

Uchwała z dnia 7 marca 1995 r.
III AZP 2/95

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

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Waldemara Grudzieckiego, w sprawie ze skargi Fabryki Wodomierzy i Zegarów "M." w T. na decyzję Izby Skarbowej w T. z dnia 27 sierpnia 1993 r. [...] w przedmiocie określenia należnego podatku dochodowego od osób prawnych za okres od stycznia do sierpnia 1992 r. po rozpoznaniu na posiedzeniu jawnym dnia 7 marca 1995 r. zagadnienia prawnego przekazanego przez Naczelną Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku postanowieniem z dnia 22 grudnia 1994 r., [...] - do rozstrzygnięcia w trybie art. 391 k.p.c. w związku z art. 211 k.p.a.

Czy podatnik podatku dochodowego od osób prawnych, korzystający z obniżki tego podatku na podstawie przepisu § 8 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1989 r. w sprawie obniżek podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 1990 r., Nr 4, poz. 20), w którym przewidziano zastosowanie tych obniżek w latach 1990 - 1998, zachowuje uprawnienia z tego tytułu po dniu 1 stycznia 1992 r. w związku z wejściem w życie przepisu art. 39 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz. U. Nr 21, poz. 86) ?

p o d j ą ł następującą uchwałę:

Osoba prawna obowiązana do uiszczenia podatku dochodowego, korzystająca z obniżki tego podatku na podstawie przepisu § 8 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1989 r. w sprawie obniżek podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 1990 r., Nr 4, poz. 20), zachowuje uprawnienie z tego tytułu po dniu 1 stycznia 1992 r. w związku z wejściem w życie przepisu art. 39 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 106, poz. 482 ze zm.)

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

Zagadnienie powyższe powstało na tle następującego stanu faktycznego:

Urząd Skarbowy w T. decyzją z dnia 17 maja 1993 r. wydaną na podstawie art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.) oraz art. 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz. U. Nr 21, poz. 86) wymierzył Fabryce Wodomierzy i Zegarów "M." w T. podatek dochodowy od osób prawnych za okres od stycznia do sierpnia 1992 r. w wysokości 19.855.800.000 zł [...].

W latach 1989-1991 Fabryka "M." korzystała z obniżki w podatku dochodowym z

tytułu zwiększenia każdorazowo w stosunku do 1988 r. sprzedaży wyrobów i materiałów na potrzeby budownictwa mieszkaniowego.

Mimo zmiany stanu prawnego w 1992 r. Fabryka "M." w dalszym ciągu w składanych deklaracjach wykazywała tę obniżkę, co spowodowało wydanie decyzji, w której określono wysokość podatku dochodowego od osób prawnych na poziomie zgodnym z aktualnym stanem prawnym.

Na skutek odwołania Fabryki "M.", w którym podkreśliła ona, że z obniżki może korzystać na podstawie art. 39 ust. 3 cyt. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., gdyż zgodnie z tym przepisem pozostawiono w mocy okresowe zwolnienie od podatku, Izba Skarbowa w T. decyzją z dnia 27 sierpnia 1993 r. utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję.

Stanowisko organów podatkowych przedstawia się w ten sposób, że skoro rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1989 r. w sprawie obniżek podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 1990 r., Nr 4, poz. 20) wydane zostało na podstawie art. 17 ust. 3 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 3, poz. 12 ze zm.), to wobec treści art. 39 ust. 1 pkt 1 cyt. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. uchylającego pierwotną ustawę, moc prawną utraciło również przedmiotowe rozporządzenie.

Zdaniem organów podatkowych powoływanie się przez skarżącą Fabrykę na treść art. 39 ust. 3 cyt. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. jest chybione, gdyż przepisem tym utrzymano w mocy okresowe zwolnienie od podatku dochodowego, a tymi nie są obniżki w podatku dochodowym. Gramatyczna wykładnia tych pojęć prowadzi do wniosku, że czym innym jest zwolnienie podatkowe, a czym innym obniżka podatku. Ponadto wskazano, że zwolnienia podatkowe i obniżki wprowadzone zostały na podstawie odmiennych upoważnień ustawowych oraz inne organy administracji upoważnione zostały do wprowadzenia zwolnień od podatku (Minister Finansów) i obniżek podatku (Rada Ministrów).

