

II FSK 1319/10 - Wyrok

Data orzeczenia	2012-01-10
Data wpływu	2010-06-10
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny
Sędziowie	Jan Rudowski /przewodniczący/ Stefan Babiarz /sprawozdawca/ Tomasz Zborzyński
Symbol z opisem	6113 Podatek dochodowy od osób prawnych
Hasła tematyczne	Podatek dochodowy od osób prawnych
Sygn. powiązane	I SA/Gd 47/10
Skarżony organ	Dyrektor Izby Skarbowej
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną
Powołane przepisy	Dz.U. 1992 nr 21 poz 86; art. 9a ust. 1, art. 11 ust. 5; Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania.

Tezy

Przepis art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j.: Dz. U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.) ma zastosowanie także do podmiotów powiązanych, o których mowa w art. 11 ust. 5 tej ustawy.

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący - Sędzia NSA Jan Rudowski, Sędzia NSA Tomasz Zborzyński, Sędzia NSA Stefan Babiarz (sprawozdawca), Protokolant Agata Han, po rozpoznaniu w dniu 10 stycznia 2012 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej A. sp. z o.o. z siedzibą w J. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 9 marca 2010 r. sygn. akt I SA/Gd 47/10 w sprawie ze skargi A. sp. z o.o. z siedzibą w J. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w G. z dnia 9 listopada 2009 r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 2004 r. 1) oddała skargę kasacyjną, 2) zasądza od A. sp. z o.o. z siedzibą w J. na rzecz Dyrektora Izby Skarbowej w G. kwotę 2700 (dwa tysiące siedemset) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

1. Wyrokiem z dnia 9 marca 2010 r., I SA/Gd 47/10, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku oddalił skargę A. spółki z o.o. z siedzibą w J. (zwana dalej: spółką) na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w G. z dnia 9 listopada 2009 r. utrzymującą w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w G. z dnia 5 sierpnia 2009 r. określającą spółce zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych za 2004 r. w kwocie 218.398 zł.

2. Ze stanu sprawy przyjętego przez sąd pierwszej instancji wynikało, że w roku 2004 spółka prowadziła działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług transportowych na terenie kraju oraz za granicą. Udziałowcami spółki są T. S., Z. S. (małżonkowie) oraz H. S.. W złożonym za rok 2004 zeznaniu CIT-8 spółka wykazała przychody w kwocie 3.377.333,01 zł, koszty uzyskania przychodu w wysokości 3.202.288,01 zł, dochód w kwocie 175.045 zł oraz należny podatek dochodowy w kwocie 29.204,90 zł.

Po przeprowadzeniu w spółce postępowania kontrolnego w zakresie badania prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa za 2004 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w G. w kolejnych decyzjach: z dnia 21 czerwca 2007 r. i z dnia 21 marca 2008 r. określił spółce należny za 2004 r. podatek dochodowy od osób prawnych w kwocie 96.343,90 zł. Oba te rozstrzygnięcia w wyniku złożonych odwołań zostały uchylone przez Dyrektora Izby Skarbowej w G. odpowiednio decyzjami: z dnia 23 listopada 2007 r. i z dnia 26 marca 2009 r. W obu przypadkach organ odwoławczy przekazując sprawę do ponownego rozpoznania organowi

pierwszej instancji wskazywał na konieczność przeprowadzenia przez ten organ postępowania dowodowego w znacznej części.

Ostatecznie po uzupełnieniu postępowania dowodowego, w związku ze stwierdzeniem powiązań o charakterze rodzinnym i wynikających ze stosunku pracy oraz z uwagi na fakt, iż spółka A. nie przedstawiła dokumentacji, o której mowa w art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j.: Dz. U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.) zwanej dalej: u.p.d.o.p. - decyzją z dnia 5 sierpnia 2009 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w G. na podstawie art. 11 ust. 5 w związku z art. 11 ust. 4 i ust.1 u.p.d.o.p. określił spółce A. wysokość zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2004 r. w kwocie 218.398 zł. Organ ten stwierdził, że powiązania między spółką A. a wykonująca na jej rzecz większość usług transportowych przez firmę B. prowadzoną przez T. S. polegały na tym, że T. S. jest synem udziałowca zarządu spółki A. T. S. i Z. S. oraz bratankiem trzeciego udziałowca H. S.

