

Wyrok z dnia 7 sierpnia 1996 r.
III ARN 25/96

Udział w części nadwyżki bilansowej przeznaczonej do podziału między członków niezależnie od wkładu pracy nie jest wynagrodzeniem ze spółdzielczego stosunku pracy w rozumieniu art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 ze zm.).

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Józef Iwulski, Andrzej Kijowski, Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 7 sierpnia 1996 r. sprawy ze skargi Spółdzielni "I." w K.-K. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 3 września 1994 r. [...] w przedmiocie ustalenia zryczałtowanego podatku dochodowego, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 17 października 1995 r. [...]

- 1) u c h y l i ł zaskarżony wyrok,
- 2) u c h y l i ł zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 3 września 1994 r. [...] i poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego w K.-K. z dnia 31 marca 1994 r. [...],
- 3) zasądził na rzecz skarżącej Spółdzielni od Izby Skarbowej w O. kwotę 9.485 zł 24 gr (dziewięć tysięcy czterysta osiemdziesiąt pięć złotych dwadzieścia cztery grosze) tytułem zwrotu kosztów postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

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

Urząd Skarbowy w K.-K. decyzją z dnia 31 marca 1994 r. [...] ustalił Spółdzielni AI.@ w K.-K. zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych za 1992 r. w kwocie 1.087.782.000 zł. W ocenie Urzędu Skarbowego wypłaty gotówkowe z tytułu oprocentowania udziałów członkowskich w wysokości 3.950.619.500 zł i kwoty z tytułu oprocentowania udziałów członkowskich przypisane do stanu udziałów w wysokości 1.488.295.824 zł, zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 7 i art. 17 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350 ze zm.), stanowią przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Przepis art. 38 ust. 2 tej ustawy nie ma zastosowania w sprawie, bowiem stosuje się go do zakładów pracy zobowiązanych do pobierania i przekazywania zaliczek na podatek dochodowy osób uzyskujących wynagrodzenie między innymi ze spółdzielczego stosunku pracy, nie zaś dochodów, których podstawą uzyskania jest tytuł prawny w postaci udziałów.

Izba Skarbowa w O. decyzją z dnia 3 września 1994 r. [...] po rozpatrzeniu odwołania Spółdzielni AI.@ uchyliła zaskarżoną decyzję w części i obniżyła kwotę podatku z 1.087.782.000 zł do 790.122.000 zł. W uzasadnieniu decyzji wskazano, że nie

stanowią udziału w zyskach osób prawnych tylko te wypłaty i świadczenia dokonywane przez Spółdzielnię, które wynikają ze spółdzielczego stosunku pracy nawet wtedy, gdy na ten cel przeznaczono kwoty z podziału czystej nadwyżki. Należy do nich kwota 1.488.295.824 zł stanowiąca przychód ze spółdzielczego stosunku pracy, gdyż podziału tej kwoty dokonano z uwzględnieniem wkładu pracy członków, przyjmując za podstawę osiągnięte roczne wynagrodzenie uzyskane z tytułu pracy. Należny z tego tytułu podatek dochodowy podlega przekazaniu na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych i zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych. Natomiast kwota 3.950.619.500 zł, której podziału dokonano w zależności od wysokości wniesionego udziału i niezależnie od wykonywanej pracy stanowi przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych i podlega opodatkowaniu stosownie do art. 30 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Podatek ten podlega odprowadzeniu na rachunek właściwego urzędu skarbowego. W ocenie organu odwoławczego przepis art. 52 ust. 2 pkt a tej ustawy nie ma zastosowania w sprawie, bowiem datę uzyskania przychodu przez podatnika stanowi dzień, od którego następuje wypłata wydzielonej kwoty lub przeznaczenie jej na fundusz udziałowy. Tymczasem z akt sprawy wynika, że przychód nastąpił w 1992 r., a zatem pod rządami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W skardze wniesionej do Naczelnego Sądu Administracyjnego Spółdzielnia AI.@ domagała się uchylenia zaskarżonej decyzji Izby Skarbowej podnosząc, że cechy oprocentowania udziałów przesądzają o konieczności ich kwalifikowania jako części wynagrodzenia z tytułu spółdzielczego stosunku pracy.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wyrokiem z dnia 17 października 1995 r. oddalił skargę. W ocenie Sądu kwota oprocentowania udziałów członkowskich w wysokości 3.950.619.500 zł nie ma charakteru wynagrodzenia za pracę jako przewidziana do podziału między członków część nadwyżki bilansowej. W wyniku bowiem uchwały Zebrania Przedstawicieli Spółdzielni Inwalidów z dnia 28 sierpnia 1992 r. kwota ta stała się łączną kwotą oprocentowania udziałów członkowskich, składających się na kapitał udziałowy Spółdzielni. Oprocentowanie każdego z udziałów, jako pozbawione związku z wykonywaną pracą, nie może mieć charakteru wynagrodzenia za pracę. Podstawę naliczenia oprocentowania stanowi bowiem wyłącznie wysokość posiadanego udziału w kapitale udziałowym. Oprocentowanie udziału nie jest również prowizją, nagrodą z zysku czy nagrodą z zakładowego funduszu nagród, o których to świadczeniach mowa w art. 52 pkt 2 lit. a i b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W ocenie Sądu naliczone na rzecz członka spółdzielni pracy oprocentowanie od jego udziału w funduszu udziałowym spółdzielni stanowi przychód z tytułu udziału w zyskach osoby prawnej, który podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych w trybie art. 30 ust. 1 pkt 1 ustawy. Przedmiotowe zobowiązanie podatkowe nie jest objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 20 ustawy z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnianiu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 46, poz. 201), bowiem zwolnienie to odnosi się do należności obciążających zakład pracy. Nie ma natomiast zastosowania do należności obciążających osoby fizyczne jako pracowników zakładu pracy.