Skarżąca Fabryka zarzucając organom podatkowym, iż wynik wykładni gramatycznej jest nieprawidłowy stwierdziła, że obniżka jest pewną formą zwolnienia podatkowego. Przepis art. 39 ust. 3 cyt. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. odnosi się do podatników, którzy nabyli uprawnienia przed dniem 1 stycznia 1992 r. i zdaniem skarżącej Fabryki takie prawo nabyła ona przynajmniej od 1990 r., zaś w poszczególnych latach (do 1998 r.) następuje tylko realizacja tego prawa, których to dwóch pojęć nie rozgranicza organ podatkowy. Zwrócono też uwagę, iż wprowadzona § 8 rozporządzenia Rady Ministrów obniżka przejawiająca się w 100% obniżce kwoty podatku przypadającego od dochodu uzyskanego ze zwiększonej sprzedaży niektórych wyrobów jest w swej istocie zwolnieniem podatkowym.

Dodać należy, iż w podobnej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu w wyroku z dnia 5 maja 1994 r. - SA P 3674/93 zajął stanowisko, że nabycie prawa, o którym stanowi art. 39 ust. 3 cyt. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nie zależy od spełnienia warunków z § 8 rozporządzenia Rady Ministrów.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku stwierdza jednak w uzasadnieniu swego postanowienia, iż stanowisko powyższe może być uznane za wątpliwe, a przepisy cytowanej ustawy z 15 lutego 1992 r. należy określić jako niejasne. Na poparcie swego stanowiska NSA przytacza następujące argumenty:

Po pierwsze, zdaniem tego Sądu, kwestia nabycia uprawnień przed dniem 1

stycznia 1992 r. do okresowych zwolnień od podatku dochodowego nie jest wcale taka prosta, jak to wyraził Sąd w Poznaniu już chociażby z tego względu, iż Sąd ten nie rozważył zakresu pojęcia "okresowe zwolnienie od podatku". Jeżeli zwróci się uwagę na treść § 8 rozporządzenia Rady Ministrów, a w szczególności na zawarte w ust. 1 tego paragrafu sformułowanie tego rodzaju, jak "podatnikom podatek należny w latach 1990-1999 obniża się o 100% kwoty", to takie sformułowanie - wyrażone w kategoriowej formie - mogło wywołać u podatników przekonanie, całkowicie uzasadnione, że nabyli prawo do obniżki w podatku dochodowym. Wobec tego, zwiększenie sprzedaży wyrobów w stosunku do 1988 r. byłoby tylko jednym z warunków nabycia tego prawa. Można wyobrazić sobie taką sytuację, że pewne prawo podmiotowe obwarowane warunkami jest realizowane przez okres 10 lat, a może być nie realizowane w jednym roku z tego okresu, bowiem nie został spełniony warunek, co nie pozbawia strony tego prawa w następnym roku, czy w następnych latach.

Po drugie, gdyby odrzucić to zapatrywanie, to do rozważenia pozostaje pojęcie "okresowe zwolnienie od podatku dochodowego", o których mowa w art. 39 ust. 3 cyt. ustawy, z tym założeniem, że pozytywna odpowiedź na pierwszą część implikuje uznanie, że okresowe zwolnienie nabyte zostało przed 1 stycznia 1992 r.

W tym zakresie zwrócić uwagę należy na to, że w przepisach przejściowych i końcowych ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. mowa jest jeszcze o ulgach i zwolnieniach od podatku (art. 40 ust. 1). Wobec tego jeżeli ustawodawca rozróżnia zwolnienie i okresowe zwolnienia od podatku, to te ostatnie muszą się charakteryzować ograniczeniem czasowym. Takim ograniczeniem cechowały się obniżki w podatku, a więc była to pewna kategoria zwolnienia podatkowego.

Następnie, jeżeli zwolnienie od podatku cechować się miało zwolnieniem z obowiązków podatkowych, to jaka jest różnica w odstępowaniu od dochodzenia zapłaty podatku dochodowego w 100%? Takiej różnicy dopatrzeć się nie można, gdyż sedno sprawy jest takie samo. Dodatkowo wskazać można tu na rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 lutego 1989 r. w sprawie zwolnienia od podatku dochodowego dochodów z tytułu niektórych rodzajów działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 3, poz. 20), w którym - tytuł wskazuje na zwolnienia od podatku, a w § 3 mowa jest o zwolnieniu od podatku części dochodu w proporcji odpowiedniej do stosunku obrotu objętego zwolnieniem do obrotu ogółem.