3. Po rozpoznaniu odwołania spółki decyzją z dnia 4 listopada 2009 r. Dyrektor Izby Skarbowej w G. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Organ odwoławczy podzielił stanowisko Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w G., że z uwagi na występujące pomiędzy spółką A. a firmą B. powiązania o charakterze rodzinnym i wynikające ze stosunku pracy, spółka miała obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p., zważywszy, że wartość transakcji pomiędzy podmiotami przekroczyła równowartość 50.000 euro. Dokonując analizy przedłożonej przez spółkę dokumentacji tj. umowy o współpracy z dnia 15 marca 2004 r., graficznej analizy opłacalności usług transportowych współpracujących firm oraz wykresu obrazującego opłacalność usług transportowych sporządzonych przez T. S. – stanowiącej w ocenie spółki dokumentację, o której mowa w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. - organ stwierdził, że nie określono w nich, jaką funkcję pełni każdy z podmiotów w tworzeniu wartości ekonomicznej przedmiotu transakcji – poprzez podejmowane działania gospodarcze, ponoszone ryzyko oraz zaangażowane aktywa. Dokumentacja ta nie zawierała także przewidywanych kosztów transakcji, metod i sposobu kalkulacji zysków oraz ceny przedmiotu transakcji, a więc szeregu elementów wymienionych w art. 9a ust. 1 pkt 2–3 u.p.d.o.p. Nadto zdaniem organu, spółka nie przedstawiła dokumentów z których wynikałoby, że nawiązanie współpracy pomiędzy A. a B. nastąpiło z powodów ekonomicznych, a nie tylko ze stwierdzonych pomiędzy tymi firmami powiązań.

W związku z tym, w ocenie organu odwoławczego, w przedmiotowej sprawie zaistniały przesłanki do określenia spółce A. na podstawie art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. dochodów i podatku należnego bez uwzględniania warunków wynikających z tych powiązań.

4. W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku spółka zarzuciła naruszenie art. 9a ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1, 2 i 4 u.p.d.o.p. oraz 187 § 1 w zw. z art. 235 ord. pod. oraz art. 234 w zw. z art. 233 § 2 i art. 230 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (j.t. Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) zwana dalej: ord. pod. - przez bezpodstawne zastosowanie tych przepisów. Twierdziła bowiem, że art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. niema zastosowania do sytuacji określonej w art. 11 ust. 5 u.p.d.o.p.

5. W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w G. wniósł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko w sprawie.

6. Uzasadniając wydany w sprawie wyrok sąd pierwszej instancji sąd wskazał, że nie dopatrywał się naruszenia art. 187 § 1 w związku z art. 235 ord. pod. bowiem postępowanie w sprawie zostało przeprowadzone w sposób nie naruszający tych przepisów. Ustalając stan faktyczny

sprawy organy podatkowe objęły swym postępowaniem wszystkie okoliczności istotne dla rozstrzygnięcia sprawy. Błąd organów - wskazany przez stronę - że T. S. był pracownikiem spółki A., nie dawał podstaw do uchylenia zaskarżonej decyzji. Ujawnione w tym zakresie uchybienie nie miało istotnego wpływu na rozstrzygnięcie, bowiem rację miał organ podatkowy twierdząc, że dla zastosowania norm art. 11 ust. 5 i art. 9a u.p.d.o.p. wystarczające jest wykazanie istnienia powiązań o charakterze rodzinnym.

Zdaniem sądu w sprawie nie było kwestionowane, że pomiędzy spółką a firmą B. T. S. zachodziły powiązania o charakterze rodzinnym, gdyż T. S. jest synem udziałowców i członków zarządu spółki oraz jest bratankiem trzeciego z udziałowców H. S.

Odwołując się do treści art. 11 ust. 1, 4 i 5 u.p.d.o.p. sąd wskazał, że z akt sprawy wynika, iż w roku 2004 spółka wykonywała usługi transportu drewna z lasu do tartaków, zarówno za pomocą własnych samochodów lub korzystając z usług podwykonawców, w tym firmy B. prowadzonej przez T. S. W wyniku oceny przedłożonych dokumentów ustalono, że spółka zakupiła usługi transportowe na ogólną wartość 694.205,45 zł, z czego: firma B. wykonała usługi na łączną kwotę 594.233,26 zł; zaś firma [...] T. W. wystawiła faktury na kwotę 19.245,60 zł, a kwota 80.725,59 zł stanowiła zapłatę za usługi kierowania pojazdami należącymi do spółki, zakupione od zarejestrowanych przedsiębiorców. W trakcie kontroli organ ustalił, że usługi transportowe leśne na rzecz skarżącej wykonywała wyłącznie firma T. S., który rozpoczął działalność z dniem 9 kwietnia 2004 r. i opłacał podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych według stawki 5,5%.

Organ pierwszej instancji dokonał zestawienia faktur wystawionych przez skarżącą spółkę na rzecz odbiorców usług transportowych (w tym m.in. [...] P. spółka z o.o. z L. posiadającego tartaki w P., N. i B., Z. w M., PPUH R. s.c. J. K., A. P. w J., L. spółka z o.o. w C.) na łączną kwotę 298.115,18 zł. Z zestawienia faktur wystawionych przez B. T. S. wynika z kolei, że za wykonanie usług podwykonawca otrzymał kwotę 594.233,26 zł.

