określonego w art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. jako pojęcia szerszego niż funkcjonujące w prawie cywilnym. Obejmuje ono nie tylko świadczenie w znaczeniu cywilnym, gdyż w jego zakres wchodzi wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, ale też te wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu przysporzenie majątku, mające konkretny wymiar majątkowy czy finansowy. Taką "definicję" nieodpłatnego świadczenia przyjął Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 18 listopada 2002 r. sygn. akt FPS 9/02 (ONSA 2003, z. 2, poz. 47) i podtrzymał ją w następnej uchwale z dnia 16 października 2006 r. sygn. akt II FPS 1/06, (ONSAIWSA 2006, nr 6, poz. 153). Rozstrzygając sprawę organy podatkowe pogląd ten uwzględniły i prawidłowo wskazały w zaskarżonej decyzji, że pojęcie przysporzenia majątkowego związane jest z uzyskaniem przez podatnika korzyści niezwiązanej z wydatkami, kosztami, albo z zaoszczędzeniem wydatków, które mogą być powiązane także z obowiązkiem uiszczenia wynagrodzenia (odsetek, prowizji, opłat itp.).

W rozpoznawanej sprawie nie można zatem zgodzić się ze skarżącą Spółką, że udzielone poręczenie stanowiło jedynie zabezpieczenie udzielonego kredytu (w związku z zawarciem umów o leasing) i że nie uzyskała ona z tego tytułu korzyści majątkowych.

Z faktu, iż w chwili udzielenia poręczenia, nie rodziło ono po stronie poręczającego żadnych negatywnych skutków materialnych, gdyż poręczyciel ewentualnie byłby zobowiązany do zaangażowania swojego majątku dopiero z chwilą realizacji umowy poręczenia, tj. gdyby dłużnik nie uiszczał rat leasingowych nie sposób wyprowadzić wniosku, na którym stoi skarżąca Spółka, że skoro w związku z udzieleniem poręczenia udzielający je nie poniósł kosztów, to nie sposób mówić o odniesieniu korzyści (przysporzenia majątkowego w sensie ekonomicznym) przez skarżącą Spółkę.

Dla uznania świadczenia za odpłatne czy nieodpłatne nie ma przesądzającego znaczenia to, czy beneficjent płaci za nie wynagrodzenie czy nie, ale to, czy czynność ta ma charakter czynności przysparzającej, a więc takiej, na podstawie której strona dokonująca przysporzenia majątkowego otrzymuje lub ma otrzymać w zamian korzyść majątkową bez ekwiwalentnego świadczenia wzajemnego (por. wyrok SN z dnia 2 kwietnia 2003 r. sygn. akt III RN 49/02 - OSNP 2003/15/2). Działanie świadczeniodawcy wiązać się musi z jego pozytywną wolą, to znaczy, że chce on przekazać świadczeniobiorcy świadczenie i czyni to nieodpłatnie (patrz: Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz. 2003. Wydawnictwo Unimex Wrocław 2003 s. 201), a otrzymujący świadczenie odnosi określoną korzyść pod tytułem darmym (por. wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2008 r. w sprawie II FSK 1578/06 -

M. Podat. 2008/8/35).

Panujący w doktrynie podział czynności przysparzających na odpłatne i nieodpłatne ukształtowany został według wzorca stosunków dwustronnych, w obrębie których zamyka się cały rozkład interesów stron. W orzecznictwie sądów administracyjnych (por. wyrok WSA z 13 stycznia 2010 r. I SA/Łd 1041/09 Lex 559656) wskazuje się, że organy podatkowe w każdym przypadku uznania danego przychodu za świadczenie nieodpłatne, zobowiązane są do ustalenia rzeczywistego zamiaru stron, czy dane świadczenie ma być wyłącznie jednostronnym przysporzeniem, czy też wiąże się z nim świadczenie na rzecz drugiej strony.

W świetle przytoczonych rozważań i w odniesieniu do stanowiska organu wynikającego z uzasadnienia zaskarżonej decyzji, stwierdzić należy, że aby dane świadczenie mogło być uznane za świadczenie nieodpłatne koniecznym jest wykazanie, że w danym roku podatkowym nastąpiło świadczenie polegające wyłącznie na jednostronnym przysporzeniu po stronie podmiotu, który to świadczenie uzyskał, przy czym wartość tak otrzymanego świadczenia stanowi przychód tego podmiotu. Świadczenie to musi więc mieć charakter majątkowy, o określonej wartości, tworzące konkretny przychód podatnika i nie rodzący po jego stronie żadnych zobowiązań do świadczeń wzajemnych wobec świadczeniodawcy.