Minister Sprawiedliwości zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), art. art.

31, 38 ust. 2 i 52 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. Nr 80, poz. 350 ze zm.) oraz art. 77 w związku z art. 183 ustawy z dnia 16 września 1982 r. - Prawo spółdzielcze, i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz decyzji organów skarbowych obu instancji względnie o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu do ponownego rozpoznania. W ocenie wnoszącego rewizję nadzwyczajną wypłaty z nadwyżki bilansowej nie są przychodami z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Skoro z mocy art. 183 Prawa spółdzielczego wypłaty te korzystają z ochrony jak wynagrodzenie za pracę członka spółdzielni, ochrona taka powinna być uznawana również na gruncie przepisów podatkowych. Na ocenę charakteru prawnego przedmiotowych wypłat nie może wpływać forma, sposób wypłaty, a więc fakt wypłaty w formie procentowanych udziałów. Jest to bowiem pozostawione uznaniu zebrania przedstawicieli spółdzielni. Minister Sprawiedliwości jest zdania, że gdyby nawet przyjąć, iż od tych wypłat należało pobierać zaliczkę na podatek dochodowy, to również w takim przypadku decyzje podatkowe oraz wyrok Sądu nie są uzasadnione. Sąd nie rozgraniczył bowiem obowiązku podatkowego, o którym stanowi art. 31 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, od przeznaczenia pobranej zaliczki w myśl art. 38 ust. 2 tej ustawy. Z przepisów tych wynika, że ustawa jednolicie traktuje wynagrodzenie za pracę i wypłatę z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej. W świetle tej regulacji jest zatem bez znaczenia prawnego, czy wypłaty z tego tytułu są, czy też nie są należnością ze stosunku pracy. W ocenie wnoszącego rewizję nadzwyczajną ponowna zapłata Skarbowi Państwa przekazanych na fundusze rehabilitacyjne zaliczek całkowicie przekreśla zasadę równości wobec prawa podatkowego, jak też możliwość realizacji zasady równości szans osób niepełnosprawnych. Niezgodne z prawem zmniejszenie tych funduszy stanowi naruszenie interesu Rzeczypospolitej Polskiej.

Prokurator wniósł o uwzględnienie rewizji nadzwyczajnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Trafny jest pogląd wnoszącego rewizję nadzwyczajną, że charakter prawny wypłaty oprocentowania z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej członkom spółdzielni pracy określają przepisy ustawy z dnia 16 września 1982 r. - Prawo spółdzielcze (Dz. U. Nr 30, poz. 210 ze zm. i obecnie jednolity tekst: Dz. U. z 1995 r., Nr 54, poz. 288 ze zm.). Skoro przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. Nr 80, poz. 350 ze zm.) nie wyjaśniają pojęcia Nadwyżka bilansowa@, to organy podatkowe przy wykładni przepisów tej ustawy nie mogą pomijać przepisów Prawa spółdzielczego, a tym bardziej ustalać znaczenia tego pojęcia w sposób z nim sprzeczny. Narusza dyrektywy wykładni systemowej uznanie, że pojęcie Nadwyżka bilansowa@ mogłoby mieć inne znaczenie w przepisach podatkowych, niż ustalone przepisami Prawa spółdzielczego.

W świetle art. 183 § 1 Prawa spółdzielczego wynagrodzenie członka spółdzielni pracy składa się z wynagrodzenia bieżącego i odpowiedniego do wkładu pracy udziału w części nadwyżki bilansowej przeznaczonej do podziału między członków. Nie ulega zatem wątpliwości, że ta część nadwyżki bilansowej podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznym, bowiem stanowi wypłatę pieniężną ze spółdzielczego

stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. Nr 80, poz. 350 ze zm.), który to przepis stanowi, że przychodami ze spółdzielczego stosunku pracy są wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne bez względu na źródło finansowania tych wypłat.

