

**II FSK 41/09 - Wyrok**

<b>Data orzeczenia</b>	2010-05-21
<b>Data wpływu</b>	2009-01-14
<b>Sąd</b>	Naczelny Sąd Administracyjny
<b>Sędziowie</b>	Edyta Anyżewska /sprawozdawca/ Jan Grzęda Stefan Babiarz /przewodniczący/
<b>Symbol z opisem</b>	6113 Podatek dochodowy od osób prawnych
<b>Hasła tematyczne</b>	Podatek dochodowy od osób prawnych
<b>Sygn. powiązane</b>	I SA/Wr 95/08
<b>Skarżony organ</b>	Dyrektor Izby Skarbowej
<b>Treść wyniku</b>	Uchylono zaskarżony wyrok i przekazano sprawę do ponownego rozpoznania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny
<b>Powołane przepisy</b>	Dz.U. 2000 nr 54 poz 654; art. 7 ust. 1-2, art. 9a ust. 1, art. 9a ust. 3, art. 9a ust. 6, art. 11 ust. 1-4, art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1; Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - tekst jednolity

**Sentencja**

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący: Sędzia NSA Stefan Babiarz, Sędziowie: NSA Edyta Anyżewska (sprawozdawca), WSA del. Jan Grzęda, Protokolant Szymon Mackiewicz, po rozpoznaniu w dniu 21 maja 2010 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej "F.[...]" sp. z o.o. w L od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 25 lipca 2008 r. sygn. akt I SA/Wr 95/08 w sprawie ze skargi "F.[...]" sp. z o.o. w L. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu z dnia 20 listopada 2007 r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 2004 r. 1) uchyła zaskarżony wyrok w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu we Wrocławiu, 2) zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej we W. na rzecz "F.[...]" sp. z o.o. w L. kwotę 3.550 (trzy tysiące pięćset pięćdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

**Uzasadnienie**

1. Zaskarżonym wyrokiem z dnia 25 lipca 2008 r. o sygn. akt I SA/Wr 95/08 Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.), dalej P.p.s.a., orzekł o oddaleniu skargi "F. [...]" Sp. z o.o. w Legnicy na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia 20 listopada 2007 r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 2004 r.

2. Powyższą decyzją organ odwoławczy, działając na podstawie art. 233 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), dalej jako O.p., po rozpatrzeniu odwołania Spółki utrzymał w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W. z dnia 23 sierpnia 2007 r. określającą wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2004 r. w kwocie 51.657,00 zł.

3. W toku przeprowadzonej kontroli organ podatkowy pierwszej instancji zakwestionował ujęcie w kosztach uzyskania przychodów wydatków Spółki określanych jako "opłaty grupowe" oraz "opłaty na dywizję" uznając, że nie były one związane z jej przychodami, a wypłacane były na podstawie wycień statystycznych za gotowość do wykonania czynności przez tzw. dywizję i grupę na rzecz wszystkich podmiotów grupy "F.". Ustalono, że opłaty grupowe ponoszone były na rzecz spółki francuskiej "F. N." na podstawie umowy z dnia 1 stycznia 2003 r. i zgodnie z jej treścią obejmowały wynagrodzenie za usługi: zarządzania ogólnego, komunikacji, marketingu, kontrolowania księgowości i podatków, finansów, ustawodawstwa, ubezpieczenia i

nieruchomości, systemów zarządzania EDP, zasobów ludzkich. Umowa określała także sposób ustalenia podstawy naliczania opłat za usługi odwołując się, w zależności od charakteru wykonywanych czynności, do parametrów dochodu zewnętrznego, wartości przemysłowej dodanej lub ilości personelu. W toku postępowania skarżąca wyjaśniła, że była obciążana opłatami za grupę oraz dla dywizji na podstawie faktur wystawionych przez "F. A.", a więc podmiot zajmujący się zarządzaniem dywizją skupiającą spółki wytwarzające pakiety akustyczne w grupie "Moduły i Systemy" oraz świadczeniem wyspecjalizowanych usług z zakresu doradztwa technicznego i finansów dla spółek należących do dywizji, zatrudniała w tym celu wykwalifikowany personel. W ramach tej współpracy "F. A." świadczyła na rzecz skarżącej usługi zarządzania na szczeblu dywizji, wsparcie w zakresie finansów spółki, związanych z działalnością w strukturach dywizji, usługi zarządzania jakością i doradztwa technicznego, wsparcie w zakresie zarządzania zasobami ludzkimi.

W piśmie z dnia z dnia 19 października 2006 r. skarżąca złożyła wyjaśnienia dotyczące opłat grupowych, przedstawiając jednocześnie specyfikację niektórych czynności, załączając do pisma dowody potwierdzające, jej zdaniem, ich wykonanie. Do pisma załączono także zasady rozliczeń grupowych i opłat pod nazwą "Honoraria Zarządu Holdingu F." oraz opłat na dywizję. Z treści pierwszego z tych dokumentów wynikało, że "F." jako organizacja posiada pewne możliwości pozwalające spełniać niektóre funkcje wobec członków grupy (działy kalkulacji kosztów). Rezultatem takiej organizacji, zdaniem Spółki, jest to, że każda firma w grupie jest fakturowana przez "F. H." oraz jedną z ww. firm, w zależności od prowadzonej działalności w danej firmie.