W ocenie Sądu wymaganiami takim w przedmiotowej sprawie organy podatkowe sprostały.

W niniejszej sprawie organy podatkowe wykazały, że w 2007 r. miało miejsce świadczenie polegające na udzieleniu poręczenia przez "E." na rzecz skarżącej Spółki, stanowiącego zabezpieczenie zawartych przez skarżącą Spółkę umów

o leasing. Poręczenie to nie rodziło po stronie skarżącej Spółki żadnych zobowiązań na rzecz poręczyciela w postaci zapłaty czy innego ekwiwalentu. Zasadnie organy podatkowe przyjęły, że świadczenie to miało charakter majątkowy, a więc stanowiło wymierną korzyść, która polegała na zaoszczędzeniu kosztów opłat lub prowizji za udzielenie poręczenia, które na rynku finansowym ma określoną wartość. Udzielenie poręczenia zwiększyło bowiem zdolność kredytową skarżącej Spółki, umożliwiło zaciągnięcie kredytu bankowego i w konsekwencji otrzymanie środków trwałych w leasing. Na tym właśnie polegała korzyść podatnika, która miała wymiar ekonomiczny. Podmiot udzielający poręczenie musiał zaś liczyć się z ryzykiem



finansowym, z ewentualną koniecznością zapłaty w przyszłości długu kredytobiorcy. Odpowiedzialność poręczyciela oparta jest bowiem na zasadzie ryzyka gospodarczego polegającego na ewentualnej konieczności spłaty za dłużnika zadłużenia

i jak słusznie uznały organy podatkowe, ponoszona jest już w momencie udzielania poręczenia, a nie z chwilą faktycznej spłaty zadłużenia, gdyż poręczenie powoduje odpowiedzialność poręczyciela całym majątkiem istniejącym i przyszłym w dacie jego udzielania. Moment powstania zaś odpowiedzialności nie jest równoznaczny z momentem otrzymania przychodu po stronie skarżącej.

W ocenie Sądu powoływany w skardze argument istniejących powiązań między grupami kapitałowymi i stosowanej praktyki udzielania wzajemnych poręczeń, które ze względów ekonomicznych są bardziej opłacalne dla takich podmiotów jak skarżąca Spółka, nie ma znaczenia dla powstania przychodu w rozumieniu u.p.d.o.p. W sytuacji bowiem, gdy Spółka "matka" udzieliła poręczenia nieodpłatnie, należało uznać, że skarżąca Spółka otrzymała świadczenie nieodpłatne, którego udzieliłby mu inny podmiot zajmujący się tego typu działalnością profesjonalnie, lecz za wynagrodzeniem. Udzielenie bowiem takiego poręczenia jak wskazano powyżej stanowi bowiem ryzyko gospodarcze, które jak wykazały organy podatkowe daje się wycenić. Ma ono swoją wartość na rynku finansowym,

a podmioty zajmujące się profesjonalnie udzielaniem gwarancji (banki i inne instytucje finansowe) wyceniają swoje usługi w tym zakresie.

Wobec takiej argumentacji należało uznać, że podniesiony w skardze zarzut naruszenia przez organy podatkowe przepisu art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. jest bezzasadny, gdyż w świetle opisanego stanu faktycznego, nieodpłatne udzielenie skarżącej Spółce poręczenia przez spółkę powiązaną w celu zabezpieczenia spłaty kredytu, spełniało wymogi opodatkowania tego świadczenia jako nieodpłatnego na podstawie ww. przepisu prawa.

Pojęcie przychodu jest pojęciem osadzonym w czasie. Ustawodawca przyjmuje

w podatku dochodowym od osób prawnych rok kalendarzowy jako podstawowy okres rozliczeniowy. Co do zasady rok kalendarzowy jest bowiem rokiem podatkowym. W związku z tym pojęcie "przychodu" należy odnosić do świadczeń otrzymanych w roku kalendarzowym, w tym otrzymywanych świadczeń nieodpłatnych (ich wartości).

Jak była o tym mowa dopiero uzyskanie przychodu a nie możliwość uzyskania przychodu rodzi obowiązek podatkowy i odpowiednie konsekwencje w zakresie poboru podatku.

