

# Bogumił Brzeziński, Jerzy Jezierski

---

## Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 października 1986 r. (SA/Gd 848)

---

Palestra 32/4(364), 98-101

---

1988

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

## 2

## GLOSA

do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego  
z dnia 15 października 1986 r.  
(SA/Gd 848/86)\*

Teza glosowanego wyroku ma brzmienie następujące:

**Przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 13 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym (Dz. U. Nr 53, poz. 339 z późn. zm.), wydatki poniesione w bonach towarowych Banku PeKaO na zakupy w ramach eksportu wewnętrznego przelicza się na złote polskie według kursu dolara USA ustalonego przez Narodo-**

**wy Bank Polski na podstawie przysługujących temu Bankowi ustawowych uprawnień. Stosowanie innego sposobu przeliczania w sprawach podatkowych wydatków dokonywanych w bonach towarowych PeKaO, w ramach eksportu wewnętrznego; od przyjętego sposobu przeliczania wydatków dokonanych w dolarach USA jest nieuzasadnione.**

1. Glosowane orzeczenie NSA dotyczy zagadnienia o istotnym znaczeniu dla praktyki podatkowej. Orzeczenie zapadło na tle następującego stanu faktycznego.

Podatnik, prowadzący lokal gastronomiczny, nabywał na cele związane z prowadzoną działalnością kawę, rodzynek oraz alkohole w placówkach handlowych „Pewex-u” za zakupione w wolnym obrocie bony towarowe Banku PeKaO SA. Bony były kupowane w cenie po ok. 700 zł za 1 bon, upoważniający do pobrania towarów o wartości 1 dolara USA. W prowadzonej księdze podatkowej koszty nabytych w ten sposób towarów podatnik wykazywał zgodnie ze stanem faktycznym, to znaczy przeliczając 1 bon towarowy wartości 1 dolara USA na kwotę 700 zł. Ten sposób obliczania kosztów ponoszonych w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością został zakwestionowany przez Urząd Skarbowy w W. Organ ten, jak również Podatkowa Komisja

Odwoławcza przy Izbie Skarbowej w T., do której odwołał się podatnik, zajęły stanowisko, że dla ustalenia kosztów uzyskania przychodów w sytuacji, gdy towary nabyte zostały za bony towarowe Banku PeKaO SA, przyjmuje się wartość 1 bonu w wysokości odpowiadającej wartości kursowej 1 dolara USA. Skargę podatnika na decyzję Podatkowej Komisji Odwoławczej Naczelnego Sądu Administracyjnego oddalił, formułując w uzasadnieniu wyroku przytoczoną na wstępie tezę. Teza ta jest naszym zdaniem błędna.

2. Zasadnicze znaczenie dla określenia podstawy wymiaru w podatku dochodowym ma ustalenie rozmiarów przychodów oraz poniesionych przez podatnika kosztów związanych z osiągnięciem tych przychodów. Zagadnienie kosztów reguluje w sposób generalny przepis art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym.<sup>1</sup> Zgodnie z treścią tego przepisu „kosztami uzyskania

\* Błędność tezy wyroku, słusznie krytykowanego przez glosatorów, jest obecnie jaskrawo widoczna w świetle ostatnio ustanowionego i realizowanego uspołecznionego skupu bonów po cenie rynkowej (*Fedakcja Pal.*).

<sup>1</sup> Tekst jednolity: Dz. U. z 1983 r. Nr 43, poz. 192; zm.: Dz. U. z 1985 r. Nr 12, poz. 51.

przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 14".<sup>2</sup> Wynika stąd niedwuznacznie, że chodzi tu zarówno o wszystkie możliwe rodzaje kosztów jak i o pełną, rzeczywistą ich wysokość. Na tym tle rozpatrywać należy problem kosztów nabycia towarów w placówkach „Pewex-u” za bony towarowe Banku PeKaO SA.

Bony towarowe Banku PeKaO SA są swoistego rodzaju dokumentami, które upoważniają — zgodnie z treścią umieszczonego na nich napisu — do pobrania towarów eksportu wewnętrznego. Charakterystyczną cechą tych dokumentów jest to, że zostały one wcześniej opłacone, co nadaje im charakter papierów wartościowych. W ten sposób bony mają swoją własną wartość, co odróżnia je od innych typów dokumentów upoważniających do pobrania towarów (np. kartki żywnościowe, karty benzynowe itp.). Dalsze cechy szczególne bonów towarowych Banku PeKaO SA — to nieograniczona w czasie możliwość ich realizacji (pobrania towarów), a ponadto swoboda wyboru towarów w ramach oferty placówek handlowych eksportu wewnętrznego. Inną jeszcze cechą bonów jest ich okaziejski charakter. Ta ostatnia cecha stwarza możliwość obrotu bonami, a tym samym funkcjonowanie rynku tego rodzaju papierów wartościowych, na którym to rynku ceny kształtują się zgodnie z prawem popytu i podaży.

