

Wyrok z dnia 8 maja 1998 r.

III RN 24/98

Rewizja nadzwyczajna od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie podatkowej podlega oddaleniu, jeżeli w toku postępowania ustalono, że pomimo stwierdzonego naruszenia obowiązujących przepisów prawa, podatnik skorzystał z przysługujących mu uprawnień, a Skarb Państwa (fiskus) nie został narażony na szkodę.

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Kazimierz Jaśkowski, Andrzej Wasilewski (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 8 maja 1998 r. sprawy ze skargi Janusza S. na decyzję Izby Skarbowej w B. z dnia 7 września 1995 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego z tytułu udziału w zyskach osoby prawnej, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 27 czerwca 1997 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Urząd Skarbowy w B. decyzją z dnia 13 grudnia 1993 r. [...] wymierzył Januszowi Andrzejowi S. podatek dochodowy w kwocie 4.608.153.000 zł (przed denominacją) od faktycznie uzyskanych pożytków z tytułu udziału w zyskach osoby prawnej. W uzasadnieniu tej decyzji podano, że w dniu 7 października 1991 r. wspólnicy Wielobranżowego Przedsiębiorstwa „P.” w P. - Spółki z o.o. podjęli uchwałę o przekształceniu tej Spółki w spółkę akcyjną, podwyższając równocześnie kapitał zakładowy Spółki z o.o. do kwoty 45.000.000.000 zł (przed denominacją). Jednocześnie wspólnicy objęli całość akcji powstałej w wyniku przekształcenia spółki akcyjnej. Postanowieniem z dnia 31 grudnia 1991 r. Sąd Rejonowy w P. wykreślił z

rejestr sadowego Wielobranzowe Przedsiębiorstwo „P.” w P. - Spółkę z o.o. [...] i postanowieniem z tej samej daty dokonał wpisu do rejestru sadowego Wielobranzowego Przedsiębiorstwa „P.” w P. - Spółki Akcyjnej [...]. Przy czym z aktu notarialnego z dnia 7 października 1991 r. o przekształceniu Wielobranzowego Przedsiębiorstwa „P.” w P. - Spółki z o.o. w Spółkę Akcyjną wynika, że Janusz Andrzej S. w powstałej Spółce Akcyjnej objął 2.670 akcji o łącznej wartości 12.015.000.000 zł (przed denominacją). W świetle art. 15 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym (jednolity tekst: Dz.U. z 1989 r. Nr 27, poz. 147 ze zm.) objęcie udziałów lub akcji z majątku spółki, którego źródłem był zysk, jest faktycznym pożytkiem i stanowi okoliczność powstania obowiązku podatkowego w podatku dochodowym. W tej sytuacji Urząd Podatkowy przyjął, że Janusz Andrzej S. otrzymał faktyczne pożytki w postaci objętych akcji w wysokości różnicy pomiędzy podwyższonym kapitałem a kapitałem poprzednim w kwocie 4.608.153.000 zł (przed denominacją), czyli w kwocie 460.815,30 zł (po denominacji) i naliczył stosowny podatek dochodowy. Od tej decyzji Janusz Andrzej S. złożył odwołanie, w którego uzasadnieniu wywodził między innymi, że w 1991 r. nie prowadził jakiejkolwiek działalności gospodarczej, zatem nie był obowiązany do złożenia zeznania podatkowego i deklaracji podatkowych comiesięcznych, do składania których zobowiązane są osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą. Podnosił jednocześnie, że obowiązujący urzędowy wzór deklaracji podatkowej nie stwarzał możliwości złożenia zeznania podatkowego na okoliczność uzyskania dochodu z tytułu tzw. „przyrostu wartości majątkowej akcji lub udziałów” bez uprzedniego wezwania przez organ podatkowy. Dlatego, zdaniem odwołującego się, organ podatkowy nie mógł wydać decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, jeżeli od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, dnia 31 grudnia 1994 roku upłynęły trzy lata. Ponadto, biorąc pod uwagę, że decyzja obowiązuje od dnia doręczenia, a doręczona została ona odwołującemu się podatnikowi po upływie okresu przedawnienia, nie mogła ona wywołać skutków prawnych. Decyzję tę utrzymała w mocy Izba Skarbowa w B. decyzją z dnia 7 września 1995 r. [...], przyjmując że okoliczności faktyczne jej wydania, tzn. uzyskanie przez podatnika pożytków z tytułu udziału w zyskach osoby prawnej są w pełni uzasadnione. Natomiast w kwestii zarzutu przedawnienia Izba Skarbowa wywodziła, że w tym wypadku zobowiązanie podatkowe powstawało z mocy prawa (art. 5 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych), a w takiej sytuacji, stosownie do postanowienia art. 21c ustawy o podatku dochodowym, podatnicy obowiązani są złożyć zez-

