

W Y R O K

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 25 kwietnia 2007 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach
w składzie następującym:

Przewodniczący	Sędzia WSA Maria Grabowska
Sędziowie	Sędzia WSA Ewa Rojek (spr.), Asesor WSA Mirosław Surma
Protokolant	Sekretarz sądowy Michał Gajda

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 25 kwietnia 2007 r.
sprawy ze skargi D.F.
na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej
z dnia [...] r. nr [...]
w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

1. uchyla zaskarżoną decyzję,
2. określa, że zaskarżona decyzja nie może być wykonana w całości.

Uzasadnienie

Decyzją z dnia [...] r. znak: [...] Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego z [...] znak: [...] określającą zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2003r. w wysokości [...] zł.

W uzasadnieniu decyzji organ podał, że D.F. prowadziła w 2003 r. pozarolniczą działalność gospodarczą w zakresie reklamy wizualnej i poligrafii opodatkowaną na zasadach ogólnych. Podatniczka za 2003 r. złożyła w dniu 15 marca 2004 r. zeznanie podatkowe PIT-36, w którym wykazała przychód w wysokości [...] zł, koszty uzyskania przychodów [...] zł, dochód [...] zł, straty z lat ubiegłych [...] zł, dochód do opodatkowania [...]zł, podatek należny [...] zł, wpłacone zaliczki [...] zł, nadpłatę [...] zł. W dniu 24 marca 2005 r. podatniczka złożyła korektę zeznania rocznego PIT-36 za 2003 r., w której z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej wykazała przychód w wysokości [...] zł, koszty uzyskania przychodów [...] zł, stratę [...] zł, wpłacone zaliczki [...] zł, nadpłatę [...] zł.

W piśmie z dnia 24 marca 2005 r. strona wyjaśniła, że dokonana korekta polega na wyeliminowaniu wskazanych w pierwotnej wersji zeznania podatkowego odliczeń od dochodu z tytułu straty z lat poprzednich (za 2002 r.). Powołano decyzję Naczelnika urzędu Skarbowego z [...] r. znak: [...] określającą za 2002 r. dochód w wysokości [...] zł w miejsce zaznanej straty w kwocie [...] zł. Ponadto w korekcie zeznania zwiększono koszty uzyskania przychodów o kwotę [...] zł stanowiącą w ocenie podatniczki wierzytelność nieściągalną.

W wyniku kontroli i przeprowadzonego postępowania podatkowego Drugi Urząd Skarbowy przyjął do opodatkowania przychód zadeklarowany przez podatniczkę jako zgodny z wynikającym z podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Organ stwierdził natomiast nieprawidłowości w zakresie wykazanych w księdze kosztów uzyskania przychodów. Kontrola wykazała, że podatniczka zawyżyła koszty uzyskania przychodów o łączną kwotę [...] zł wskutek nieprawidłowego zaliczenia w ciężar kosztów wierzytelności nieściągalnych w kwocie [...] zł i diet w wysokości [...]zł. W związku z tym koszty uzyskania przychodu wykazane w korekcie zeznania podatkowego pomniejszono o kwotę [...] i ustalono je na kwotę [...] zł, dochód na kwotę [...] zł, zaś zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2003 r. w wysokości [...] zł.

Dyrektor Izby Skarbowej wyjaśnił, że podatniczka zaliczyła w ciężar kosztów uzyskania przychodów kwotę [...] zł jako wierzytelności nieściągalne z tytułu niezapłaconych należności przez spółkę A w Kielcach. Podatniczka przedstawiła w sprawie poniższe dokumenty:

- postanowienie Sądu Rejonowego Wydział V Gospodarczy z dnia [...]. sygn. akt [...] oddalające wniosek wierzyciela przedsiębiorstwa B sp. z o. o. w W. o ogłoszenie upadłości firmy A i otwierające postępowanie układowe firmy A z wierzycielami,
- zgłoszenie wierzytelności sygn. akt [...] z dnia [...] znak: [...], wierzyciel – D.F. zam. [...], dłużnik A oraz zestawienie wierzytelności na kwotę [...]zł brutto,
- zgłoszenie wierzytelności sygn. akt [...] z dnia [...] . w zakresie korekty wierzytelności w kwocie [...] brutto,
- postanowienie Sądu Rejonowego sygn. akt [...] z dnia [...] o ogłoszeniu upadłości Az siedzibą,
- pismo Syndyka sygn. akt [...] z dnia [...]. z informacją o ujęciu wierzytelność D.F. w projekcie listy wierzycieli A. pod pozycją [...] kat. VI i VII, która to lista została zatwierdzona w dniu 05.08.2004r. przez Sędziego-Komisarza.