Po trzecie wreszcie, nie mogą pozostawać w odmiennej sytuacji podatnicy, którzy jednakowo poczynili nakłady na rozpoczęcie nowego rodzaju produkcji, lecz dochód jednego z tych rodzajów produkcji objęty został obniżką w podatku dochodowym, drugi zaś zwolnieniem od podatku dochodowego, tylko na tej zasadzie, że w art. 39 ust. 3 okresowe zwolnienia od podatku mają obejmować stricte zwolnienia podatkowe.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Nie ulega wątpliwości, iż rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1989 r. stwierdziło w § 8, że podatnikom produkującym materiały i wyroby na potrzeby budownictwa mieszkaniowego należny podatek dochodowy w latach 1989 - 1998 obniża się o 100% kwoty stanowiącej tę część należnego podatku, która przypada od dochodu osiągniętego z tytułu zwiększenia ilości sprzedaży tych wyrobów i materiałów

w roku podatkowym w stosunku do roku 1988. Przepis ten należało rozumieć jako wyraźną deklarację rządu dotyczącą jego szczególnego zainteresowania (z oczywistych względów) zwiększeniem produkcji materiałów budowlanych na potrzeby budownictwa mieszkaniowego i w związku z tym ustanowienie szczególnie korzystnych warunków podatkowych dla producentów takich materiałów i to w postaci zapewnienia, iż owe szczególnie korzystne warunki będą utrzymane przez okres najbliższego dziesięciolecia. Oczywistą rzeczą było, iż ustanowienie takiego terminu miało stanowić zachętę do inwestowania w sferę takiej właśnie produkcji.

Tego rodzaju deklaracje, opatrzone podobnymi zapewnieniami, jeśli znajdują się w treści wydanych w ramach przysługujących kompetencji i odpowiednio ogłoszonych przepisów prawa muszą być traktowane z najwyższą powagą. W praworządnym państwie władza ma obowiązek dotrzymywać danych przez siebie przyrzeczeń. Zmiana rządu nie zwalnia też nowej administracji od obowiązku realizacji tego, co zostało przyrzeczone przez poprzedników; gdyby przyjąć odmienne założenie, prowadziłoby to wprost do zakwestionowania stabilności demokratycznego ustroju państwowego, zasady podporządkowania działań administracji prawu oraz zasady stabilności systemu prawnego, leżącej u podstaw każdego legalistycznego systemu prawa. Niemożliwe jest zatem do przyjęcia założenie odmienne, a mianowicie takie, iż wystarczy zmiana polityki rządu w pewnej sferze (np. gospodarki czy finansów), a już niewątpliwie zmiana ekipy rządzącej, by pozwalałoby to dowolnie dezawuować to, co oficjalnie zostało przyrzeczone dawniej. Rząd może zmieniać swą politykę, może też zmieniać koncepcje gospodarcze i metody wprowadzania ich w życie; może też nawet - po dokonaniu oceny zysków i strat - odwołać to, co niegdyś było przyrzeczone. Musi to być jednak dokonywane otwarcie, oficjalnie (np. w drodze wyraźnego późniejszego przepisu prawa tej samej rangi) i z zachowaniem praw osób, którym przynosi to rzeczywisty uszczerbek majątkowy do właściwej rekompensaty. Nie powinno natomiast dokonywać się ani w sposób dorozumiany, np. przez zasadniczą, lecz nieogłoszoną erga omnes zmianę interpretacji tych samych przepisów lub też (tak, jak w tym wypadku) przez przyjmowanie, że skoro pewna ustawa przestała obowiązywać, automatycznie tracą moc wszystkie wydane na jej podstawie przepisy wykonawcze, niezależnie od ich treści, nawet wówczas, gdy zawierają one konkretne zobowiązania administracji wobec podmiotów gospodarczych. Przy akceptacji tego rodzaju zabiegów i uznaniu ich za odpowiadające prawu, wszelkie rozsądne planowanie działalności gospodarczej byłoby niemożliwe, a racjonalny sens funkcjonowania systemu prawa uległby zasadniczemu podważeniu.