Możliwość nabycia bonów towarowych Banku PeKaO istnieje wyłącznie w razie ich odsprzedaży przez osoby fizyczne, gdyż wystawca tych bonów, Bank PeKaO SA., nie prowadzi ich sprzedaży, a

tylko wydaje je w zamian za wpłacone waluty wymienne oraz oferuje ponadto ich skup, płacąc cenę w złotych polskich. Ponieważ cena ta nie stanowi ekwiwalentu wartości towarów, na jakie bony te można wymienić, skup praktycznie nie istnieje. Należy w tym miejscu podkreślić, że cena wolnorynkowa bonów towarowych Banku PeKaO SA determinowana jest relacją cen towarów będących w sprzedaży zarówno w sieci placówek wewnętrznego handlu krajowego, jak i placówek handlowych eksportu wewnętrznego.

3. Nie wymaga dowodzenia fakt, że bony towarowe Banku PeKaO SA, nie są wartościami dewizowymi. W konsekwencji odnoszenie do nich w jakimkolwiek kontekście pojęcia kursu dewizowego jest oczywistym nieporozumieniem. Trzeba przy tym zwrócić uwagę na fakt, że nawet w wypadku walut obcych mających obowiązującą wartość kursową Sąd Najwyższy wielokrotnie w swoich orzeczeniach dawał wyraz stanowisku, że w określonych sytuacjach równowartością zagranicznych środków płatniczych będzie nie kwota wynikająca z obowiązującego kursu danej waluty, ale kwota stosowna do jej realnej siły nabywczej w wewnątrz krajowych stosunkach rynkowych.<sup>3</sup> Z tym realistycznym stanowiskiem Sądu Najwyższego pozostaje w wyraźnej sprzeczności teza głosowanego wyroku NSA, chociaż sprawa dotyczy — przypomnijmy — nie będących dewizami walut obcych, ale bonów towarowych Banku PeKaO SA. Trudno jest ocenić motyw, jakimi kierował się NSA, wydając wspomniany wyrok, nie znalazły one bowiem wyrazu w jego uzasadnieniu. Jedynym argumentem, który miałby

<sup>2</sup> Wyjątki określone w treści tego przepisu nie mają znaczenia dla rozważanej kwestii.

<sup>3</sup> Por. uzasadnienie uchwały Sądu Najwyższego z dnia 29 czerwca 1983 r. III AZP 6/83 (OSNCP 1984, nr 1, poz. 2) i cytowane tam orzeczenia.

przemawiać za słuszością sformułowanej tezy jest stwierdzenie, że gdyby dla ustalania kosztów uzyskania przychodów bony towarowe PeKaO przeliczać według ich ceny wolnorynkowej, to „prowadziłoby to do nierówności w opodatkowaniu i stwarzało podstawę do spekulacji, mających na celu unikanie właściwego opodatkowania”. Argumentacja ta, w świetle istniejącego w sprawie stanu faktycznego, nie jest w pełni zrozumiała, gdyż trudno wyobrazić sobie, na czym miałyby tutaj polegać wspomniana nierówność w opodatkowaniu, co miałyby stwarzać podstawy do spekulacji, i kiedy podatnik mógłby uniknąć właściwego opodatkowania.

4. Przez szereg lat zasadę pełnego uwzględniania faktycznie poniesionych kosztów w razie nabycia towarów za bony towarowe PeKaO stosowały także organy podatkowe. Zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w okólniku na 10/PO Ministra Finansów z 24.II.1976 r. w sprawie dokumentowania przez podatników gospodarki nie uspołecznionej zakupu w eksporcie wewnętrznym środków produkcji za dewizy lub bony towarowe Banku PeKaO SA<sup>4</sup> dla celów podatkowych — cenę zakupu przyjmowano w wysokości określonej w rachunku w walucie zagranicznej, przeliczonej na złote obiegowe według aktualnie stosowanej w Banku PeKaO SA relacji za jeden dolar USA, przy zastosowaniu mnożnika 2,5. Okólnik ten zawierał ponadto wyjaśnienie, że wspomniany wyżej sposób ustalania kosztów zakupu odnosił się jedynie do tych środków produkcji nabywanych w ramach eksportu wewnętrznego, dla których nie była ustalana obowiązująca cena detaliczna w cenach obiegowych. W tym ostatnim wypadku znajdowała zastosowanie taka właśnie cena.

Taka praktyka ustalania kosztów uzyskiwania przychodów była logiczna i w pełni uwzględniała ekonomiczne realia rynku. Niestety, została ona w ostatnim okresie zaniechana. Organy podatkowe w kwestii ustalania kosztów uzyskania przychodów w razie nabycia towarów za bony towarowe Banku PeKaO SA zajęły stanowisko diametralnie odmienne niż poprzednio. NSA w tezie głosowanego wyroku stanowisko to podzielił, sankcjonując taką interpretację prawa, która prowadzi do deformacji ekonomicznych realiów funkcjonowania podmiotów sfery gospodarki nie uspołecznionej.