W zakresie opłat na dywizję skarżąca przedłożyła jedynie umowę zawartą w dniu 2 stycznia 2004 r. z firmą "F. A.", nie okazując szczegółowego rozliczenia wartości usług. Zgodnie z zapisami ww. umowy "F. A." zobowiązała się do zapewnienia ciągłej pomocy i wsparcia w zakresie marketingu, zarządzania, jakości, zakupów, w sprawach technicznych, reklamowych, administracyjnych, finansowych, prawnych i innych związanych z prowadzoną działalnością. Umowa określała także warunki ustalania wynagrodzenia, które przewidywało zwrot kosztów oraz procentową stawkę wartości dodanej, wypracowanej przez spółkę.

Wobec takiego sposobu rozliczenia wielokrotnie zwracano się do Spółki o wyjaśnienie, jakie faktycznie usługi zostały wykonane w ramach obu przedstawionych umów. Skarżąca nie przedstawiła jednoznacznej odpowiedzi, wskazując jedynie na ogólne zasady działania spółki. Przedłożone dowody i wyjaśnienia, zdaniem organów podatkowych, nie stanowiły wiarygodnego potwierdzenia wykonania ww. usług, co dawało podstawę do ich pominięcia w kosztach uzyskania przychodów. Uzasadniając swój pogląd, organ podatkowy powołał się na 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000r. Nr 54, poz. 654 ze zm.) dalej u.p.d.o.p., nie kwestionując kosztowego charakteru wydatków na zakup usług zarządzania czy strategii firmy wskazał, że obowiązkiem podatnika jest wykazanie ich wykonania oraz związku z przychodem, tego zaś skarżąca nie uczyniła. Przywołano także przepis art. 9a ust. 3 u.p.d.o.p. stwierdzając, że w zakresie transakcji dotyczących usług o charakterze administracyjnym oraz innych świadczeń o charakterze niematerialnym francuski system podatkowy został uznany za szkodliwy (por. § 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 grudnia 2000 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwa konkurencję podatkową (Dz.U. Nr 115, poz. 1203), co wobec przekroczenia wskazanych w ustawie obrotów z tytułu transakcji ze spółkami francuskimi obligowało skarżącą do prowadzenia specjalnej dokumentacji. Na wezwanie kontrolujących Spółka sporządziła i przedłożyła taki dokument, który organ podatkowy ocenił jako ogólne opracowanie, nieuwzględniające ustawowo wymaganych elementów.

Rozpatrując sprawę w postępowaniu odwoławczym Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji, dzieląc dokonaną w niej ocenę.

4. W skardze na decyzję organu odwoławczego strona zarzuciła naruszenie przepisów art. 122 i art. 191 O.p., a w konsekwencji art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. poprzez błędne przyjęcie, że sporne usługi nie miały miejsca, co skutkowało wyłączeniem ich z kosztów uzyskania przychodów.

Spółka podniosła, że organy podatkowe pominęły w swoich rozstrzygnięciach specyfikę prowadzonej działalności oraz zasad funkcjonowania grupy "F.", w ramach której funkcjonują spółki zajmujące się produkcją oraz podmioty ją organizujące (spółki kosztowe). Ponieważ przychody ze sprzedaży są generowane w spółkach produkcyjnych, koniecznym jest rozliczenie kosztów poniesionych przez spółki kosztowe, dzięki którym sprzedaż ta jest możliwa. Rozliczenie tych kosztów może przebiegać w różny sposób, np. poprzez zakup i sprzedaż towarów pomiędzy ww. spółkami lub też według zasad przyjętych przez grupę, co wydawało się rozwiązaniem najprostszym. Istotnym jest również w ocenie Spółki, że dziedzina produkcji przez nią prowadzona dostępna jest dla wąskiego grona odbiorców, co znacznie ogranicza rynek zbytu. Okoliczności te uzasadniają ponoszenie spornych wydatków, ich związek z przychodem, a w konsekwencji zaliczenie ich w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Ponadto wbrew twierdzeniom zawartym w decyzji Spółka nie nabywała żadnych usług marketingowych od osób trzecich. Skarżąca nie kwestionuje, że jest odrębnym i samodzielnym podmiotem, z tym, że część usług wykonuje dla niej inny podmiot, w zamian za co ona uiszcza należne wynagrodzenie.