W tej konkretnej sprawie ponadto nie mamy zresztą wcale do czynienia z jakąś nieokreśloną co do czasu trwania ekspektatywą, lecz z wyraźnym określeniem, iż pewne uprawnienia będą przysługiwać określonym podmiotom przez okres dziesięcioletni, a więc wyraźnie określony co do czasu trwania. Oznacza to, iż rząd świadomie podjął wyraźne zobowiązania wobec określonej grupy podatników, co w orzecznictwie sądowym wielu państw zachodnich upoważniałoby do przyjęcia w takim wypadku konstrukcji "samozwiązania się" administracji a to spowodowałoby też określone ograniczenia w uznaniowej swobodzie jej działania (także legislacyjnego) w ustanowionym zakresie. Teoria prawa konstytucyjnego państw europejskich od dawna nie godzi się z poglądem, że prawodawca (również rząd) działać może w zakresie swych kompetencji w zgoła nieskrępowany sposób. Gdyby tak być miało, nawet

powołanie instytucji Trybunału Konstytucyjnego musiałoby się okazać nielogiczne. Jeśli zatem prawodawca własnowolnie przyjął na siebie pewne obowiązki, należy przyjmować domniemanie ich przestrzegania i trwania - nie zaś odwrotnie. W tym także kierunku zmierza od dłuższego czasu dosyć jednolita linia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego i nie ma żadnego powodu, aby od tego stanowiska odstępować.

W odniesieniu do konkretnej sprawy, która stała się przyczyną sporu, można stwierdzić, iż ustawodawca, kształtując treść przepisu art. 39 ust. 3 ustawy z 15 lutego 1992 r. miał wszelkie możliwości, by wyraźnie znieść (na przyszłość lub nawet natychmiast) uprawnienia, przewidziane przepisem § 8 powołanego rozporządzenia z 30 grudnia 1989 r. (...), mimo iż obowiązywały one zaledwie od dwóch lat. Czegoś podobnego ustawodawca niewątpliwie nie uczynił; natomiast wywodzenie, iż chciał tego dokonać tylko i wyłącznie przez użycie pojęcia "okresowe zwolnienie", które w tym wypadku musiałoby podlegać daleko idącej rozszerzającej językowej interpretacji, nie może być uznane za wystarczający argument.

Jak wspomniano wyżej, w związku z wejściem w życie ustawy z 15 lutego 1992 r. (...) utraciła moc poprzednio obowiązująca ustawa z 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (...). Administracja finansowa reprezentuje w chwili obecnej pogląd, iż w tej sytuacji utraciło także moc rozporządzenie wykonawcze do tej ustawy z dnia 31 grudnia 1989 r. (...) ustanawiające zasadę dziesięcioletniej obniżki podatku dochodowego dla producentów materiałów budowlanych na potrzeby budownictwa mieszkaniowego. W art. 39 ust. 3 ustawy z 15 lutego 1992 r. (...) stwierdzono jednak, że utrzymane zostają okresowe zwolnienia od podatku dochodowego, do których podatnicy nabyli prawa przed 1 stycznia 1992 r. Z zestawienia dwóch terminów użytych w obu wspomnianych aktach prawnych: "obniżka podatku" w rozporządzeniu RM z 1989 r. i "zwolnienie podatkowe" w ustawie z 1992 r. administracja wywodzi daleko idące skutki, twierdząc, że te dwa terminy dotyczą zgoła innych spraw i sytuacji, i że w żadnym wypadku nie można ich utożsamiać. Rezultatem jest pogląd, że po 1992 r. pozostają wprawdzie w mocy uprawnienia do uzyskanych wcześniej "zwolnień" (bo tak wyraźnie powiada obowiązujący tekst ustawy), nie może to jednak wcale dotyczyć "obniżek", nawet takich, do których dziesięcioletnie uprawnienie było - jak w niniejszej sprawie - przedmiotem oficjalnego przyrzeczenia rządu.

Tego rodzaju metoda wykładni i sposób prawniczego rozumowania są jednak - szczególnie w odniesieniu do sytuacji takiej, jak będącej przedmiotem niniejszej sprawy - niemożliwe do przyjęcia. Obecny skład SN odwołuje się w tym zakresie do poglądu wypowiedzianego przez Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 8 stycznia 1993 r. III ARN 84/92 9 (OSNCP 1993 z. 10 poz. 183), który brzmi, jak następuje:

"Wykładnia gramatyczno-słownikowa jest tylko jednym z przyjmowanych powszechnie w rozumowaniu prawniczym sposobów wykładni, a wnioski z niej płynące mogą być również często mylące i prowadzić do merytorycznie błędnych, niezgodnych z rzeczywistymi intencjami ustawodawcy, a w końcu również do niesprawiedliwych i krzywdzących stronę procesu rezultatów. Dlatego też musi być ona uzupełniana wnioskami płynącymi z zastosowania innych rodzajów wykładni: historycznej, systemowej, funkcjonalnej, logicznej, a wreszcie - jeśli nie przede wszystkim - celowościowej, która w odniesieniu do indywidualnych spraw rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnych uznana jest za najodpowiedniejszą i najlepiej prowadzącą do

rozszyfrowania intencji i celów ustawodawcy".