Sąd Najwyższy nie podziela poglądu wnoszącego rewizję nadzwyczajną, że część nadwyżki bilansowej przeznaczonej do podziału, bez uwzględnienia wkładu pracy członków spółdzielni, t.j. na oprocentowanie udziałów, ma charakter wynagrodzenia za pracę. Pojęcie: udział w nadwyżce bilansowej@ zawarte w przepisie art. 183 § 2 Prawa spółdzielczego oznacza bowiem jedynie odpowiedni do wkładu pracy udział w części nadwyżki bilansowej przeznaczonej do podziału między członków, co wynika z wykładni systemowej przepisu art. 183 tego Prawa. Należy zatem przyjąć, że przepis art. 183 § 2 Prawa spółdzielczego stanowiący, że wynagrodzenie bieżące członka i jego udział w nadwyżce bilansowej korzystają z ochrony, jaką prawo zapewnia wynagrodzeniu pracownika, nie ma zastosowania do udziału w nadwyżce bilansowej w formie przypisania oprocentowania do tych udziałów według ich stanu na dzień przypisania, jako nie mającego związku z wkładem pracy członka spółdzielni. W konsekwencji powyższy udział w części nadwyżki bilansowej przeznaczonej do podziału między członków niezależnie od ich wkładu pracy nie może być uznany za wynagrodzenie ze spółdzielczego stosunku pracy w rozumieniu art. 31 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Powyższy udział w części nadwyżki bilansowej podlega jednak podatkowi dochodowemu od osób fizycznych jako stanowiący inny dochód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym. W świetle art. 31 ust. 1 jest bowiem bezsporne, że zakład pracy jest obowiązany obliczać i pobierać zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów wynagrodzenie ze spółdzielczego stosunku pracy oraz inne dochody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Przepis art. 31 ust. 2 tej ustawy zaś stanowi, że za inne dochody uważa się wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej. Trafny jest zatem pogląd wnoszącego rewizję nadzwyczajną, że ustawa o podatku dochodowym traktuje jednolicie wynagrodzenie za pracę i wypłatę z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej, a zatem jest bez znaczenia prawnego, czy wypłaty z tego tytułu są, czy też nie są wynagrodzeniem ze spółdzielczego stosunku pracy.

Trafny jest zarzut wnoszącego rewizję nadzwyczajną, że zarówno organy podatkowe, jak i Naczelny Sąd Administracyjny nie rozgraniczyły obowiązku płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, o którym mowa w art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, od przeznaczenia pobranej zaliczki w myśl art. 38 ust. 2 tej ustawy. Obowiązek spółdzielni pracy obliczania i pobierania zaliczek odnosi się bowiem zarówno do dochodów członków spółdzielni z tytułu wynagrodzenia za pracę w rozumieniu art. 183 § 1 Prawa spółdzielczego, a zatem wynagrodzenia bieżącego i wypłat z tytułu oprocentowania udziałów członkowskich stosownie do wkładu pracy, jak i z nie stanowiącej wynagrodzenia za pracę tej części nadwyżki bilansowej w postaci przypisania oprocentowania do tych udziałów według ich stanu na dzień przypisania. Przepis art. 38 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zobowiązuje natomiast płatników będących zakładami pracy chronionej do przekazania na wymienione w nim fundusze kwoty pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych niezależnie od tego, czy zostały one obliczone od dochodu z tytułu wynagrodzenia ze spółdzielczego stosunku pracy, czy też z tytułu udziału w części

nadwyżki bilansowej nie stanowiącej wynagrodzenia za pracę z tego stosunku. Brak jest zatem podstaw do przyjęcia, że kwoty pobranych przez Spółdzielnię zaliczek powinny być przekazane na rachunek urzędu skarbowego właściwego według siedziby płatnika zgodnie z art. 38 ust. 1 tej ustawy.

Zgodnie z art. 52 pkt 2 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychody ze spółdzielczego stosunku pracy należne za okres do dnia 31 grudnia 1991 r. wypłacane po dniu 31 grudnia 1991 r. są zwolnione od podatku dochodowego od osób fizycznych, jeżeli przychody te były zwolnione w 1991 r. od podatku od wynagrodzeń na podstawie przepisów płacowych. W związku z art. 77 § 2 Prawa spółdzielczego należy przyjąć, że Spółdzielnia nie była obowiązana do pobierania zaliczek na podatek dochodowy od wypłat z części nadwyżki bilansowej z tytułu wkładu pracy, bowiem zgodnie z tym przepisem wypłaty te nie wchodziły do podstawy naliczania podatku od płac. Była natomiast obowiązana do obliczenia i pobrania zaliczek na podatek dochodowy od członków, którym wypłacono kwoty z tytułu udziału w części nadwyżki bilansowej w postaci przypisania oprocentowania do udziałów na dzień przypisania, a zatem niezależnie od wkładu pracy, które to zaliczki podlegają przekazaniu na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych i zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych w myśl art. 38 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z akt sprawy wynika, że Spółdzielnia pobrała i przekazała na wyżej wymienione fundusze zaliczki na podatek dochodowy od obu spornych kwot i zaliczki te zostały w całości wykorzystane. Jak trafnie wskazuje wnoszący rewizję nadzwyczajną ponowna zapłata tych zaliczek Skarbowi Państwa przekreśla zasadę równości wobec prawa podatkowego, jak też możliwość urzeczywistnienia równości szans osób niepełnosprawnych określonej w ustawie z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz. Nr 46, poz. 201 ze zm.). Niezgodne z prawem umniejszanie tych funduszy przez błędną wykładnię przepisów podatkowych stanowi jednocześnie naruszenie interesu Rzeczypospolitej Polskiej.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====