W odpowiedzi na wezwanie organu o wyjaśnienie przesłanek, na jakich zostały ustalone ceny zakupu usług transportowych od firmy B., spółka A. wyjaśniła, że samochód należący do podwykonawcy poza zleconymi usługami transportu drewna z lasu, dodatkowo przeładowywał drewno na placu w tartaku w P. oraz w firmie R. na łączną kwotę 138.500 zł oraz dokonywał załadunku i podwozu drewna w lesie za kwotę 22.037,55 zł. Wskazani przez spółkę odbiorcy usług tylko częściowo potwierdzili fakt wykonania dodatkowych prac, twierdząc przy tym, iż ich wartość została wkalkulowana do kosztów usług transportowych. Natomiast skarżąca spółka nie przedłożyła żadnych dowodów na poparcie swoich twierdzeń o dodatkowych usługach, gdyż według jej oświadczenia współpraca z podwykonawcą opierała się na ustnej umowie.

Aby zweryfikować twierdzenia skarżącej spółki organ przeanalizował dokumentację księgową, w której wykazano, że firma B. w okresie od dnia 13 kwietnia 2004 r. do dnia 31 grudnia 2004 r. miała przewieźć na zlecenie A. 19.671,68 m³ drewna, a wykorzystywany do tego celu samochód przejechał w sumie 20.423 km. Tymczasem organ podatkowy wskazał, że z analizy możliwości wykonania usług przez podwykonawcę wynika, iż aby wykonać usługi tylko w zakresie wykazanim w zestawieniach do faktur, samochód podwykonawcy musiałaby pracować w sposób ciągły, codziennie, za wyjątkiem niedziel, średnio około 11 godzin i potrzebował by około 29,5 tyś. litrów paliwa. Natomiast, aby wykonać także prace dodatkowe pojazd musiałby pracować około 20 godzin dziennie i potrzebowałby na to około 51 tyś. litrów paliwa. W trakcie postępowania kontrolnego ustalono, że samochód firmy B. zużył tylko 19.288 litrów paliwa.

W sytuacji, gdy pomiędzy spółką A., a firmą B. stwierdzone zostały – niekwestionowane przez stronę skarżącą - powiązania rodzinne, organ podatkowy, w ocenie sądu, zasadnie podjął

działania mające na celu ustalenie, czy wykazany związek miał wpływ na wysokość cen stosowanych przy zakupie usług transportowych od podwykonawcy. Zdaniem sądu, na podstawie zebranego w sprawie materiału dowodowego organ podatkowy zasadnie uznał, że korzystanie przez skarżącą spółkę z usług B. nie miało racjonalnych podstaw i ekonomicznego uzasadnienia. Organ podatkowy wykazał, że stwierdzone powiązania o charakterze rodzinnym spowodowały, iż ustalone pomiędzy stronami warunki różniły się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne. W rezultacie tych powiązań spółka A. poniosła zawyżone koszty, za zlecone B. usługi transportowe i wykazała dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały. Nie bez znaczenia był fakt, że firma B. opłacała podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych według stawki 5,5%.

Wobec stwierdzonych powyżej powiązań o charakterze rodzinnym i związanych z nimi ustaleniami dotyczącymi zniżenia przez skarżącą spółkę dochodu do opodatkowania, zdaniem sądu organy podatkowe trafnie zastosowały art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. Zgodnie z tym przepisem podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi z tymi podatnikami - w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 - lub transakcji, w związku z którymi zapłała należności wynikających z takich transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji, obejmującej:

Odwołując się do treści art. 9a u.p.d.o.p. sąd wskazał, że na wezwanie Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w G. z dnia 14 lutego 2008 r. o przedłożenie dokumentacji wymienionej w art. 9a ust. 1-3 u.p.d.o.p. spółka przelożyła umowę o współpracy zawartą pomiędzy A. a B. w dniu 15 marca 2004 r., graficzną analizę opłacalności usług transportowych współpracujących firm oraz wykres obrazujący opłacalność usług transportowych sporządzone przez T. S.

