

SA/Wr 1242/94 - Wyrok

| | |
|----------------------------|---|
| Data orzeczenia | 1994-11-29 |
| Sąd | NSA oz. we Wrocławiu |
| Sędziowie | Ożóg Henryk /przewodniczący sprawozdawca/ Łysikowska Henryka Szczygielska Julia |
| Symbol z opisem | 611 Podatki i inne świadczenia pieniężne, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, oraz egzekucja t |
| Powołane przepisy | Dz.U. 1991 nr 80 poz. 350; art. 22 ust. 1 i ust. 3 pkt 11 i 12; Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. |
| Publikacja w u.z.o. | ONSA 1996 1 poz. 11 |

Tezy

1. Zwrot "w celu", użyty w art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku

dochodowym od osób fizycznych /Dz.U. nr 80 poz. 350 ze zm./, oznacza, iż aby określony wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodu, między tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu musi zachodzić związek przyczynowy tego typu, że poniesienie wydatku ma wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodu.

2. Za koszty reprezentacji i reklamy /art. 22 ust. 3 pkt 11 i 12 powyższej ustawy/ nie można uznać zakupu odzieży /buty, koszule, spodnie, garnitur/ przez osobę prowadzącą sklep spożywczy; są to wydatki typowo osobiste, które trudno podciągnąć pod koszty działalności gospodarczej.

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił na podstawie art. 207 par. 5 Kpa skargę Jana S. na decyzję Izby Skarbowej w (...) z dnia 18 marca 1994 r. w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych.

Uzasadnienie

Decyzją z dnia 18 marca 1994 r. nr IS.I-1-823/13/94, wydaną na podstawie art. 1, art. 27 i art. 45 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych /Dz.U. nr 80 poz. 350 ze zm./ oraz art. 138 par. 1 pkt 1 Kpa, Izba Skarbowa w (...), po rozpatrzeniu odwołania Jana S. od decyzji Urzędu Skarbowego w Z. z dnia 13 grudnia 1993 r. nr ewid. 4820/2/92 w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym za 1992 r., utrzymała zaskarżoną decyzję w mocy. W uzasadnieniu decyzji ostatecznej organ odwoławczy stwierdził, że z prowadzonej w spółce cywilnej ze Stanisławem D. działalności handlowej w postaci sklepu ogólnospożywczego wykazano obrót w wysokości 1 638 894 935 zł, koszty uzyskania przychodu w wysokości 1 498 348 873 zł oraz dochód spółki 140 546 062 zł /dochód jednego wspólnika 70 273 031 zł/.

Urząd Skarbowy w Z. decyzją z dnia 13 grudnia 1993 r. nie uznał prowadzonych ksiąg za dowód w postępowaniu podatkowym z powodu stwierdzonej nierzetelności, polegającej na księgowaniu wydatków nie stanowiących kosztów uzyskania przychodu /zakup odzieży za 2 360 000 zł dla wspólników/ oraz na wadliwym księgowaniu należnego podatku obrotowego. Podstawy opodatkowania ustalono następująco: obrót zgodnie z zeznaniem, dochód po korekcie kosztów w wysokości 71 176 531 zł na jednego wspólnika. Od tak wyliczonego dochodu ustalono zobowiązanie w podatku dochodowym na 11 792 000 zł.

W odwołaniu od tej decyzji podatnik zarzucił błędne zakwalifikowanie kosztów reprezentacji i reklamy jako nie stanowiących kosztów uzyskania przychodu, brak dokładnego uzasadnienia przyczyn, które spowodowały, iż koszty reprezentacji i reklamy nie zostały uznane za koszt uzyskania przychodu, potraktowanie zapłaconego w 1993 r. podatku obrotowego jako kosztu

roku 1992 i w związku z tym wadliwe ustalenie, iż dokonane w księdze zapisy są wadliwe.

