

**Wyrok z dnia 5 października 1994 r.
III ARN 49/94**

Osoba prawna, która rozpoczęła działalność gospodarczą w 1990 r. i nie zatrudniając w ciągu tego roku pracowników oraz nie mając ustalonej normy wynagrodzeń, dokonywała wypłat w ramach umów zlecenia nie podlega opodatkowaniu na podstawie ustawy z dnia 27 grudnia 1989 r. o opodatkowaniu wzrostu wynagrodzeń w 1990 r. (Dz. U. Nr 74, poz. 438 ze zm.).

Przewodniczący SSN: Walery Masewicz, Sędziowie SN: Adam Józefowicz, Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel,

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 5 października 1994 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Handlowo-Uslugowo-Produkcyjnego "M." - Spółka z o.o. w O. na decyzję Izby Skarbowej w T. z dnia 28 kwietnia 1992 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku od wzrostu wynagrodzeń za 1990 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie z dnia 16 kwietnia 1993 r. [...]

1) u c h y l i ł zaskarżony wyrok,
2) u c h y l i ł decyzję Izby Skarbowej w T. z dnia 28 kwietnia 1992 r. [...] oraz poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego w O. z dnia 30 grudnia 1991 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku od wzrostu wynagrodzeń oraz zasądził od Izby Skarbowej w T. na rzecz Przedsiębiorstwa Handlowo-Uslugowo-Produkcyjnego "M." Spółka z o.o. w O. kwotę 100.000 zł (sto tysięcy złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

U z a s a d n i e n i e

Przedsiębiorstwo Handlowo-Uslugowo-Produkcyjne "M." Spółka z o.o. w O. rozpoczynając - od sierpnia 1990 r. - działalność gospodarczą, zgłosiło obowiązek podatkowy do Urzędu Skarbowego w O. w zakresie podatków obrotowego i dochodowego, nie wystąpiło natomiast o ustalenie normy wynagrodzeń ale też - co jest bezsporne - nie zatrudniało w ogóle w ciągu 1990 r. pracowników.

Urząd Skarbowy w O. po ustaleniu, że powołane Przedsiębiorstwo w związku ze swą działalnością gospodarczą dokonywało wypłat w ramach umów zlecenia, zakwalifikował te wypłaty w kwocie 2.371.000 zł jako wynagrodzenia, a wobec braku jakiegokolwiek ustalonej normy wynagrodzeń uznał, że Przedsiębiorstwo w całości ją przekroczyło, tj. o 100%. Wychodząc z tych założeń, decyzją z dnia 30 grudnia 1991 r., Urząd Skarbowy w O. ustalił podatek od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń z zastosowaniem 500% stawki określonej w art. 8 ustawy z dnia 27 grudnia 1989 r. o opodatkowaniu wzrostu wynagrodzeń w 1990 r. (Dz. U. Nr 74, poz. 438 ze zmianą wynikającą z ustawy z dnia 28 lipca 1990 r. - Dz. U. Nr 56, poz. 324), tj. na kwotę 11.855.000 zł wraz z odsetkami w wysokości 14.547.486 zł.

Izba Skarbowa w T. w postępowaniu odwoławczym, podzieliła ustalenia Urzędu Skarbowego dotyczące przesłanek i wysokości należnego od Przedsiębiorstwa "M." podatku od wzrostu wynagrodzeń, z tym że w decyzji z dnia 28 kwietnia 1992 r. postanowiła na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111 ze zm.), zaniechać poboru tegoż podatku w zakresie jego połowy.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie, wyrokiem z dnia 16 kwietnia 1993 r. [...], skargę Przedsiębiorstwa oddalił, uzasadniając to, jak następuje: zgodnie z postanowieniem art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 27 grudnia 1989 r. o opodatkowaniu wzrostu wynagrodzeń w 1990 r. (Dz. U. Nr 74, poz. 438 ze zm.), podatnikom, którzy podjęli działalność po dniu 30 września 1989 r. właściwe urzędy skarbowe ustalają na pierwszy miesiąc działalności w 1990 r. przeciętną normę wynagrodzeń na jednego zatrudnionego pracownika. Norma wynagrodzeń przewidziana jest w wypadku zatrudnienia pracownika na podstawie umowy o pracę. W przypadku nie ustalenia takiej normy, wynagrodzenia wypłacone stanowią 100% przekroczenia normy i w myśl art. 8 pkt 1 powołanej ustawy podlegają 500% stawce opodatkowania. Wszystkie te warunki zachodzą w stosunku do skarżącego Przedsiębiorstwa, także ze względu na art. 5 ust. 1 pkt 3 i art. 7 ust. 1 ustawy, stosownie do których regulacje tej ustawy obejmują również wynagrodzenia obciążające koszty całokształtu działalności, a więc także wypłaty w ramach umów o dzieło lub umów zlecenia.