5. W odpowiedzi na skargę organ podatkowy wniósł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasową argumentację.

6. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu przychylił się do stanowiska wyrażonego w zaskarżonej decyzji, uznając, że Spółka nie przedstawiła dowodów potwierdzających nabycie w 2004 r. usług, których wartość zaliczyła uprzednio w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Sąd podkreślił przy tym, że ciężar wskazania takich dowodów, podobnie jak wykazania związku pomiędzy wydatkiem a przychodem obarcza podatnika. Wskazano, że specyfika świadczonych usług, ich niematerialny charakter, polegający z reguły na przekazaniu określonej wiedzy czy wiadomości utrudnia, a niejednokrotnie czyni niemożliwym poszukiwanie dowodów ich wykonania bez udziału strony. Podobnie rzecz się ma z wykazaniem związku pomiędzy świadczeniem usług a osiągniętym przychodem, gdyż związek ten nie zawsze ma charakter bezpośredni i nie zawsze natychmiast skutkuje osiągniętym przychodem, w takiej sytuacji możliwości dowodowe organów podatkowych są ograniczone, konieczna jest wiedza wskazująca na zamysł i strategię podmiotu - nabywcy usługi niematerialnej, której związek z przychodem może nie być na pierwszy rzut oka widoczny i jasny. Sąd stwierdził, że nie sposób uznać, iż skarżąca uczyniła zadość postawionym jej wymogom. Nie jest sporny jej status w strukturze holdingu, jak również fakt zawarcia opisanych na wstępie umów, sporne są natomiast okoliczności związane z wykazaniem, a tym samym udokumentowaniem, faktu świadczenia przez spółki francuskie na rzecz skarżącej opisanych w fakturach i umowach czynności. Sąd podzielił stanowisko organów, że pomimo wielokrotnego zwracania się przez organy podatkowe do Spółki o przedstawienie materialnych dowodów wykonania spornych usług, nie przedstawiono żadnych dokumentów, które potwierdziłyby wykonanie usług.

Sąd wskazał, że podmioty zrzeszone w ramach holdingu współtworzonego przez podmioty mające siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, opodatkowane są na zasadach ogólnych, a co więcej z uwagi na istnienie pomiędzy nimi powiązań kapitałowych obarczone są szczególnymi obowiązkami w zakresie dokumentowania realizowanych pomiędzy nimi czynności. W rozpoznawanej sprawie, wymogi w tym zakresie stwarza fakt, że podmiot będący usługodawcą w zakresie świadczonych usług, został zaliczony przez prawo krajowe do podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju

stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Stanowi o tym przepis § 2 ust. 1 lit c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 grudnia 2000 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, zgodnie z którym w zakresie transakcji dotyczących usług o charakterze administracyjnym oraz innych świadczeń o charakterze niematerialnym szkodliwa konkurencja podatkowa jest stosowana w systemie podatkowym Republiki Francuskiej.

Podsumowując Sąd wojewódzki wskazał, że podejmując działalność gospodarczą w ramach holdingu skarżąca dokonała wyboru dogodnej dla niej formy współpracy z pozostałymi uczestnikami holdingu, wybór ten dotyczył także sposobu rozliczenia między ww. podmiotami, polegającego na zawarciu stosownych umów o świadczenie usług przez spółki kosztowe, przyjęcie tej formy rozliczeń winno jednak uwzględniać obowiązujące w tym względzie regulacje podatkowe, w tym także dotyczące dokumentowania świadczonych usług. Decydując się na opcję rozliczania usług niematerialnych w oparciu umowy o podziale kosztów koniecznym jest, z wagi na omówioną powyżej specyfikę tych usług, zadbanie o niezbędną dokumentację - dowody materialne, które fakt ich realizacji potwierdzą. W spornej sprawie poza fakturami, umowami oraz powołaniem się na osiągnięte przychody skarżąca dowodów takich nie potrafiła wskazać, co w myśl art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. uzasadniało wyłączenie poniesionych z tego tytułu wydatków z kosztów uzyskania przychodów.

Ponadto odnosząc się do zarzutu skargi wskazującego na naruszenie przepisów postępowania podatkowego, poprzez zaniechanie wyjaśnienia spornej kwestii - korzystania przez skarżącą z usług innych podmiotów m.in. w zakresie księgowości i usług prawnych, Sąd uznał, że okoliczność ta nie może stanowić podstawy do uchylecia zaskarżonej decyzji, gdyż organy podatkowe jako podstawę swojego rozstrzygnięcia wskazały brak dowodów potwierdzających realizację usług w oparciu o faktury wystawione przez spółki francuskie, co znalazło potwierdzenie w zgromadzonym materiale dowodowy.

7. W skardze kasacyjnej skarżąca Spółka wniosła o uchylenie powyższego orzeczenia w całości i rozpoznanie skargi, ewentualnie uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i przekazanie sprawy Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu we Wrocławiu do ponownego rozpoznania oraz zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych, w tym kosztów postępowania kasacyjnego oraz kosztów poniesionych przed sądem pierwszej instancji.

Zaskarżonemu orzeczeniu zarzucono:

1. na podstawie art. 174 pkt 1 P.p.s.a., naruszenie prawa materialnego przez błędną wykładnię oraz niewłaściwe zastosowanie:

a) art. 9a i 11 ust. 1 oraz 15 u.p.d.o.p. poprzez błędne uznanie, że podatników prowadzących działalność gospodarczą w strukturze międzynarodowych holdingów obowiązują podwyższone obowiązki dokumentacyjne dotyczące wykazania związku z przychodem wydatków ponoszonych przez nich na rzecz innych podmiotów wchodzących w skład tych holdingów;

2. na podstawie art. 174 pkt 2 P.p.s.a., naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy:

a) art. 133 § 1 w zw. z art. 134 § 1 i art. 145 § 1 pkt 1 lit.c) oraz 151 P.p.s.a. oraz w zw. z art. 120, 121, 122 oraz 187 § 1 oraz 191 O.p. poprzez:

- nieuwzględnienie skargi i brak uchylecia decyzji Dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w L., mimo naruszenia przez organy podatkowe przepisów

postępowania, w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy (tj. art. 120, 121, 122, 187 § 1 oraz 191 O.p.);

- oddalenie skargi mimo naruszenia przez organy podatkowe wskazanych powyżej przepisów postępowania;

b) art. 133 § 1 w zw. z art. 134 oraz 141 § 4 P.p.s.a. polegające na tym, że WSA:

- będąc zobowiązanym do wydania wyroku na podstawie akt sprawy, nie zbadał w sposób wystarczający, czy ustalenia faktyczne dokonane przez organy, których decyzje zostały zaskarżone, odpowiadają prawu oraz nie dostrzegł, że organy podatkowe naruszyły następujące przepisy postępowania: 120, 122, 180, 187 § 1 oraz 191 O.p.;

- pominął istotne okoliczności mające wpływ na prawidłowe ustalenie przez organy podatkowe stanu faktycznego w analizowanej sprawie oraz błędnie uznał za prawidłowy stan faktyczny ustalony przez organy podatkowe.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej Spółka podkreśliła, że nie zgadza się z przyjętą w zaskarżonym orzeczeniu wykładnią art. 15 ust.1 u.p.d.o.p., zgodnie z którą podatników prowadzących działalność w strukturze holdingów międzynarodowych obowiązują podwyższone rygory dokumentacyjne dotyczące usług niematerialnych wykonywanych na ich rzecz przez innych członków holdingu, jako warunek zaliczenia wydatków z tytułu tych usług do podatkowych kosztów uzyskania przychodu tych podatników. Zdaniem Spółki potrącalność podatkowa kosztu, w brzmieniu przepisu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p obowiązującym w 2004 r., jest uzależniona od jego poniesienia, związku z przychodem oraz braku wymienienia tego kosztu w artykule 16 ust. 1 u.p.d.o.p. Oczywiście fakt wykonania usługi powinien być udokumentowany, ale artykuł 15 ust. 1 u.p.d.o.p. nie nakłada na podatników żadnych obowiązków w tym zakresie, ani tym bardziej nie odnosi się w sposób szczególny do podatników działających w strukturze holdingu. Obowiązek dokumentacyjny dotyczy poniesienia wydatku, natomiast nie dotyczy on dokumentowania samego wykonania określonej usługi (w tym usługi niematerialnej). Rozszerzenie tego obowiązku na dokumentowanie wykonania usług można rozciągać jedynie na podstawie wyraźnego przepisu ustawy, przy czym, w ocenie Spółki, nie są takimi przepisami artykuł 9a oraz artykuł 11 ust. 1 u.p.d.o.p.. Wynikający z nich obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej nie jest powiązany z możliwością zaliczenia wydatku do podatkowych kosztów uzyskania przychodu podatnika, ale z przesądzeniem, czy warunki transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi zostały ustalone na poziomie rynkowym. Spółka zauważyła, iż zarówno w orzecznictwie sądowym, jak i w piśmiennictwie podkreślany jest brak wymogu szczególnego udokumentowania, jako warunku zaliczenia wydatku do podatkowych kosztów uzyskania przychodów podatnika.

W ocenie Spółki zarówno organy podatkowe jak i Sąd pierwszej instancji popełniły błąd wykładni, polegający na tym, że obowiązek posiadania szczególnej dokumentacji nałożony jednym przepisem art. 9a ust. u.p.d.o.p. powiązały z uprawnieniem wynikającym z innego przepisu, tj. art.15 ust. 1 u.p.d.o.p. W efekcie organy podatkowe oraz Sąd powiązały obowiązek posiadania przez Spółkę szczególnej dokumentacji podatkowej nie z ustaleniem (i ewentualnym zakwestionowaniem) warunków transakcji pomiędzy skarżącą oraz spółkami francuskimi, (do czego uprawniałby je art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p), ale z możliwością zaliczenia przez Spółkę wydatków, poniesionych na rzecz spółek francuskich do podatkowych kosztów uzyskania przychodów, (które to uprawnienie organów nie wynika w żaden sposób z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.). Spółka podkreśla, iż nigdy nie odnosiła w ciężar kosztów uzyskania przychodów wydatków pokrywających koszty funkcjonowania spółek francuskich. Natomiast spółki francuskie kalkulowały wynagrodzenie za świadczone na rzecz skarżącej usługi niematerialne, mając na względzie poziom (zwrot) własnych kosztów. Jest to powszechnie

stosowana praktyka rynkowa, mająca na celu osiągnięcie zysku ze świadczonych usług, akceptowana również przez organy skarbowe, (na co wskazuje istnienie chociażby metody "rozsądnej marży" w artykuł 11 ust. 2 pkt. 3 u.p.d.o.p.).