Z treści umowy z dnia 15 marca 2004 r. wynika zaś, że jej celem jest zarobkowa współpraca pomiędzy stronami umowy w zakresie usług transportu drewna oraz udzielenie B. pomocy w zorganizowaniu jego przedsiębiorstwa z obowiązkiem rozliczenia tej pomocy. Spółka A. zobowiązała się zapewnić firmie B. pomoc we wdrożeniu w organizację rynku usług i ich rozliczaniu, nadzór warsztatu spółki A. nad utrzymaniem technicznym samochodu spółki B. (bez ustalenia odpłatności za nadzór), użyczyć 3.000 litów paliwa, dokonywać zapłaty za świadczone usługi transportowe przez okres 12 miesięcy, według ceny każdorazowo uzgodnionej przez strony. Strony umówiły się jednocześnie, że różnica pomiędzy ceną uzgodnioną z B. za usługi świadczone przez 12 miesięcy, a ceną stosowaną przez spółkę A. w świadczonych przez nią usługach tego samego rodzaju, będzie stanowić równowartość, za którą przez okres kolejnych 9 miesięcy firma B. udostępni skarżącej spółce swój samochód MAN do przewozu drewna. Z kolei z tabelarycznego zestawienia stanowiącego analizę opłacalności usług transportowych wynika, że w pierwszych dwóch latach spółka A. będzie ponosiła stratę, a dopiero po okresie 57 miesięcy współpraca przyniesie skarżącej spółce zysk w wysokości 11.100 zł. W żadnym z przelożonych dokumentów nie przedstawiono metody i sposobu kalkulacji zysków oraz nie określono ceny za świadczone usługi transportowe.

W ocenie sądu opisane dokumenty nie spełniały wymogów dokumentacji, o której mowa w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. Analiza treści tych dokumentów nie pozwalała bowiem na określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty powiązanych uczestniczące w transakcjach; określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcjami oraz formy i terminu zapłaty; metody i sposobu kalkulacji zysków oraz określenia ceny przedmiotu transakcji; określenia strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach.

Zdaniem sądu pierwszej instancji nie miała racji strona skarżąca twierdząc, że w istocie nie

była zobowiązana do składania dokumentacji określonej w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p., gdyż przepis ten nakłada taki obowiązek wyłącznie na podmioty powiązane w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 tej ustawy, gdy tymczasem spółka była podmiotem, o którym mowa w art. 11 ust. 5.

Sąd dokonując wykładni przepisów art. 11 ust. 4 i ust. 5 u.p.d.o.p. doszedł do przekonania, że przepisy te należy odczytywać łącznie, gdyż w systematyce przepisu art. 11, przypadki określone w ust. 4 i ust. 5 zostały zrównane co do skutków. W tej sytuacji zawarte w art. 9a ust. 1 odesłanie do art. 11 ust. 1 i 4 u.p.d.o.p. należy, również odczytywać w ten sposób, że w rzeczywistości obowiązek sporządzenia szczególnego rodzaju dokumentacji dotyczy także przypadków wystąpienia powiązań wynikających z art. 11 ust. 5. Skoro każdy przypadek wystąpienia powiązań - opisanych zarówno w art. 11 ust. 1 jak i w art. 11 ust. 2 oraz w art. 11 ust. 5 – daje organom podatkowym podstawę do oszacowania dochodów, to brak jest racjonalnych argumentów za przyjęciem tezy strony skarżącej, że obowiązek przedłożenia organom dokumentacji, dotyczy tylko niektórych powiązanych podmiotów.

Za błędny sąd uznał pogląd strony, że dla wypełnienia obowiązku opisanego w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. wystarczy sam fakt przedstawienia dokumentacji przez podatnika, niezależnie od merytorycznej jej treści, dla wystąpienia przesłanki negatywnej uniemożliwiającej organowi zastosowanie wyższej stawki dla opodatkowania hipotetycznego dochodu. Zdaniem sądu, art. 19 ust. 1 u.p.d.o.p. należy odczytywać w ten sposób, że chodzi o dokumentację spełniającą warunki określone w art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p., a nie o jakąkolwiek dokumentację o dowolnej treści. Dokumentacja przedłożona przez spółkę A. nie spełniała warunków art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p.

W związku z faktem stwierdzenia, że w sprawie wykazane zostało istnienie pomiędzy A. a B. powiązań o charakterze rodzinnym, w wyniku których strony transakcji określiły warunki transakcji, różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne, a nadto skarżąca spółka nie przedstawiła dokumentów, z których wynikałoby, że nawiązanie współpracy pomiędzy A. a B. miało ekonomiczne uzasadnienie, Sąd uznał, iż organy podatkowe zasadnie zastosowały normy z art. 9a ust.1, art. 11 ust. 1 i art. 19 ust. 4 u.p.d.o.p.