Organ wyjaśnił, że z treści tych dokumentów nie wynika, aby spełnione zostały przesłanki wynikające z art. 23 ust. 1 pkt 20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz. U. z 2000 r., nr 14 poz. 176 ze zm.) zwanej dalej ustawą p.d.o.f. Zatem nie zaszły okoliczności pozwalające na zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów spornej wierzytelności w 2003 r.

Możliwości takiej nie daje podatkowce także art. 23 ust.1 pkt 21 ustawy p.d.o.f, Ten bowiem odnosi się tylko do podatników, którzy dokumentację księgową prowadzą w formie pełnej księgowości, tj. na podstawie ustawy z dnia 29 września 1994r.o rachunkowości(Dz.U. z 2002r. Nr 76 poz.694 ze zm.), nie zaś w formie uproszczonej – tak jak podatkowca - tj. zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 2000r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. z 2003 r. Nr 152, poz. 1475 ze zm.).

W ocenie organu nie zasługuje na uwzględnienie argumentacja podatkowki w zakresie, w którym twierdzi, że księgowania spornych wierzytelności dokonała zgodnie ze stanowiskiem Drugiego Urzędu Skarbowego z dnia [...] znak: [...] w przedmiocie podatku dochodowego za 2002r. Organ wyjaśnił, że zawarte w decyzji sformułowania D.F. błędnie potraktowała jako konkretne wytyczne co do momentu uznania przedmiotowej wierzytelności za koszt, podczas gdy takimi nie były.

Na powyższą decyzję D.F. wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach skargę. Nie zgadzając się z treścią zaskarżonej decyzji podniosła zarzut, że księgowania wierzytelności nieściągalnych w roku 2003 dokonano zgodnie ze stanowiskiem Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego, zawartym w decyzji z dnia [...] r. W decyzji tej jest wyraźna wskazówka dotycząca momentu uznania za koszty wierzytelności nieściągalnych z tytułu niezapłaconych należności przez Spółkę A Organ bowiem stwierdził, że nieściągalność

wierzytelności może być wykazana dopiero w trakcie postępowania kończącego byt podmiotu zobowiązanego do uiszczenia należności. Wskazówkę tą skarżąca potraktowała jako konkretną wytyczną co do momentu uznania za koszt przedmiotowej wierzytelności. Jej zdaniem z wytycznej tej zdecydowanie wynika, że rok 2003 jest rokiem właściwym do uznania uprawdopodobnienia nieściągalności wierzytelności. W związku z tym mając na uwadze sformułowanie Urzędu oraz dzień wydania postanowienia o ogłoszeniu upadłości Spółki A – 30 czerwca 2003 r., uznała tą datę jako właściwą do uznania za koszt nieściągalnej wierzytelności.

W drugim zarzucie skarżąca podniosła, że możliwość uznania przedmiotowej wierzytelności jako kosztu uzyskania przychodu za 2003r. daje również art. 23 ust. 1 pkt 21 ustawy p.d.o.f. Przepis ten odnosi się do odpisów aktualizujących określonych w ustawie o rachunkowości, ale ma zastosowanie również do grupy podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i dochodów. Podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów w pewnych okolicznościach mają bowiem możliwość tworzenia odpisów aktualizujących na zasadach określonych w ustawie o rachunkowości. Przepisy dotyczące kosztów uzyskania przychodów nie wyróżniają natomiast w sposób szczególny podatników prowadzących księgi rachunkowe. Byłoby to niezgodne z zasadą równego traktowania podatników.

W związku z powyższym skarżąca wniosła o uznanie za koszt uzyskania przychodu za 2003 r. spornej wierzytelności w kwocie [...] zł.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o jej oddalenie, wywodząc jak w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z zasadami wyrażonymi w art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269) sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości poprzez kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem. W przypadku stwierdzenia przez Sąd, iż decyzja lub postanowienie zostały wydane z naruszeniem prawa materialnego lub procesowego, które miało wpływ na wynik sprawy bądź stanowi naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego, podlegają one uchyleniu (art. 145 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.).

Skarga zasługuje na uwzględnienie, jednakże nie ze względu na pierwszy z podniesionych zarzutów.

Należy wyjaśnić, że artykuł 23 ust. 1 pkt 20 ustawy p.d.o.f. określa przypadki, w których wierzytelności odpisane jako nieściągalne mogą zostać uznane za koszt uzyskania przychodu dla potrzeb podatku dochodowego od osób fizycznych. Uznanie takich wierzytelności za koszt uzyskania przychodu jest możliwe, jeżeli spełnione są łącznie dwie przesłanki:

1/ wierzytelność została poprzednio uznana za przychód należny w rozumieniu art. 14 ustawy p.d.o.f.,

2/ nieściągalność wierzytelności została uprawdopodobniona.