W kwestii naruszenia przepisów postępowania Spółka podniosła, że Sąd nie odniósł się w uzasadnieniu wyroku do kluczowej dla zaliczenia spornych wydatków do kosztów uzyskania przychodów Spółki argumentacji dotyczącej specyfiki jej działania w ramach grupy "F.". Spółka wielokrotnie wyjaśniała, na czym polega jej rola jako spółki produkcyjnej w ramach grupy oraz, że działalność w ramach grupy determinuje ograniczone możliwości Spółki w zakresie przedstawiania dowodów, których przedstawienia żądały organy w trakcie postępowania. Gruntowna analiza argumentacji przedstawionej w skardze, której Sąd nie dokonał, prowadziłaby do wniosku, że większość żądań organów była niemożliwa do spełnienia przez Spółkę, wskutek czego Sąd uchyliłby skarżoną decyzję. Sąd niedostatecznie zbadał i ze szkodą dla Spółki potraktował kwestię wyjaśnienia przez organy podatkowe świadczenia spornych usług przez podmioty inne niż spółki francuskie. Sąd zignorował fakt, że organy podatkowe, bez dogłębnego wyjaśnienia, jakie usługi i przez kogo były świadczone na rzecz Spółki uznały, że nastąpiło zdublowanie świadczeń, w związku z czym wydatki ponoszone przez Spółkę na rzecz spółek francuskich nie stanowią dla Spółki podatkowych kosztów uzyskania przychodu, jako nieracjonalne z punktu widzenia zasad ekonomii. Spółka podkreśliła, że taka ocena zdarzeń jest całkowicie niedopuszczalna i niezgodna z prawem.

8. W odpowiedzi na skargę kasacyjną Dyrektor Izby Skarbowej w W. wniósł o jej oddalenie oraz zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

9. Na rozprawie w NSA w dniu 21 maja 2010 r. pełnomocnik Spółki wnosił i wywodził jak w skardze kasacyjnej.

10. Naczelny Sąd Administracyjny zważył co następuje:

Skarga kasacyjna ma usprawiedliwione podstawy.

10.1. Trafnie wywiedziono w niej, że wyrok Sądu administracyjnego pierwszej instancji nie odpowiada wymogom przewidzianym w art. 141 § 4 P.p.s.a

W myśl tego przepisu uzasadnienie wyroku powinno zawierać zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie.

W uchwale składu siedmiu sędziów NSA z dnia 15 lutego 2010 r. sygn. akt II FPS 8/09 przyjęto, że nie odpowiada wymogom określonym powyższym przepisem wyrok, z którego uzasadnienia nie wynika jednoznacznie jaki stan faktyczny został przyjęty przez sąd za podstawę orzekania. Jeśli sąd zaakceptował ustalenia faktyczne przywołane w zaskarżonej decyzji, to powinien wyjaśnić, dlaczego uznał, że dokonane one zostały po przeprowadzeniu postępowania podatkowego, w którym wyczerpująco, zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej wyjaśniono okoliczności istotne dla załatwienia danej sprawy (art. 122 i 187 O.p.) oraz że w zaskarżonej decyzji dokonano obiektywnej oceny okoliczności istotnych dla załatwienia sprawy w oparciu o cały zebrany materiał dowodowy (art. 191 O.p.).

10.2. Jak trafnie podnosi strona skarżąca, Sąd pierwszej instancji nie jest związany zarzutami i wnioskami zawartymi w skardze (por. art. 134 P.p.s.a.), powinien zatem rozstrzygnąć o zgodności z prawem zaskarżonego aktu w granicach wynikających z przedmiotu konkretnej sprawy.

W niniejszej sprawie Sąd badał legalność decyzji określającej zobowiązanie podatkowe strony skarżącej w podatku dochodowym od osób prawnych za 2004 r. Sąd powinien zatem w ramach przedstawienia stanu sprawy wskazać, czy z zaskarżonej decyzji wynika, co było źródłem przychodu skarżącej Spółki w analizowanym roku podatkowym, w jakich okolicznościach przychód ten został uzyskany, jakie koszty uzyskania tego przychodu Spółka wykazała i z jakich względów część tych kosztów nie spełniała przedstawionych w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. warunków zaliczenia ich do kosztów uzyskania przychodów.

10.3. Stosownie do art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p. przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód, bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty.

Dochodem jest natomiast nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą (art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p.).

W niniejszej sprawie nie jest kwestionowana wysokość sumy przychodów uzyskanych przez Spółkę, określona zaskarżoną decyzją, sporne jest natomiast wyłączenie z kosztów uzyskania tych przychodów – w oparciu o art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. – wydatków ponoszonych przez Spółkę na tzw. opłaty grupowe.

Stosownie do tego przepisu kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p.

Przy tak zarysowanym przedmiocie sprawy Sąd powinien ocenić, czy w postępowaniu podatkowym ustalono wyczerpująco z jakich źródeł pochodziły przychody podatnika, w jakich okolicznościach były pozyskiwane i czy uwzględnione w ewidencji rachunkowej podatnika koszty uzyskania tych przychodów spełniały warunek poniesienia ich w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

10.4. Spółka powoływała się w toku postępowania administracyjnego oraz sądownoadministracyjnego na specyfikę swojej działalności gospodarczej i funkcjonowanie w ramach międzynarodowego holdingu, w którym obowiązuje podział ról pomiędzy powiązanimi kapitałowo i organizacyjnie podmiotami. Wskazała, że zajmuje się produkcją części i akcesoriów do samochodów, natomiast "spółki francuskie", z którymi zawarła umowy o świadczenie różnego rodzaju (szczegółowo wymienionych w umowach i przytoczonych w decyzji organu pierwszej instancji) usług niematerialnych wykonywały na jej rzecz usługi zapewniające sprawne funkcjonowanie podmiotu, kontrolę jakości i sprzedaż wytworzonych produktów.