nanie podatkowe w określonym w ustawie terminie i wpłacić należny podatek. W konsekwencji, w tym wypadku nie ma też zastosowania trzyletni termin przedawnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, ale pięcioletni termin przedawnienia przewidziany w art. 30 tej ustawy, co oznacza, że w danej sprawie termin ten upływałby z dniem 31 grudnia 1996 r.

W skardze na tę decyzję do Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku Janusz Andrzej S. zarzucił, że obie wymienione wyżej decyzje wydane zostały z naruszeniem art. 7 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz art. 21 § 1 pkt 3 w związku z art. 164 KPA i na podstawie art. 156 § 1 pkt 1 i pkt 2 KPA wniósł o stwierdzenie ich nieważności, powtarzając w jej uzasadnieniu argumentację podnoszoną uprzednio w odwołaniu od decyzji. W piśmie z dnia 18 marca 1997 r. skarżący w uzupełnieniu skargi dodatkowo zarzucił, że wysokość należnego podatku dochodowego została przez organy podatkowe obliczona nieprawidłowo, bowiem Spółka Akcyjna została wpisana do rejestru w dniu 31 grudnia 1991 r., a wpis ten stał się prawomocny w styczniu 1992 r., kiedy obowiązywały już inne przepisy o podatku dochodowym. Ponadto skarżący podniósł także, że przysługiwała mu ulga w podatku z uwagi na to, że ma na utrzymaniu małoletnie dziecko (art. 21 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym - Dz.U. z 1989 r. Nr 74, poz. 443). Natomiast Izba Skarbowa pismem z dnia 10 kwietnia 1997 r. w odpowiedzi na skargę podtrzymała swe dotychczasowe stanowisko podnosząc równocześnie, że skarżący uprzednio nie kwestionował wysokości należnego podatku, a ulga w podatku dochodowym z tytułu posiadania małoletniego dziecka przysługuje mu, jednak okoliczność ta nie była znana organom podatkowym orzekającym w sprawie. Następnie, kolejnym pismem z dnia 11 czerwca 1997 r. Izba Skarbowa poinformowała Naczelnego Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku o wydanej przez Urząd Skarbowy w B. decyzji z dnia 13 maja 1997 r. [...] w przedmiocie umorzenia w części zaległości podatkowej w podatku dochodowym za rok 1991 w kwocie 963,02 zł wraz z odsetkami za zwłokę w kwocie 4.192,72 zł, którą doręczono skarżącemu w dniu 2 czerwca 1997 r..

Naczelnego Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku wyrokiem z dnia 27 czerwca 1997 r. [...] umorzył postępowanie w części dotyczącej zobowiązania skarżącego w podatku dochodowym w kwocie 963,02 zł z tytułu faktycznie uzyskanych pożytków z udziału w zyskach osoby prawnej, a w pozostałej części skargę