Za wierzytelności nieściągalne uznaje się takie, których nieściągalność została udokumentowana w trybie art. 23 ust.2 ustawy p.d.of., a zatem postanowieniem o nieściągalności, uznanym przez wierzyciela jako odpowiadające stanowi faktycznemu, wydanym przez właściwy organ postępowania egzekucyjnego, albo postanowieniem sądu o:

- a. oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości obejmującej likwidację majątku, gdy majątek niewypłacalnego dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania lub
- b. umorzeniu postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku, gdy zachodzi okoliczność, o której mowa w lit. a., lub
- c. ukończeniu postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku,

albo też protokołem sporządzonym przez podatnika, stwierdzającym, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od jej kwoty.

Ustalony w art. 23 ust. 2 ustawy z 1991 r. ustawy p.d.o.f. katalog okoliczności definiujących nieściągalność wierzytelności ma charakter zamknięty. W związku z tym należy przyjąć, że jedynie udokumentowanie okoliczności wystarczających do powzięcia przekonania o prawdopodobieństwie nieściągalności wierzytelności (uprzednio zaliczonej do przychodów należnych) w sposób przewidziany we wspomnianym artykule pozwala na zaliczenie jej w ciężar kosztów.

Złożone przez podatniczkę postanowienia nie są postanowieniami, o których mowa w powołanym wyżej art. 23. Nie jest takim postanowieniem postanowienie Sądu Rejonowego Wydział V Gospodarczy z dnia [...]. sygn. akt [...] oddalające wniosek wierzyciela przedsiębiorstwa B sp. z o. o w W. o ogłoszenie upadłości firmy A i otwierające postępowanie układowe firmy A z wierzycielami, ani też postanowienie Sądu Rejonowego sygn. akt [...] z dnia [...] o ogłoszeniu upadłości A z siedzibą

Nie można zgodzić się z zarzutem skarżącej, że sformułowanie zawarte w uzasadnieniu decyzji Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego z dnia [...] znak: [...] pozwoliło uznać za koszty uzyskania przychodów w 2003 r. wierzytelności nieściągalnych z tytułu niezapłaconych należności przez A. Uprawnienie takie określone może być tylko

przepisem prawa i skorzystać można z niego wtedy, gdy zajdą przesłanki w przepisie zawarte. Nie może więc strona wywodzić uprawnienia z ogólnikowego stwierdzenia zawartego w uzasadnieniu decyzji, a polegającego na stwierdzeniu, że „nieściągalna wierzytelność może być wykazana dopiero w trakcie postępowania kończącego byt podmiotu zobowiązanego do uiszczenia należności”.

Zgodzić się trzeba z drugim z zarzutów skarżącej, a mianowicie, że art. 23 ust. 1 pkt 21 i ust.3 ustawy p.d.o.f. ma zastosowanie również do grupy podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów.

Należy wyjaśnić, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów aktualizujących wartość należności (art. 23 ust. 1 pkt 21 ustawy p.d.o.f.) nie odnoszą się wyłącznie do podatników prowadzących księgi rachunkowe. Jak słusznie podniosła skarżąca, byłoby to niezgodne z zasadą równego traktowania podatników. **Artykuł 23 ust. 1 pkt 21 ustawy p.d.o.f. odnosi się do wszystkich podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Przepis ten poprzez odniesienie do przepisów ustawy o rachunkowości precyzuje katalog należności, od których odpisy aktualizujące (po spełnieniu pozostałych warunków) stanowią koszty w rachunku podatkowym. Wymieniony przepis ma zatem zastosowanie również do podatników prowadzących podatkowe księgi przychodów i rozchodów.** Oznacza to, że jeżeli podatnik prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów dokona odpisu aktualizującego należności wyszczególnionej w cyt. art. 35 b. ust. 1 ustawy o rachunkowości, którą uprzednio zaliczył do przychodów należnych, a jej nieściągalność uprawdopodobni w sposób przewidziany w art. 23 ust. 3 p.d.o.f. to taki odpis będzie kosztem uzyskania przychodów.

Organy obu instancji stojąc na przeciwnym stanowisku naruszyły komentowany przepis prawa materialnego, tj. art. 23 ust 1 pkt 23 ustawy p.d.o.f. Nie zbadały okoliczności przedmiotowej sprawy pod kątem zaistnienia przesłanek w przepisie tym określonych, błędnie uznając, że nie ma on zastosowania w sprawie. Rozpoznając sprawę ponownie powinny ją zatem rozpatrzyć w takim kontekście.

Mając na uwadze powyższe Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 a ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi orzekł jak w sentencji wyroku.