Sąd nie stwierdził naruszenia art. 11 ust. 2 u.p.d.o.p. w zakresie przyjętej przez organ podatkowy metody oszacowania, bowiem podzielił stanowisko organów obu instancji, co do niemożności oszacowania dochodu skarżącej spółki, w oparciu o metodę "porównywalnej ceny niekontrolowanej", zarówno poprzez wewnętrzne, jak i zewnętrzne porównanie cen. Organy wskazały bowiem, że wewnętrzne porównanie cen nie było możliwe ponieważ spółka A. w roku 2004 korzystała z usług tylko jednego podwykonawcy będącego podmiotem powiązanym. Natomiast zewnętrzne porównanie cen nie było możliwe ze względu na specyfikę rynku tego typu usług transportowych, o której decyduje wiele różnorodnych czynników (warunki terenowe, rodzaj ładunku i rodzaj sprzętu), w związku z czym zastosowanie tej metody powodowałoby zbyt duże ryzyko błędu. Nie bez znaczenia dla wyboru metody oszacowania, pozostaje także podnoszona przez organ okoliczność, że skarżąca spółka była największym podmiotem świadczącym usługi transportowe wywozu drewna z lasu na terenie nadleśnictwa C., a inne podmioty gospodarcze działające w tej branży to zazwyczaj osoby fizyczne dysponujące pojedynczymi pojazdami, które samodzielnie wykonywały usługi transportu drewna, a podwykonawców zatrudniały jedynie w nagłych, losowych przypadkach. Dodatkowo skoro podmioty te dokonywały wywózki drewna z innych obszarów nadleśnictwa C. niż skarżąca spółka, to trafnie organy przyjęły, że porównanie cen stosowanych przez te podmioty z cenami spółki A. nie było uzasadnione ze względu na różnorodność czynników mających wpływ na wysokość cen za świadczone usługi (odległość na jaką wykonano usługę transportową, rodzaj drogi po której odbywał się transport, stan dróg leśnych uzależniony od warunków terenowych i pogodowych, liczba punktów załadunku drewna). W tej sytuacji zdaniem Sądu zasadne było, dokonanie przez organy oszacowania dochodów spółki w

oparciu o metodę "ceny odsprzedaży", polegającej na odjęciu marży podmiotu odsprzedającego od ceny, po której usługa jest sprzedawana podmiotom niezależnym. Przetawiona w tym zakresie argumentacja jest dla Sądu przekonywująca i dlatego Sąd uznał, że zastosowanie jej metody pozwoliło na oszacowaniu dochodu spółki na poziomie najbardziej zbliżonym do wartości rynkowej przedmiotu transakcji.

W ocenie Sądu nie zasługiwał również na uwzględnienie zarzut dotyczący naruszenia art. 234 w związku z art. 233 § 2 i art. 230 ord. pod., rację miał bowiem organ odwoławczy twierdząc, iż zapadła na tle art. 139 k.p.a. uchwała 7 sędziów NSA z dnia 4 maja 1998 r. w sprawie o sygn. akt FPS 2/98 zachowała aktualność także na tle obecnie obowiązującego stanu faktycznego.

Za niezrozumiałą sąd uznał zarzut dotyczący naruszenia art. 230 ord. pod. bowiem z treści tego przepisu w sposób jednoznaczny wynika, że zupełnie odmienne przesłanki obligują organ odwoławczy do przekazania sprawy organowi pierwszej instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego, a inne dają podstawę uchylecia w całości decyzji organu pierwszej instancji i przekazania sprawę do ponownego rozpatrzenia.

7. W skardze kasacyjnej spółka zaskarżyła powyższy wyrok w całości zarzucając mu naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.:

- art. 9a ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1, 4 i 5 u.p.d.o.p. będących w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP poprzez ich błędną wykładnię, to jest przyjęcie za właściwą, rozszerzającą i niekorzystną dla podatnika interpretacji przepisów prawa podatkowego obejmującej stwierdzenie, że obowiązek sporządzenia dokumentacji, o której mowa w art. 9a u.p.do..p. rozciąga się również na podmioty, o których mowa w art. 11 ust. 5 u.p.d.o.p., podczas kiedy dyspozycja art. 9a wskazuje, na wynikający z niej obowiązek tylko i wyłącznie do podmiotów, o których mowa w art. 11 ust. 1 i 4 u.p.d.o.p.;

- art. 11 ust. 2 u.p.d.o.p. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie, to jest przyjęcie, że zasadne było dokonanie przez organy podatkowe oszacowania dochodów skarżącej w oparciu o metodę "ceny odsprzedaży", polegającej na odjęciu marży podmiotu odsprzedającego od ceny, po której usługa jest sprzedawana niezależnym podmiotom.

W związku z tak postawionymi zarzutami spółka wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i orzeczenie reformatoryjnie w trybie art. 188 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, 1270 ze zm.) zwanej dalej: p.p.s.a., oraz o uchylenie zaskarżonych decyzji organu podatkowego oraz zasądzenie zwrotu kosztów postępowania.

8. Pismem z dnia 25 sierpnia 2010 r. (data wpływu do NSA 30 sierpnia 2010 r.) spółka złożyła pismo zatytułowane "Uzupełnienie uzasadnienia podstaw kasacyjnych wskazanych w skardze kasacyjnej z dnia 24 kwietnia 2010 r. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 9 marca 201 r., w sprawie sygn. akt I SA/Gd 47/10". W piśmie tym przedstawiono dodatkową argumentację do postawionych w skardze kasacyjnej zarzutów

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw i dlatego podlega oddaleniu.