oddalił. W uzasadnieniu tego wyroku wywiedziono w szczególności, że nie są zasadne zarzuty skargi dotyczące wydania decyzji wymiarowej pomimo upływu terminu okresu przedawnienia do jej wydania, bowiem organy podatkowe trafnie przyjęły, że w niniejszej sprawie obowiązywał pięcioletni termin przedawnienia, o którym mowa w art. 30 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Natomiast w kwestii podstawy obliczenia podatku dochodowego od dochodu uzyskanego przez skarżącego Naczelny Sąd Administracyjny stanął na stanowisku, że skarżący uzyskał faktyczne pożytki z tytułu udziału w zyskach osoby prawnej w wysokości różnicy pomiędzy objętym przez niego (z datą wpisania spółki akcyjnej do rejestru) kapitałem akcyjnym w nowej spółce, a przypadającą na niego częścią kapitału zakładowego w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Ponieważ skarżący z dniem 31 grudnia 1991 r. powiększył swój majątek obejmując, w miejsce dotychczasowych udziałów, akcje o określonej wartości, przyrost ten należało (zgodnie z art. 15 ustawy o podatku dochodowym) uznać za dochód podlegający opodatkowaniu na podstawie przepisów obowiązującej wówczas ustawy o podatku dochodowym.

Minister Sprawiedliwości pismem z dnia 10 marca 1998 r. [...] złożył rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 27 czerwca 1997 r. [...], w której zarzuca rażące naruszenie art. 22 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 2 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych i art. 15 ustawy o podatku dochodowym oraz art. 16 KPA i na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym wniósł o uchylenie tego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Gdańsku do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że dla oceny daty powstania Przedsiębiorstwa Wielobranżowego „P.” Spółki Akcyjnej i ewentualnego uzyskania przez podatnika pożytków z tytułu udziału w zyskach tej osoby prawnej istotne jest to, że stosownie do postanowienia art. 335 § 1 KH spółka nabywa wprawdzie osobowość prawną przez zarejestrowanie, ale dopiero po uprawomocnieniu się wpisu do rejestru handlowego można stwierdzić prawnie skuteczne objęcie akcji, czyli uzyskanie pożytków, a więc i powstanie obowiązku podatkowego. Wynika stąd, że do czasu objęcia akcji skarżący był udziałowcem Przedsiębiorstwa Wielobranżowego „P.” Spółki z o.o., która osiągała dochody z tytułu prowadzonej działalności. Równocześnie, skoro rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy (art. 6 ustawy o

zobowiązaniach podatkowych), to w rozpoznawanej sprawie organy podatkowe nie miały podstaw, aby przyjąć, że skarżący uzyskał pożytki w postaci objęcia akcji Przedsiębiorstwa Wielobranżowego „P.” Spółki Akcyjnej już w 1991 r. i aby z tego tytułu wymierzyć mu podatek dochodowy na podstawie art. 15 ustawy o podatku dochodowym. Tym bardziej, że w dacie wydania zaskarżonych decyzji podatkowych, w obowiązującym wówczas stanie prawnym nie było wyraźnego przepisu prawnego stwierdzającego, że dochodem osoby fizycznej z udziału w zyskach osób prawnych jest nie tylko „dochód uzyskany faktycznie z tytułu tego udziału, ale także dochód przeznaczony na powiększenie kapitału zakładowego lub akcyjnego”; takie postanowienie zostało wprowadzone do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dopiero w wyniku nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 54 ust. 2, Dz.U. Nr 80, poz. 350), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1992 r. Tymczasem, wedle art. 2 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, obowiązek podatkowy określają tylko ustawy, a zakres przedmiotu opodatkowania w państwie prawnym nie może być interpretowany rozszerzająco, na co wielokrotnie zwracał uwagę w swym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny (por. orzeczenie z dnia 28 maja 1986 r. - 41/86, orzeczenie z dnia 5 listopada 1986 r. - 45/86 oraz orzeczenie z dnia 14 grudnia 1993 r. - K 8/93, OTK 1993 część II, poz. 43). Okoliczności tej nie uwzględnił jednak Naczelny Sąd Administracyjny, czym rażąco naruszył prawo. Równocześnie Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku orzekając w niniejszej sprawie w przedmiocie umorzenia postępowania w stosunku do części zaległości podatkowej z tytułu podatku dochodowego od faktycznie uzyskanych pożytków z tytułu udziału w zyskach osoby prawnej za rok 1991 w kwocie 9.630.200 zł (po denominacji: 963,02 zł) wraz z odsetkami za zwłokę w kwocie 4.192,72 zł (po denominacji) wyszedł poza granice skargi, a tym samym naruszył art. 51 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Ponadto w rewizji nadzwyczajnej zarzucono także, że uwzględniając w wyroku decyzję z dnia 13 maja 1997 r. [...] w sprawie umorzenia w części zaległości podatkowej wraz z należnymi odsetkami Naczelny Sąd Administracyjny nie tylko nie wiedział wówczas czy jest ona ostateczna, ale nie wziął także pod uwagę, że w dacie jej wydania znana była okoliczność uzasadniająca wznowienie postępowania podatkowego zakończonego decyzją Urzędu Skarbowego w B. z dnia 13 grudnia 1993 r. [...], która następnie została utrzymana w mocy zaskarżoną decyzją Izby Skarbowej w B. z dnia 7 września 1995 r. [...]. Chodzi tu w szczególności o nieznaną