Z zaskarżonego wyroku nie wynika, aby Sąd rozważył, czy w postępowaniu podatkowym ustalono w jaki sposób i na czyją rzecz Spółka zbywała swoje produkty, w jaki sposób pozyskiwała odbiorców. Nie wiadomo, czy uznano, że sprzedażą wyrobów, pozyskiwaniem odbiorców zajmowali się pracownicy Spółki, czy inne podmioty, którym Spółka zlecała czynności tego rodzaju, skoro uznano że usług tego rodzaju (mimo że wynikało to z zawartych umów) nie świadczyły "spółki francuskie". Ocena Sądu w tym zakresie jest nader lakoniczna, nie nawiązująca do materiału dowodowego zgromadzonego w aktach sprawy ani ustaleń zawartych w decyzji.

Spółka twierdziła, że osoby przez nią zatrudnione w działach, które mogłyby sugerować dublowanie się czynności marketingowych i zarządczych z usługami wyszczególnionymi w

umowach ze "spółkami francuskimi" zapewniały obsługę procesu produkcji, natomiast usługi związane ze zbytem produktów świadczyły spółki francuskie. Sąd nie ocenił, czy wyjaśnienia Spółki zostały poddane w zaskarżonej decyzji wyczerpującej analizie z uwzględnieniem znajdujących się w aktach sprawy dowodów, w szczególności dokumentacji przedłożonej przez Spółkę, obrazującej transakcje o których mowa w art. 9a ust. 1 i 3 u.p.d.o.p.

10.5. Sąd pierwszej instancji uznał za spełniające wymogi swobodnej oceny dowodów (art. 191 O.p.) skwitowanie obszernych wyjaśnień Spółki i przedłożonych dowodów konstatacją, że nie potwierdzają one wykonania spornych usług przez "spółki francuskie".

Naczelný Sąd Administracyjny ocenił, że zarzuty zawarte w tym przedmiocie w skardze kasacyjnej są uzasadnione.

Rozważania Sądu zawarte w zaskarżonym wyroku mają w przeważającym stopniu charakter ogólny, nie odnoszącym się do okoliczności konkretnej sprawy, będącej przedmiotem kontroli Sądu.

10.6. Należy zauważyć, że w postępowaniu podatkowym – stosownie do art. 180 § 1 O.p. należy dopuścić jako dowód wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

Takim dowodem są w szczególności wyjaśnienia strony postępowania, które organ podatkowy zgodnie z art. 187 § 1 O.p. ma obowiązek wyczerpująco rozpatrzyć i ocenić na tle całokształtu okoliczności sprawy (art. 191 O.p.). Strona na wszystkich etapach postępowania powoływała się na celowość poniesienia kosztów zaewidencjonowanych i poniesionych na podstawie faktur wystawionych przez "spółki francuskie", twierdząc przy tym, że dotyczą one usług wymienionych w umowach o świadczenie usług zawartych z tymi spółkami, obowiązujących w analizowanym roku podatkowym w stosunkach między tymi podmiotami. Organy skarbowe odmówiły uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów kosztów rozliczonych na podstawie tych faktur argumentując, że Spółka nie przedstawiła wiarygodnych materialnych dowodów świadczących o wykonaniu przedmiotowych usług. Jako przykładowe dowody tego rodzaju wskazano pisemne opracowania, analizy i raporty. Nie kwestionując prawidłowości tezy o konieczności wykazania przez podatnika faktycznego wykonania na jego rzecz usług o charakterze niematerialnym, za które dokonał zapłaty i rozliczył w kosztach uzyskania przychodów należy zauważyć, że ustawa o podatku dochodowym ani Ordynacja podatkowa nie precyzują jakiego rodzaju dowody mogą potwierdzać faktyczne wykonanie usług niematerialnych, w związku z czym należy w tym zakresie uwzględnić ogólną zasadę wynikającą z art. 180 O.p., dopuszczającą jako dowód wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy.

Okoliczności te należy zatem rozpatrywać indywidualnie, na tle całokształtu materiału dowodowego dotyczącego konkretnej sprawy, a nie rutynowo, z powołaniem się na wnioski wypływające z orzecznictwa sądów administracyjnych, bez wyjaśnienia że wypracowane tezy znajdują zastosowanie w okolicznościach konkretnej sprawy.

Niewątpliwie inne kryteria oceny wiarygodności dowodów dotyczących świadczenia usług niematerialnych będą obowiązywać w przypadku zawarcia doraźnych umów tego rodzaju z podmiotami mającymi siedzibę w obszarach tzw. rajów podatkowych, inne natomiast okoliczności powinny być brane pod uwagę w sprawach, w których podatnicy podejmują działalność w ramach międzynarodowych grup kapitałowych, w których współpraca opiera się na podziale zadań, sprawowaniu przez niektóre z podmiotów funkcji i czynności na rzecz i w interesie innych podmiotów. W takich przypadkach organy podatkowe mają prawo i obowiązek ocenić, czy ustalone warunki współpracy między tymi podmiotami odpowiadają warunkom



rynkowym. Możliwość taką przewiduje art. 11 ust. 1 i 4 u.p.d.o.p.