9. Z art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. wynika, że "podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi z tymi podatnikami – w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 – lub transakcji, w związku z którymi zapłata należności wynikających z takich transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na

terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji, obejmującej:

- 1) określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko);
- 2) określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty;
- 3) metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji;
- 4) określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach – w przypadku gdy na wartość transakcji miała wpływ strategia przyjęta przez podmiot;
- 5) wskazanie innych czynników – w przypadku gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji uwzględnione zostały te inne czynniki;
- 6) określenie oczekiwanych przez podmiot obowiązany do sporządzenia dokumentacji korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń – w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym".

Z kolei z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. wynika, że "jeżeli:

- 1) podatnik podatku dochodowego mający siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwany dalej »podmiotem krajowym«, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym za granicą lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
- 2) osoba fizyczna lub prawna mająca miejsce zamieszkania albo siedzibę (zarząd) za granicą, zwana dalej »podmiotem zagranicznym«, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo
- 3) te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów

– i jeżeli w wyniku takich 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 – dochody danego podmiotu oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań".

Strona skarżąca kwestionowała też wykładnię art. 11 ust. 4 u.p.d.o.p., z którego wynika, że "przepisy ust. 1-3a stosuje się odpowiednio, gdy:

- 1) podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo
- 2) te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów".

Nadto kwestionowany przez spółkę przepis art. 11 ust. 5 u.p.d.o.p. brzmi "Przepisy ust. 4 stosuje się również do powiązań o charakterze rodzinnym lub wynikających ze stosunku pracy albo majątkowych pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach".

Z wykładni art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. wynika, że przewiduje on trzy sytuacje, które świadczą o związku między podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym. Ponadto przepis ten wskazuje także przedmiotowe przesłanki warunkujące istnienie związku podmiotu krajowego i podmiotu zagranicznego którymi są bezpośredni lub pośredni udział w zarządzaniu, kontroli albo udział w jego kapitale, a nadto reguluje i wskazuje dodatkowo niezbędne warunki uzasadniające przyjęcie, że nastąpiło tzw. przerzucenie dochodu, określane jako "ustalenie lub narzucenie warunków różniących się od tych, jakie ustaliłyby między sobą niezależne podmioty". Następnym powiązaniem, o których tu mowa jest też "niewykazywanie dochodów albo wykazywanie dochodów niższych od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały". Z kolei art. 11 ust. 4 u.p.d.o.p. mówi o odpowiednim stosowaniu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. do sytuacji gdy powiązania zarządcze, kontrolne albo nadzorcze albo kapitałowe istnieją między podmiotami krajowymi. Przepis ten jednak nie określa warunków przedmiotowych, oraz skutków i konsekwencji powiązań a dotyczących przerzucania dochodu rozumianego jako "ustalenie lub narzucenie warunków różniących się od tych, jakie ustaliłyby między sobą niezależne podmioty" oraz jako "niewykazywanie dochodów albo wykazywanie dochodów niższych od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały". Oznacza to, że w konsekwencji art. 11 ust. 4 u.p.d.o.p. nie wprowadza pełnej normy prawnej dotyczącej ustalania dochodów w przypadku stwierdzenia zaistnienia powiązań zarządczych, kontrolnych albo nadzorczych bądź kapitałowych między podmiotami krajowymi. Oznacza to, że przepis art. 11 ust. 4 u.p.d.o.p. nie jest przepisem samodzielnym, który może być stosowany tylko wyłącznie sam, a tylko w powiązaniu z art. 11 ust. 1-3 u.p.d.o.p. Podobnie art. 11 ust. 5 u.p.d.o.p., który w swej treści odnosi się wyłącznie do wykazania podmiotowego charakteru powiązań rodzinnych, wynikających ze stosunku pracy oraz majątkowych pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające (co donosi się do rozpatrywanego w niniejszej sprawie przypadku) lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeśli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach. Przepis ten podobnie jak art. 11 ust. 4 u.p.d.o.p. nie odnosi się do przedmiotowego charakteru i konsekwencji tych powiązań, gdyż te dla sytuacji przewidzianej w art. 11 ust. 4 i w art. 11 pkt 5 u.p.d.o.p. reguluje art. 11 ust. 1-3a u.p.d.o.p. Z powyższych uregulowań należy więc wyprowadzić wniosek, że art. 11 ust. 4 i art. 11 ust. 5 u.p.d.o.p. regulują tylko przesłanki podmiotowe wskazujące na istnienie między danymi podmiotami określonego charakteru powiązań, zaś nie regulują przesłanek przedmiotowych tych powiązań, gdyż te zawarte są wyłącznie w art. 11 ust. 1-3a u.p.d.o.p. Jest jeszcze charakterystyczne to, że art. 11 ust. 5 u.p.d.o.p. wskazuje, że "przepisy art. 11 ust. 4 stosuje się również do", co oznacza, że stosuje się je wprost skoro przepis ten nic nie mówi o stosowaniu tylko odpowiednim tych przepisów, czyli oznacza to, że odpowiednie (zgodnie z art. 11 ust. 4 u.p.d.o.p.) zastosowanie, do powiązań o charakterze rodzinnym, wynikającym ze stosunków pracy, czy majątkowych mają tylko przepisy art. 11 ust. 1-3a u.p.d.o.p.