Dlatego też za uzasadnione uznać należy stanowisko organów, że w przypadku poręczeń

i to poręczeń tak jak w niniejszej sprawie trwających przez pewien okres czasu, gdzie opłaty, jak wynika to z ustaleń organu a pochodzących od instytucji finansowych udzielających poręczeń, uiszczane są w zależności od okresu trwania poręczenia jako roczne/półroczne/kwartalne/miesięczne, podatnik uzyskuje przychód z tytułu udzielonych poręczeń odpowiednio w dacie kiedy miałby uiścić należną opłatę.

Nie ulega wątpliwości i jest poza sporem to, że z 8 poręczeń 4 poręczenia udzielone zostały skarżącej w 2006 roku i nie ulega wątpliwości i jest poza sporem, że poręczenia udzielone w 2006 i 2007 roku trwały w 2007 roku i trwały dłużej niż rok kalendarzowy. Zasadnym zatem było w przedmiotowej sprawie przyjęcie wysokości opłaty prowizyjnej

w skali roku i uwzględnienie ustalonej kwoty po stronie przychodu skarżącej Spółki

w odniesieniu do roku podatkowego uzyskanego przysporzenia.

Odnosnie kolejnego zarzutu Spółki, dotyczącego naruszenia przez organy podatkowe przepisu art. 12 ust. 5 i ust. 6 pkt 4 u.p.d.o.p. uznać go należało za bezzasadny.

Prawidłowość zastosowanej przez organ podstawy prawnej nie budzi wątpliwości Sądu.

Organ zebrał dane odnoszące się do stosowanych na rynku prowizji, uwzględniając prowizje pobierane przez bank, z którego usług korzystała Spółka oraz od podmiotu prowadzącego działalność "non profit", wspierającego inicjatywy gospodarcze małych

i średnich przedsiębiorstw z terenu województwa zachodniopomorskiego i dokonał analizy zebranych danych.

Wbrew zarzutom podniesionym w skardze stwierdzić należy, że organ uzyskał informacje o stosowanych prowizjach za udzielane poręczenia od instytucji działających na terenie, gdzie skarżąca miała swoją siedzibę i gdzie prowadziła działalność, uwzględnił specyficzne okoliczności związane z istniejącymi relacjami pomiędzy podmiotami powiązanymi, a mającymi zdaniem skarżącej wpływ na wycenę świadczonej usługi poręczenia, ustalając ją na poziomie najniższej stopy procentowej stosowanej przez te instytucje, biorąc pod uwagę to, że poręczyciel nie był nastawiony na bezpośredni zysk związany ze świadczeniem tego typu usług a także okres trwania poręczenia.

Dokonanie zatem przez organy podatkowe w rozpatrywanej sprawie ustalenia wartości otrzymanych przez skarżącą Spółkę nieodpłatnych świadczeń nie sposób uznać za sprzeczne z przepisem art. 12 ust. 5 i ust. 6 pkt 4 u.p.d.o.p.

W tym miejscu wskazać należy również, że skarżąca w odwołaniu od decyzji nie negowała faktu wystąpienia do banku skarżącej i podmiotu działającego non profit celem ustalenia stawki prowizji z tytułu udzielonych poręczeń negując co do zasady powstanie przychodu z tytułu udzielonych poręczeń.

Zarzuty podniesione w skardze, tj. naruszenia przez organy podatkowe przepisu

art. 11 u.p.d.o.p. oraz § 15 rozporządzenia ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów

z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników (Dz. U.

z 1997 r. Nr 128 poz. 833 ze zm.) poprzez ich pominięcie nie zasługują na uwzględnienie.

Art. 11 u.p.d.o.p. znajdzie zastosowanie tylko wówczas gdy podmioty powiązane wykorzystując fakt powiązania dający dużą swobodę w kształtowaniu wzajemnych stosunków wykorzystają to w celu transferu zysków, jeżeli w wyniku istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty i w wyniku tego podmiot nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać gdyby wymienione powiązania nie istniały. Art. 11 u.p.d.o.p. stanowi wówczas samodzielną podstawę do określenia wysokości dochodu i podatku należnego. Skoro o czym była mowa, z takim przypadkiem nie mamy do czynienia w niniejszej sprawie, zasadnie organy uznały, że zastosowanie znajdzie art. 12 ust. 1 pkt 2 i ust. 5, 6 pkt 4 u.p.d.o.p.