Powołany przepis umożliwi ustalenie dochodu podatnika, który w wyniku stosowania praktyk nie odpowiadających warunkom rynkowym nie wykazuje dochodu lub wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby powiązania nie istniały, z pominięciem warunków wynikających z tych powiązań. W art. 11 ust. 2 i 3 u.p.d.o.p. przewidziano w takich sytuacjach szacowanie dochodów.

W zaskarżonej decyzji nawiązano do powiązań strony skarżącej z podatnikami mającymi siedzibę za granicą, ale ostatecznie w podstawie prawnej decyzji nie powołano art. 11 ust. 1-4 u.p.d.o.p. i poprzestano na wyłączeniu z kosztów wydatków wykazanych fakturami wystawionymi przez podmioty mające siedzibę na terytorium kraju stosującego szkodliwą konkurencję podatkową.

Sąd rozpatrując sprawę w jej granicach – stosownie do art. 134 P.p.s.a. nie rozważył, czy organy podatkowe powinny załatwić sprawę z uwzględnieniem przepisów art. 11 ust. 1 i 2 u.p.d.o.p., regulujących opodatkowanie podmiotów powiązanych organizacyjnie lub kapitałowo, jednakże z uwagi na to, że skarżąca Spółka zarzucając naruszenie art. 134 P.p.s.a. nie wskazywała na nierozważnie sprawy w tym aspekcie, NSA nie jest uprawniony do stwierdzenia wadliwości wyroku w tym zakresie, bowiem mogłoby to, przy ponownym rozpoznaniu sprawy doprowadzić do wyników niekorzystnych dla strony (art. 193 w zw. z art. 134 § 2 p.p.s.a.). W art. 19 ust. 4 ustawy przewidziano bowiem wymierzenie podatku dochodowego wg sankcyjnej (50%) stawki opodatkowania od dochodu określonego szacunkowo na podstawie art. 11 ustawy w związku z dokonaniem transakcji z podmiotami powiązanimi na warunkach odbiegających od rynkowych, w sytuacji gdy podatnik nie przedstawił dokumentacji podatkowej transakcji, sporządzonej zgodnie z art. 9a u.p.d.o.p.

W art. 9a ust. 1 ustawy podatkowej nałożono na podatników dokonujących transakcji z podmiotami powiązanimi z tymi podatnikami – w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4, obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej takich transakcji obejmującej okoliczności (wymienione w sześciu punktach), które pozwolą na ocenę zasadności ustalenia warunków współpracy.

Taki sam obowiązek nałożono tym przepisem na podatników dokonujących transakcji, w związku z którymi zapłała należności wynikających z takich transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. W sprawie nin. nie jest kwestionowane, że na skarżącą Spółkę ciążył omówiony obowiązek, bowiem Republika Francuska, na terenie której miały siedziby "spółki kosztowe" została uznana na mocy wydanego w oparciu o delegację z art. 9a ust. 6 u.p.d.o.p. ww. rozporządzenia Ministra Finansów za kraj, w którym stosuje się szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie usług niematerialnych.

Spółka w toku postępowania przedstawiła dokumentację, o której mowa w art. 9a ust. 1 i 3 ustawy podatkowej, jednakże organy skarbowe uznały ją za niewystarczającą.

Sąd badając sprawę w jej granicach powinien rozważyć, czy ocena ta była trafna, przekonywująco i wyczerpująco uzasadniona oraz ustosunkować się do wyprowadzonych z oceny tej dokumentacji konsekwencji w postaci nie uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów wydatków poniesionych w wyniku transakcji z podmiotami mającymi siedzibę w Republice Francuskiej.

Strona skarżąca wywodzi, że dokumentacja o której mowa w art. 9 ust. 1 i 3 u.p.d.o.p. służy ocenie, czy w transakcjach ustalono warunki rynkowe świadczonych usług, natomiast organy

podatkowe wyprowadzają wniosek, że dokumentacja ta służy ustaleniom faktycznym dotyczącym wykonania usług. Wg organu do uznania usług o charakterze niematerialnym za faktycznie wykonane niezbędne jest sporządzenie przez podatnika dokumentacji obejmującej zagadnienia wymienione w art. 9a ust. 1 pkt 1-6 u.p.d.o.p.