W odniesieniu do konkretnej sprawy, należy stwierdzić, że - gdyby nawet oderwać się od wszelkich, poza ściśle językową, metod wykładni - to i tak wywód, iż między pojęciami "obniżki podatku" a "zwolnienia od podatku bądź jego części" istnieją zasadnicze i wykluczające jakiegokolwiek zamiennie używanie tych pojęć różnice, nie mógłby być uznany za przekonujący. Zarówno bowiem "zwolnienie" jak i "obniżka" są różniącymi się tylko co do zakresu formami jednej i tej samej konstrukcji prawnej, a mianowicie wyłączenia lub ograniczenia obowiązku świadczenia podatku (tego rodzaju konstrukcję projekt nowej ordynacji podatkowej nazywa wprost ulgą podatkową i widzi różne jej rodzaje). Owo ograniczenie lub wyłączenie może mieć różne przyczyny, wynikać w różnych sytuacjach i zależeć od wielu zmiennych elementów, tym niemniej co do swej istoty jest to zawsze jedno i to samo zjawisko. W tej sytuacji językowej wywód na temat różnic między "zwolnieniem" a "obniżką" podatkową ma charakter argumentu odnalezionego i używanego tylko ad usum delphini i nie może być uznany przez Sąd Najwyższy za decydujący, ani nawet za przekonujący, tym bardziej, że - jak wykazano wyżej - wnioski płynące z wykładni systemowej i celowościowej prowadzą do wręcz przeciwnego rezultatu. Zwraca także uwagę, iż art. 39 ust. 3 cytowanej już wielokrotnie wyżej ustawy z 15 lutego 1992 r. (...) przesądził i to w generalny sposób, iż zachowują moc wszelkie zwolnienia, do których podatnicy nabyli prawo przed dniem 1 stycznia 1992 r., a w dniu tym liczni podatnicy posiadali prawa do różnego rodzaju okresowych ulg i zwolnień podatkowych, nabytych na podstawie różnych aktów normatywnych, a nie tylko na mocy ustawy z 1989 r. (uchylonej przez ustawę z 1992 r.). Także bowiem ta ustawa z 1989 r. utrzymywała w mocy różne zwolnienia i ulgi podatkowe, do których podatnicy nabywali prawa jeszcze wcześniej. Ta sama konstrukcja przyjmowana była w rozporządzeniach wykonawczych. Te wszystkie dawniejsze zwolnienia i obniżki, jeśli tylko podatnikom przysługiwały do nich prawa nabyte wcześniej na podstawie nie obowiązujących już w 1992 r. przepisów zostały przez wspomniany art. 39 ust. 3 ustawy z 15 lutego 1992 r. (...) utrzymane w mocy i objęte zbiorczym terminem "zwolnienia podatkowe". Ustawodawca postępował tak - jak powiedziano - także wcześniej respektując w ten sposób zasadę ochrony praw nabytych. Nie ma żadnych podstaw, by wywodzić, że w 1992 r. zamierzał zmienić swą długoletnią stałą praktykę i to nie w sposób jawny i otwarty, lecz tylko przez ukryte żonglowanie językowymi terminami, odnoszącymi się do różnych rodzajów ograniczeń obowiązku podatkowego.

W podobnym - jak powyższy - kierunku wykładni zmierzało również nie tylko orzeczenie NSA - Ośrodek we Wrocławiu z 31 maja 1994 r. (SA/Wr. 2111/93) lecz w istocie rzeczy również orzeczenie NSA Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z 22 października 1993 r. (SA/Gd. 1184/93) oraz NSA w Warszawie z 22 listopada 1993 r. (SA 760/93). Oba te orzeczenia podkreślają istotne znaczenie zasady ochrony słusznie nabytych praw właśnie w sferze uprawnień do zwolnień podatkowych. Sąd Najwyższy nie widzi podstaw by tę utrwaloną i słuszną linię orzecznictwa podważać.

W tej sytuacji, na zasadzie art. 391 § 1 k.p.c. w związku z art. 211 k.p.a. Sąd Najwyższy rozstrzygnął przedstawione zagadnienie prawne tak, jak w sentencji uchwaliły.

=====