10. Powyższe rozważania pozostają w ścisłym związku z wykładnią art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. Przepis ten bowiem wprost, istotnie nie wymienia podmiotów powiązanych rodzinnie, więzami wynikającymi ze stosunków pracy, czy kapitałowymi, ale to jest tylko wniosek wynikający z wykładni językowej.

Jeżeli natomiast uwzględnić w tej wykładni językowej kontekst art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. zawarty w wyrażeniu "podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązanymi z tymi podatnikami –

w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4", to należy mieć na względzie to, że pojęcie "w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4" oznacza także powiązania o jakich mowa w art. 11 ust. 5 u.p.d.o.p., jako że nie stanowią one samodzielnej przesłanki przesądzającej charakter tych powiązań. Przepisy art. 11 ust. 4 i ust. 5 u.p.d.o.p. zostały w ustawie zrównane tak co do skutków podmiotowych, jak i przedmiotowych tych powiązań, jak również w zakresie obowiązków dokumentacyjnych. Zwrócić jeszcze uwagę trzeba na to, że z treści art. 9a ust. 1 pkt 1-6 u.p.d.o.p. nie wynika by treść któregokolwiek z punktów mogła odnieść się wyłącznie do powiązań, o których mowa w art. 11 ust. 1 i ust. 4 u.p.d.o.p. a nie obejmował powiązań, o których mowa w art. 11 ust. 5 u.p.d.o.p. Przepis art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. nie mówi przy tym, że chodzi o powiązania "o których mowa w art. 11 ust. 1 i 4", lecz "w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4" co nie oznacza tego samego. Określenie "w rozumieniu" oznacza bowiem kontekst szerszy nawiązujący do wnioskovania, wyprowadzania jednych zdań z drugich choćby na podstawie stosunku logicznego (Słownik języka polskiego pod red. M. Szymczaka, Warszawa 1981, t. III, s. 126 i 646). Poza tym skoro każdy przypadek wystąpienia powiązań wywołujących skutek, w postaci przerzucenia dochodu, na skutek ustalenia lub narzucenia warunków różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, prowadzi do oszacowania dochodu, a instytucja, określona w art. 9a ust. 1 pkt 1-6 u.p.d.o.p. nakładająca na podatników powiązanych określone obowiązki dokumentacyjne została wprowadzona w celu umożliwienia tym podmiotom powiązanim możliwości uniknięcia oszacowania dochodu, to powstawałoby pytanie, jaki cel prowadziłby do wyłączenia z tej możliwości podmiotów, o których mowa w art. 11 ust. 5 u.p.d.o.p. Na pytanie to odpowiedzieć należy przecząco, że prowadziłyby to do nieuzasadnionego zróżnicowania tych podmiotów. Wprowadzone w art. 9a ust. 1, pkt 1-6 u.p.d.o.p. obowiązki dokumentacyjne są wprowadzone po to, by umożliwić podmiotom powiązanim wykazanie, że wynagrodzenie (ceny) w transakcjach zawartych między nimi zostało ustalone na poziomie rynkowym, czyli "na poziomie nie różniącym się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne". To oznacza, że trafny był pogląd Sądu pierwszej instancji, że przepis art. 9a u.p.d.o.p. pełni funkcję gwarancyjną, to znaczy, że gwarantuje podmiotom powiązanim, o których mowa w art. 11 ust. 1 i 4, a także art. 11 ust. 5 u.p.d.o.p., że przedłożenie merytorycznie poprawnej dokumentacji, pozwoli ocenić transakcje między nimi, jako spełniające warunki transakcji rynkowych. Te względy powodują, że zarzut skargi kasacyjnej o dokonaniu przez Sąd pierwszej instancji niekorzystnej, rozszerzającej wykładni art. 9a ust. 1 w zw. z art. 11 ust. 1, 4 i 5 u.p.d.o.p. należy uznać za nieuzasadniony. W konsekwencji nie można także zgodzić się z zarzutem, że przedstawiona wyżej wykładnia tych przepisów jest sprzeczna z art. 2, 84 i 217 Konstytucji RP. Podkreślić tu trzeba, że wręcz przeciwnie uwzględnia ona tak zasadę równości, jak i sprawiedliwości podatkowej. Na marginesie zauważyć trzeba, że gdyby dokumentacja, o której mowa w art. 9a ust. 1 pkt 1-6 u.p.d.o.p. przedłożona przez skarżącą spółkę, spełniała wymogi merytoryczne z tego przepisu, a mimo to organ oszacował jej dochód uzyskany przez podmiot powiązany to z pewnością zarzuty skargi kasacyjnej byłyby odmienne i to niezależnie od tego, że art. 19 ust. 4 u.p.d.o.p. wprowadza tutaj 50% stawkę podatku. W konsekwencji należy wyrazić pogląd, że przepis art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. ma zastosowanie także do podmiotów powiązanych, o których mowa w art. 11 ust. 5 u.p.d.o.p.