Izba Skarbowa jednak stwierdziła, że stanowisko organu podatkowego I instancji było w pełni zasadne. Podatkowa księga przychodów i rozchodów powinna być prowadzona prawidłowo pod względem formalnym /niewadliwie/ i materialnym /rzetelnie/. Definicję rzetelności i niewadliwości zawiera par. 9 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów /Dz.U. nr 125 poz. 559/, zgodnie z którym prawidłowa pod względem formalnym /niewadliwa/ jest księga prowadzona zgodnie z przepisami rozporządzenia i objaśnieniami zawartymi we wzorze księgi, rzetelna natomiast jest księga prowadzona zgodnie ze stanem rzeczywistym. Zgodnie z art. 169 par. 1 Kpa tylko księgi prowadzone rzetelnie i zgodnie z ustalonymi wymaganiami mogą być uznane za dowód w postępowaniu podatkowym. Nie jest zasadny zarzut, że organ podatkowy I instancji nie uznaje kosztów reprezentacji i reklamy za koszty uzyskania przychodów. W decyzji wyraźnie powołano art. 22 ustawy, który stanowi, że kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów. W ust. 3 tego artykułu zostały wymienione wydatki na reprezentację i reklamę jako stanowiące koszt uzyskania przychodu. Wydatków w wysokości 2 360 000 zł na zakup butów męskich, spodni, garnituru oraz koszul męskich nie uznano za koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodu, ponieważ nie były to, jak twierdzi się w odwołaniu, wydatki na reprezentację i reklamę, lecz na zakup ubioru osobistego współników. W związku z tym kosztów powyższych, zgodnie z art. 22 ustawy, nie uznano za poniesione w celu osiągnięcia przychodu. W ustawie wprowadzie nie definiuje się tych wydatków w ujęciu rodzajowym, jednakże ich charakter powinien być związany z prowadzoną działalnością, a użyte środki powinny wpływać na uzyskany przychód. Do środków tych można zaliczyć: ogłoszenia prasowe, radiowe i telewizyjne, uczestnictwo w publicznych imprezach reklamowych, np. targach, wystawach, kiermaszach, plakaty na środkach transportowych, biuletyny reklamowe, a także urządzenie witryn sklepowych /art. 22 ust. 3 pkt 11/. Wydatki te nie są limitowane. Natomiast wydatki ponoszone na reprezentację i reklamę prowadzoną w inny, nie publiczny sposób /art. 22 ust. 3 pkt 12/ podlegają limitowaniu i nie mogą przekroczyć 0,25 procent przychodu w roku podatkowym. Jako przykłady takich wydatków można wymienić wydatki związane z przyjmowaniem i utrzymywaniem delegacji i kontrahentów, organizowaniem przyjęć, posiedzeń i konferencji, wręczaniem nagród i upominków itp. Trudno w świetle powyższego uznać odzież, która służy tylko do celów osobistych, za środek służący do uzyskania przychodu. Należny podatek obrotowy natomiast powinien być księgowany zgodnie z pkt 17 objaśnień do podatkowej księgi przychodów i rozchodów w tej samej pozycji, w której wykazano przychód, i w tym samym dniu lub w odrębnej pozycji w łącznej kwocie na koniec miesiąca. Podatek obrotowy księgowano w sprawie w dniu jego wpłaty, co jest niezgodne z cytowanym przepisem. W związku z tym powstała różnica w zaksięgowaniu należnego podatku obrotowego.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego podatnik zarzucił, iż w sprawie brak jest jakiegokolwiek dowodu, że w księdze dokonywano zapisów niezgodnych z prawdą. Urząd Skarbowy nie stwierdził, że ubrania, buty itp. służyły potrzebom osobistym podatnika. Przepisy prawa podatkowego nie zawierają wyczerpującego katalogu kosztów reprezentacji i reklamy; wymieniono je przykładowo. W takiej sytuacji kwalifikowanie zakupu garnituru, butów itd. jako wydatków nie zaliczanych do kosztów reprezentacji stanowi naruszenie art. 22 ust. 3 ustawy.

Odpowiadając na skargę, organ odwoławczy wniósł o jej oddalenie i podtrzymał swoje stanowisko w sprawie.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Istotnie, jak zauważa organ odwoławczy, w myśl art. 169 par. 1 Kpa księgi prowadzone przez podatnika stanowią dowód w postępowaniu podatkowym, jeżeli są prowadzone rzetelnie i

zgodnie z ustalonymi wymaganiami.

Prawna definicja rzetelności ksiąg została zawarta w przepisie par. 9 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów /Dz.U. nr 125 poz. 559/, według którego prawidłowa pod względem materialnym /rzetelna/ jest księga prowadzona zgodnie z stanem rzeczywistym, to znaczy oddająca przeprowadzone przez podatnika operacje gospodarcze.