W ocenie składu orzekającego rację ma strona skarżąca. Wykładnia systemowa wewnętrzna ustawy podatkowej – w szczególności wykładnia art. 11 ust. 1-4 i art. 9a w ich wzajemnym powiązaniu prowadzi do wniosku, że nałożony art. 9a ust. 1 i 3 u.p.d.o.p. obowiązek prowadzenia szczegółowej dokumentacji podatkowej transakcji z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 oraz transakcji, w związku z którymi zapłała należności następuje na rzecz podmiotu mającego siedzibę na terenie kraju stosującego szkodliwą konkurencją podatkową ma na celu umożliwienie oceny warunków tych transakcji i porównanie ich z warunkami stosowanymi między podmiotami niezależnymi, czy też podmiotami nie mającymi siedziby w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

W niniejszej sprawie organy podatkowe powinny w związku z tym ocenić, czy uzgodnione w umowach z firmami francuskimi koszty usług niematerialnych odbiegają od standardów stosowanych w stosunkach podmiotów polskich z podmiotami zagranicznymi, nie mającymi siedziby na terenie krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Wnioski wyprowadzone z analizy dokumentacji podatkowej spełniającej wymogi przewidziane w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. powinny pozwolić na stwierdzenie, czy podatnik poniósł koszty uzasadnione ekonomicznie w warunkach gospodarki rynkowej, czy też że były to wydatki niecelowe lub zawyżone zważywszy na rodzaj i zakres usług niematerialnych i spodziewanych w związku z ich świadczeniem korzyści.

Nie da się wykluczyć, że do wyjaśnienia sprawy w tym zakresie będą wymagane wiadomości specjalne, co przemawiałoby za powołaniem biegłego dysponującego wiedzą na temat warunków stosowanych w obrocie z zagranicą przez podmioty niepowiązane i nie mające siedziby w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Z dotychczasowego przebiegu postępowania, a zwłaszcza dokonanej przez Dyrektora UKS oceny dokumentacji przedstawionej przez stronę na podstawie art. 9a ust. 1-3 ustawy oraz oceny innych wyjaśnień strony można odnieść wrażenie, że niezależnie od tego, jak szczegółowe i logiczne wyjaśnienia i dowody przedstawi strona, to nie zostaną one uwzględnione jako zgodne z rzeczywistością i odpowiadające wymaganiom ustawowym ponieważ nie odpowiadają one wyobrażeniom organu kontroli o dokumentowaniu usług niematerialnych. Uznając dokumentację sporządzoną przez podatnika na podstawie art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. za niewystarczającą, organ powinien wyjaśnić w decyzji jakich warunków przewidzianych w powyższym przepisie w pkt 1-6 dokumentacja ta nie spełnia i dlaczego. Ponadto powinien wyjaśnić jakie konsekwencje dla sprawy podatkowej mają ewentualne braki tej dokumentacji, z powołaniem odpowiednich przepisów ustawy podatkowej.

Organ kontroli skarbowej przytoczył w decyzji szczegółowo zakres usług, które w świetle zawartych umów miały świadczyć na rzecz strony spółki francuskie, ale nie wyprowadził z tego wniosków, czy wszystkie uzgodnione usługi przewidziane w umowach miały związek z przychodem Spółki, czy tylko niektóre z nich, czy też związek taki nie występował. Przede wszystkim jednak Sąd nie rozważył wnikliwie, czy organy podatkowe wyjaśniły przekonująco dlaczego uznały, że usługi te faktycznie nie były świadczone. W szczególności nie wskazano, czy uznano je za zbędne tzn. takie bez świadczenia których Spółka mogła sprzedawać swoje wyroby, czy też że Spółka bez udziałów spółek francuskich organizowała sprzedaż produktów i poniosła koszty z tym związane. Wreszcie nie wyjaśniono wyczerpująco, czy zakwestionowano należności określone fakturami spółek francuskich ze względu na sposób ustalenia kosztów

ich świadczenia, czy też tylko ze względu na brak pisemnych dowodów potwierdzających ich wykonanie. Z motywów wyroku nie wynika też wyraźnie, czy Sąd uznał za usprawiedliwioną przyczynę przyjęcia, że sporne koszty nie miały związku z przychodem było zaakceptowanie oceny organów co do przedstawionej przez stronę dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ust. 1 ustawy. Sąd nie rozważył też jakie ewentualne konsekwencje dla załatwienia sprawy mogą mieć braki w dokumentacji podatkowej o której mowa w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. dla ustalenia podstawy opodatkowania. W każdym razie nie znajduje uzasadnienia w świetle materiału dowodowego znajdującego się w aktach sprawy konstatacja Sądu, że dokonana przez organy podatkowe ocena tych dowodów nie była dowolna.

Uzasadniony jest w konsekwencji zarzut naruszenia przez Sąd art. 145 § 1 pkt 1 lit.c) P.p.s.a. w zw. z art. 191 O.p. wskutek niedostrzeżenia naruszenia w postępowaniu podatkowym zasady swobodnej oceny dowodów.

Wskutek niedostatecznego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy przyjętego za podstawę zaskarżonego wyroku zaakceptowanie oceny organów podatkowych, że sporne usługi nie zostały wykonane, mimo nieprzedstawienia na tę okoliczność przekonującej argumentacji, Sąd przedwcześnie stwierdził prawidłowe zastosowanie prawa materialnego, w szczególności art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Sąd uznał bowiem, że poniesione wydatki nie były nakierowane na uzyskanie przychodu Spółki, lecz pokrywały koszty funkcjonowania innych podmiotów w sytuacji, gdy stan faktyczny nie został wyczerpująco ustalony.

Wobec stwierdzenia naruszenia zaskarżonym wyrokiem wskazanych przepisów postępowania w stopniu, który mógł mieć istotny wpływ na wynik sprawy Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 185 § 1 i art. 203 § 1 P.p.s.a orzekł jak w sentencji.