Powyższemu wyrokowi Naczelnego Sądu Administracyjnego Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego w rewizji nadzwyczajnej, zarzucił przede wszystkim naruszenie interesu Rzeczypospolitej Polskiej poprzez obrazę wyprowadzonej z art. 1 Konstytucji RP zasady zaufania do państwa prawa oraz art. 3 ust. 1 i 2 Konstytucji RP a także rażące naruszenie prawa poprzez obrazę art. 2 ust. 1 i 2 oraz art. 5 ust. 1 powołanej wyżej ustawy z dnia 27 grudnia 1989 r. w związku z art. 7 ust. 1 i art. 8 tej ustawy i naruszenie przepisów postępowania administracyjnego, tj. art. 6, 7, 8, 11 i 206 oraz 207 § 1 i § 2 pkt 1 i 3 k.p.a. Wniosek rewizji nadzwyczajnej dotyczył uchylenia zaskarżonego wyroku i uchylenia decyzji organów skarbowych obu instancji.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Kluczowe dla sprawy zagadnienie prawne dotyczyło oceny tego, czy ustawa z dnia 27 grudnia 1989 r. o opodatkowaniu wzrostu wynagrodzeń w 1990 r. (Dz. U. Nr 74, poz. 438 ze zm.) miała zastosowanie do osoby prawnej, która rozpoczęła działalność gospodarczą w 1990 r. i w ciągu całego tego roku nie zatrudniała pracowników, chociaż dokonywała wypłat wynagrodzeń z tytułu umów zlecenia. Analizę tego zagadnienia trzeba rozpocząć od ustalenia zakresu zastosowania ustawy wynikającego z jej art. 1 ust. 1. Otóż uregulowane tą ustawą opodatkowanie objęło osoby prawne (a także inne podmioty wskazane w art. 1 ust. 1), które spełniły jeden warunek - przekroczyły ustawową normę wynagrodzeń. Jest oczywiste, że określoną w art. 1 ust. 1 konstrukcją zakresu opodatkowania oraz podstawy opodatkowania wzrostu wynagrodzeń należy odnieść do tych podmiotów, do których ma zastosowanie ustawowa norma wynagrodzeń. Gdyby dla określonej osoby prawnej, z jakichś przyczyn, zastosowanie ustawowej normy wynagrodzeń nie wchodziło w rachubę (było nie odpowiednie), to

odpadałaby w ten sposób określona w ustawie podstawa opodatkowania. Nie byłoby bowiem odniesienia do ustawowego wzorca. Czy zatem - wprowadzając uściślenie postawionego na wstępie pytania - ustanowiona w ustawie norma wynagrodzeń podlegała zastosowaniu do osoby prawnej nie zatrudniającej pracowników? Na to pytanie trzeba szukać odpowiedzi w treści art. 5 omawianej ustawy, który określa konstrukcję normy wynagrodzenia odpowiedniej dla podatników, którzy podjęli działalność po dniu 30 września 1989 r. Z ustępu pierwszego powołanego artykułu wynika, że chodzi tu o: "przeciętną normę wynagrodzeń na jednego zatrudnionego pracownika", którą właściwy urząd skarbowy ustala na pierwszy miesiąc działalności w 1990 r. i której ostateczną wielkość uzyskuje się przez pomnożenie, co już dokonuje podatnik, przez przeciętne zatrudnienie w pierwszym miesiącu działalności w 1990 r. (art. 5 ust. 2). W świetle przytoczonej regulacji zgodzić się trzeba ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego, iż określona w art. 5 ustawy z dnia 27 grudnia 1989 r. norma wynagrodzeń jest odpowiednia tylko dla tych podatników, którzy zatrudnili przynajmniej jednego pracownika. Jeżeli jednak tak jest, to logicznie wynikającą konsekwencją, czego Naczelny Sąd Administracyjny nie zauważył, powinno być ustalenie, że osoba prawna wobec której nie może być ustalona norma wynagrodzeń, w istocie rzeczy nie może takiej nie istniejącej normy przekroczyć. Paradoksalny jest przecież pogląd, że osoba prawna, która nie uzyskała ustalenia normy zatrudnienia tylko dlatego, że nie zatrudniała pracowników, zostanie potraktowana według sankcji przewidzianych za najcięższe (100%) przekroczenie normy - w przypadku wypłaty jakiegokolwiek wynagrodzenia obciążającego koszty całokształtu działalności, np. z tytułu umowy zlecenia.