W odniesieniu do wymienionych w skardze zarzutów naruszenia przepisów art. 120, 121, 123, 124 O.p. dotyczących ogólnych zasad postępowania podatkowego, a także postępowania dowodowego (art. 187, 191 O.p.) poprzez niewyjaśnienie wszystkich okoliczności sprawy i nieodniesienie się do wszystkich argumentów podniesionych w odwołaniu, Sąd nie stwierdził naruszenia ww. wskazanych przepisów prawa.

W ocenie sądu organy w sposób jednoznaczny, nie nasuwający żadnych wątpliwości w oparciu o zgromadzony w sposób kompleksowy materiał dowodowy wywiodły, po uprzedniej jego ocenie dokonanej na podstawie zasad logiki, wiedzy oraz doświadczenia życiowego, realizując tym samym obowiązek wynikający z art. 187 i 191 O.p., że na skutek otrzymania przez Spółkę nieodpłatnego świadczenia i nie wykazania go jako przychodu, doszło do pomniejszenia zobowiązania wykazanego w CIT – 8 za 2007 r. Zdaniem Sądu zaskarżona decyzja jest merytorycznie poprawna i staranna. Rozstrzygnięcie jest bezstronne i charakteryzuje się dbałością o wyjaśnienie wszelkich aspektów sprawy. Sąd nie dopatrył się w zachowaniu organu działania na niekorzyść Spółki. Zdaniem sądu organy zrealizowały nałożony na nie obowiązek ustalenia prawdy obiektywnej poprzez wyczerpujące zgromadzenie materiału dowodowego, a następnie jego pełne rozpatrzenie (art. 120, 121, 122, 123 i 187 §1 O.p. ). Poza zakresem zainteresowania organów nie pozostała żadna okoliczność, która mogłaby stanowić o zaniechaniu podjęcia czynności zmierzających do pełnego zgromadzenia materiału dowodowego i wyjaśnienia sprawy ze skutkiem stanowiącym o jej wadliwości. Uzasadnienie decyzji jest wyczerpujące, spełniające kryteria

o jakich mowa w art. 210 § 1 i 4 O.p. Ponieważ rozstrzygnięcie organu I instancji w ocenie Sądu nie naruszało ani przepisów prawa materialnego, ani prawa procesowego, nie można uznać tym samym, że decyzja organu odwoławczego została wydana wbrew art. 233 § 1

pkt 1 O.p.

Końcowo Sąd nadmienia, że nie ma racji pełnomocnik strony skarżącej, iż organy podatkowe uchybiły przepisom postępowania w ten sposób, że nie zastosowały się do stanowiska utrwalonego w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz przyjętego w indywidualnych interpretacjach Ministra Finansów, co do neutralności podatkowej nieodpłatnych świadczeń. W kontekście art. 14 b § 1 O.p. wyjaśnić należy, że przedmiotowe interpretacje są wydawane w indywidualnych sprawach i nie mają zastosowania ani konsekwencji wiążących w odniesieniu do żadnego innego zaistniałego stanu faktycznego czy też zdarzenia przyszłego. Ordynacja podatkowa nie wskazuje bowiem by indywidualne interpretacje podatkowe, wiązały kogokolwiek innego, w zakresach w nich wskazanych, poza wnioskodawcą.

Natomiast stosownie do art. 170 p.p.s.a., który stanowi, iż orzeczenie prawomocne wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy i inne organy państwowe, a w przypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby, wskazuje się, że owo związanie dotyczy prawomocnych orzeczeń sądowych i w zakresie rozpoznanej sprawy

a nie wiąże w innej sprawie. Bezspornie dorobek orzecznictwa jak i doktryny jest wskazówką do interpretacji przepisów prawa i ich stosowania, a sam fakt kierowania się nimi nie może automatycznie przemawiać za uchyleniem orzeczeń organów podatkowych, tylko

w przypadkach wskazanych w art. 145 p.p.s.a.

Reasumując rozpoznając przedmiotową sprawę Sąd nie dopatrył się naruszenia przepisów prawa materialnego czy sformułowanych w przepisach Ordynacji podatkowej zasad postępowania. Zdaniem składu orzekającego organy podatkowe w zakresie wystarczającym dla potrzeb prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy przeprowadziły postępowanie, którego wyniki

---

bez przekroczenia granic ustawowych poddały rzetelnej analizie i ocenie, wyciągając logicznie poprawne i merytorycznie uzasadnione wnioski.

Nie znajdując zatem podstaw do uchylenia zaskarżonej decyzji, skargę na podstawie art. 151 p.p.s.a. należało oddalić.