Że stanowisko takie jest nieuzasadnione, staraliśmy się wykazać w treści niniejszej glosy. Można dodać do tego jeszcze jeden argument, tym razem systemowej natury. Otóż zgodnie z treścią § 15 ust. 3 rozporządzenia Ministra Handlu Wewnętrznego i Usług z 31 lipca 1984 r. w sprawie wykonywania handlu oraz niektórych usług przez jednostki gospodarki nie uspołecznionej<sup>5</sup> zakłady gastronomiczne zostały wyraźnie upoważnione do nabywania w przedsiębiorstwach, zajmujących się eksportem wewnętrznym, artykułów w celu realizacji działalności gospodarczej. Stanowisko zajęte w omawianej kwestii przez organy podatkowe oraz NSA powoduje, że przepis ten zostanie praktycznie wyrugowany z obrotu prawnego. Korzystanie z tego sposobu zaopatrzenia powoduje bowiem — przy znacznie zaniżonych kosztach nabycia towarów — ustalenie fikcyjnie wysokiego dochodu, co w konsekwencji prowadzi do nadmiernie wysokiego opodatkowania. Przesądza to z góry deficytowość działalności prowadzonej na podstawie artykułów nabytych w przedsiębiorstwach eksportu wewnętrznego.

W teorii prawa znana jest i powszech-

<sup>4</sup> Dz. Urz. Min. Fin. Nr 5, poz. 11.

<sup>5</sup> Dz. U. Nr 42, poz. 222.

nie akceptowana reguła interpretacji przepisów prawa zakładająca racjonalność postępowania ustawodawcy. Jedną z wielu jej konsekwencji jest stwierdzenie, że nie jest dopuszczalna interpretacja jednego przepisu prawa w taki sposób, który uniemożliwiałby realizację in-

nego przepisu. Zasada ta dotyczy naszym zdaniem nie tylko płaszczyzny językowej, ale w równym stopniu płaszczyzny funkcjonalnej systemu prawa. Zasady tej nie wziął niestety pod uwagę NSA.

dr Bogumił Brzeziński

dr Jerzy Jeziński

## **PRASA O ADWOKATURZE**

„Gazeta Prawnicza” otworzyła nowy rok wydawniczy (nr 1 z dnia 1 stycznia 1988) szeregiem interesujących publikacji zasługujących na uwagę członków adwokatury.

Wiadomo, że II etap reformy gospodarczej wyznacza stosowne zadania również resortowi sprawiedliwości. Tej tematyce poświęcił właśnie wnikliwą uwagę Józef Józefowicz w artykule pt. *Czy sądy ogłoszą upadłość?* Autor w obszernych wywodach wskazał na liczne trudności, jakie czekają wymiar sprawiedliwości w dziele realizacji reformy gospodarczej, stąd — kasandryczny akcent, jaki nadał autor swojej publikacji. W artykule znalazły się ubocznie wzmianki dotyczące adwokatury. Pisząc o licznych w minionym czasie zmianach w kadrach sędziowskich z powodu niskich wynagrodzeń sędziów, nadmienił, że zawód adwokata jest o wiele bardziej atrakcyjny nie tylko z finansowego punktu widzenia.

A oto jedna z konkluzji artykułu:

„Wiele złożyło się na upadek prestiżu sądów i zawodu sędziowskiego. Nie jest teraz okazja na poszukiwanie źródeł tego stanu rzeczy. Nie mam natomiast wątpliwości, że dziś „tu i teraz” trzeba przedstawić wyraźne i twarde warunki, od których spełnienia zależy, aby szerokie, ważne zadania resortu sprawiedliwości mogły być wykonane. I te warunki powinien przedstawić wreszcie resort sprawiedliwości, świadomie pomijając po raz pierwszy znane sobie trudności. Jeśli nie stanie się dziś liczącym się partnerem — ofiarowane przezeń usługi mogą przynieść tylko buble i rozczarowania. Ktoś to wreszcie musi zrozumieć, (...) większość chyba gmachów sądów w Polsce nie nadaje się do realizacji stawianych im zadań, nie mówiąc już o sprawach prestiżowych, że większość sądów w Polsce nie ma pełnych obsad sędziowskich i administracyjnych, że nowoczesność w pracy sądów skończyła się na maszynie do pisania firmy „Olimpia”, że powszechny w świecie przyrząd do powielania dokumentów utknął na szczeblu wojewódzkim, że tylko adwokaci myślą poważnie o zainstalowaniu w zespołach końcówek komputera, który udziela informacji o obowiązującym prawie i jego wykładni (...)

Być może nadszedł ten właściwy czas podwojenia czy potrojenia sędziowskich oposażeń (...). Stabilność kadrową może też zapewnić odpowiednia osłona socjalna. Na pewno nadszedł ten właściwy czas, żeby sędziowie przestali zgłaszać postulaty, że chcieliby mieć co najmniej takie gwarancje, jakie mają różne służby zaliczane do organów powołanych do ochrony ładu i porządku publicznego. Tego wymaga prosta sprawiedliwość.”