Sąd Najwyższy przyjmuje zatem, że brak podstaw do ustalenia normy wynagrodzeń wobec osoby prawnej, która nie zatrudniała żadnego pracownika stanowił przeszkodę opodatkowania wzrostu wynagrodzeń w 1990 r. Nie zachodziły bowiem wówczas ustawowo określone przesłanki przekroczenia normy wynagrodzeń jako podstawy opodatkowania, a rozszerzenie podstawy opodatkowania w drodze rozszerzającej wykładni uzupełniającej przepisy prawa podatkowego, nie jest dopuszczalne. W szczególności trzeba stwierdzić, że wskazanej wyżej, jasno przez ustawę określonej konstrukcji podstawy opodatkowania podatkiem od wzrostu wynagrodzeń w 1990 r., nie można skutecznie przeciwstawić argumentu, dotyczącego treści przepisów art. 5 ust. 1 pkt 3 oraz art. 7 ust. 1 i art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 27 grudnia 1989 r. Z przepisów tych istotnie wynika, że zarówno przy ustalaniu przeciętnej normy wynagrodzeń na jednego zatrudnionego pracownika, jak również przekroczenia normy przez wynagrodzenia obciążające koszty całokształtu działalności podatnika, uwzględnia się m.in. kwoty wynagrodzeń z tytułu umów o dzieło lub umów zlecenia. Są to jednakże elementy dodatkowe, które mają znaczenie jeżeli - jak to wyżej wyjaśniono - dochodzi do ustalenia normy przeciętnej, przewidzianej dla zatrudnionego pracownika (art. 5 ust. 1) i normy przeciętnej zatrudnienia u określonego podatnika (art. 5 ust. 2).

Sąd Najwyższy w konsekwencji powyższych ustaleń podzielił również wyrażoną w rewizji nadzwyczajnej ocenę, że zaaprobowanie przez Naczelny Sąd Administracyjny zaskarżonych orzeczeń organów skarbowych mających za swą podstawę niedopuszczalną, bo rozszerzającą obowiązek podatkowy interpretację przepisów ustawy z dnia 27 grudnia 1989 r. o opodatkowaniu wzrostu wynagrodzeń w 1990 r., stanowi rażące naruszenie prawa, a także naruszenie interesu Rzeczypospolitej

Polskiej w rozumieniu art. 417 § 1 k.p.c. jako, podstawy rewizji nadzwyczajnej. Taka bowiem interpretacja - jak zasadnie wywiedziono w rewizji nadzwyczajnej - powinna być uznawana również za sprzeczną z samą ideą przepisów o opodatkowaniu ponadnormatywnych wynagrodzeń, które przecież miały zapobiegać nadmiernemu wzrostowi płac, a nie eliminować jakikolwiek wzrost płac, czy w przypadku podmiotów, które podjęły działalność gospodarczą po dniu 30 września 1989 r. uniemożliwiać tym podmiotom wypłatę jakichkolwiek wynagrodzeń pod groźbą 100% przekroczenia normy wynagrodzeń i powstania obowiązku odprowadzenia podatku w wysokości 500% przekroczenia normy.

Wobec zasadności rewizji nadzwyczajnej i jej szczegółowego wniosku, wynikającego z oceny, iż w świetle właściwej interpretacji wskazanych przepisów, zasadna jest skarga Przedsiębiorstwa Handlowo-Uslugowo-Produkcyjnego "M." spółka z o.o. w O., Sąd Najwyższy orzekł stosownie do art. 422 § 1 k.p.c. w związku z art. 210, art. 211, art. 207 § 1 i § 2 pkt 1 oraz art. 208 k.p.a.

=====