Wpisowi do księgi podlegają dwa rodzaje zdarzeń gospodarczych: przychody oraz koszty uzyskania przychodu /rozchody/. Organy obu instancji stwierdziły, że nierzetelność księgi podatnika polegała na zaksięgowaniu w ciężar kosztów wydatków nie związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, to jest kosztów zakupu półbutów, spodni i koszul, a także garnituru.

Stosownie do art. 22 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych /Dz.U. nr 80 poz. 350 ze zm./ kosztów tych nie uznano, ponieważ nie zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodu, co stało się główną przyczyną sporu skarżącego z organami skarbowymi; w szczególności chodzi o to, że kosztów tych organy podatkowe nie uznały za koszty reprezentacji i reklamy.

Przepis art. 22 powyższej ustawy stanowił w ust. 1 zdanie pierwsze, że kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. Zwrot "w celu" użyty w tym przepisie oznacza, że nie wszystkie wydatki ponoszone przez podatnika w związku z prowadzonym przedsiębiorstwem podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania. Aby określony wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodu, między tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu musi zachodzić związek przyczynowy tego typu, że poniesienie wydatku ma wpływ na powstanie lub zwiększenie tego przychodu. Większość wydatków ponoszonych przez podatników stanowi bezspornie koszt uzyskania przychodu. Są jednak sytuacje, w których ów związek przyczynowy nie jest tak wyraźny. Wszystkie te sytuacje należy rozwiązywać według zasad zdrowego rozsądku. Nie ma tu żelaznych reguł; każda sytuacja wymaga odrębnego potraktowania.

Przepisy art. 22 ust. 3 pkt 11 i 12 cytowanej ustawy /obecnie art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy według tekstu jednolitego z 1993 r. - Dz.U. nr 90 poz. 416 ze zm./ stanowiły, że kosztami uzyskania przychodów są również wydatki na reklamę w środkach masowego przekazu lub prowadzoną publicznie w inny sposób, a także koszty reprezentacji i reklamy prowadzonej w inny sposób niż określony w pkt 11 - do wysokości 0,25 procent przychodu. Organ odwoławczy trafnie zauważył, że w ustawie wprowadzie nie definiuje się tych wydatków w ujęciu rodzajowym, jednakże ich charakter powinien być związany z prowadzoną działalnością, a użyte środki powinny wpływać na uzyskany przychód. Do takich środków można zaliczyć ogłoszenia prasowe, radiowe i telewizyjne, uczestnictwo w publicznych imprezach reklamowych, na przykład targach, wystawach, kiermaszach, plakaty na środkach transportowych, biuletyny reklamowe, a także urządzenie witryn sklepowych. Do wydatków, o których mowa w pkt 12, można by zaliczyć wydatki związane z przyjmowaniem i utrzymywaniem delegacji i kontrahentów, organizowaniem przyjęć, posiedzeń i konferencji, wręczaniem nagród, upominków itp. Dlatego należy podzielić wniosek Izby Skarbowej, że za koszty reprezentacji i reklamy nie można uznać zakupu odzieży /buty, koszule, spodnie, garnitur/ przez osobę prowadzącą sklep spożywczy, jako że są to wydatki typowo osobiste, które trudno podciągnąć pod koszty działalności gospodarczej.

Nie budzi przy tym wątpliwości, że należny podatek obrotowy powinien być księgowany, zgodnie z objaśnieniami do podatkowej księgi przychodów i rozchodów, w tej samej pozycji, w

której wykazano przychód, i w tym samym dniu lub w odrębnej pozycji, w łącznej kwocie na koniec miesiąca. Skarżący, jak wykazało postępowanie wyjaśniające organów skarbowych, księgował podatek obrotowy w dniu jego wpłaty, niezgodnie z tą zasadą, co spowodowało różnicę w jego zaksięgowaniu.

Nieprawidłowości te musiały spowodować odrzucenie podatkowej księgi przychodów i rozchodów jako dowodu w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym za 1992 r., a że punktem spornym w tej sprawie stały się jedynie rozważane zagadnienia, przeto skargę należało oddalić na zasadzie art. 207 par. 5 Kpa.