11. Nieuzasadniony jest także zarzut naruszenia przez Sąd pierwszej instancji art. 11 ust. 2 u.p.d.o.p. przez jego niewłaściwe zastosowanie. Skarżąca spółka wprost przyznaje, że nie kwestionuje tutaj podstawy faktycznej oszacowania i zgadza się z Sądem pierwszej instancji co do właściwej kolejności przyjętych, a wskazanych w powołanym przepisie, metod oszacowania dochodu, o którym mowa w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p., kwestionuje jednak pogląd o niedopuszczalności zastosowania metody "porównywalnej ceny niekontrolowanej" z uwagi na brak możliwości wewnętrznego i zewnętrznego porównania cen. Jednakże z treści uzasadnienia tego zarzutu wynika, że skarżąca spółka wskazuje, że nie zgadza się z poglądem Sądu i organów podatkowych co do szczegółowych okoliczności stanu faktycznego, które zdaniem tych podmiotów uniemożliwiają porównanie cen. Uważa w związku z tym, że

niedopuszczalne było ograniczanie się przy wyborze metod określenia dochodu wyłącznie do firm transportowych działających na lokalnym rynku i jednego nadleśnictwa. Jej zdaniem porównaniem należało objąć firmy transportowe działające w większej liczbie nadleśnictw, a tych w Polsce jest 431. Taka argumentacja spółki wprost wskazuje, że kwestionuje ona wbrew treści pewnego fragmentu uzasadnienia, stan faktyczny przyjęty przez Sąd pierwszej instancji. Sąd ten bowiem stwierdził, że skoro skarżąca w 2004 r. korzystała z usług tylko jednego podwykonawcy i to będącego podmiotem powiązanim, to niemożliwe było zastosowanie metody wewnętrznego porównania cen. Natomiast zewnętrzne porównanie cen nie było możliwe z uwagi na specyfikę tego rodzaju usług, w której należy uwzględnić wiele różnorodnych czynników (warunki terenowe, rodzaj ładunku, rodzaj sprzętu), a to powodowałoby duże ryzyko błędu. Sąd zwrócił tu uwagę na trafne przyjęcie przez organy podatkowe, że inne podmioty transportujące drewno z lasu na terenie Nadleśnictwa C. dysponowały pojedynczymi pojazdami, samodzielnie wykonując usługi transportu (osoby fizyczne), a podwykonawców zatrudniały tylko sporadycznie. Dlatego porównanie ich cen z ceną transportu spółki A. było niedopuszczalne z uwagi na różnorodność czynników mających na nie wpływ (odległość, rodzaj dróg po których odbywał się transport, stan dróg leśnych i warunki terenowe z których przewożono drewno, liczba punktów załadunku). Są to zdaniem Sądu typowe okoliczności stanu faktycznego, które skarżąca spółka powinna podważać nie zarzutem błędnego zastosowania art. 11 ust. 2 u.p.d.o.p. lecz zarzutem naruszenia przepisów postępowania sądowoadministracyjnego albo postępowania podatkowego. Brak bowiem skutecznego podważenia tego stanu oznacza, że wykazane okoliczności uzasadniały zastosowanie do określenia dochodu metody ceny odprzedaży, a nie metody porównywalnej ceny niekontrolowanej. Ponadto skarżąca spółka nie powołując jako naruszonych przepisów postępowania nie wskazała, jakich to okoliczności tego stanu nie uwzględnił Sąd pierwszej instancji. Powołując się zaś na obowiązek uwzględnienia cen funkcjonujących na większym obszarze nie wskazała, z których przepisów prawa wynika taki obowiązek, i które to przepisy Sąd naruszył. Nie odwołała się tutaj do pojęcia "danego lub porównywalnego rynku" (§ 8, 10, § 12 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. Nr 160, poz. 1268).

W konsekwencji więc należało przyjąć, że Sąd pierwszej instancji trafnie ocenił, że zastosowanie w sprawie miała metoda ceny odprzedaży, o której mowa w art. 11 ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p.

12. W tym stanie sprawy skargę kasacyjną należało na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalić.

.