uprzednio organowi podatkowemu okoliczność faktyczną, uzasadniającą przysługującą skarżącemu - podatnikowi (na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym) ulgę w podatku dochodowym za 1991 r. z uwagi na posiadanie przez małoletniego dziecka. Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku wydając wyrok w sprawie nie wziął przy tym pod uwagę, że wspomniana decyzja Urzędu Skarbowego w B. z dnia 13 maja 1997 r. [...] dotknięta jest wadą nieważności, ponieważ dotyczy sprawy już uprzednio rozstrzygniętej decyzją z dnia 13 grudnia 1993 r. [...].

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie jest uzasadniona.

W rewizji nadzwyczajnej podniesiony został zarzut, że organy podatkowe rażąco naruszyły prawo wymierzając Janowi S. podatek dochodowy za rok kalendarzowy 1991 (art. 6 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.), przyjmując na podstawie art. 15 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym (jednolity tekst: Dz.U. z 1989 r. Nr 27, poz. 147 ze zm.), że jego dochodem z udziału w zyskach Wielobranżowego Przedsiębiorstwa „P.” Spółki z o.o. w P. są pożytki faktyczne w postaci objęcia akcji w tym samym przedsiębiorstwie, które zostało jednak przekształcone, a następnie dopiero w dniu 31 grudnia 1991 r. wpisane do rejestru handlowego jako Wielobranżowe Przedsiębiorstwo „P.” Spółka Akcyjna w P. (art. 335 § 1 KH). Należy mieć na uwadze, jak wywodzi się w rewizji nadzwyczajnej, że wielkość dochodów tego Przedsiębiorstwa działającego w 1991 r. jako Spółka z o.o. nie była znana: „ponieważ z akt sprawy nie wynika, aby spółka ta sporządziła bilans za okres od 1 września 1991 r. do 31 grudnia 1991 r., kiedy to postanowieniem Sądu (...) została wykreślona z rejestru handlowego. Ostatni bilans tej Spółki sporządzony został bowiem na dzień 31 sierpnia 1991 r.”. Z kolei to samo Przedsiębiorstwo wpisane do rejestru w dniu 31 grudnia 1991 r. jako Spółka Akcyjna nie prowadziło jeszcze w 1991 r. działalności gospodarczej, a więc nie wypracowało w tym roku żadnych dochodów. Zarzut ten jednak nie jest trafny. Bowiem słusznie wywiódł w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny, że podstawą dla obliczenia podatku dochodowego i wydania decyzji organów podatkowych określającej wysokość zobowiązania podatkowego Janusza S. było przyjęcie, iż uzyskał on faktyczne

pożytki z tytułu udziału w zyskach działającego w 1991 r. Wielobranżowego Przedsiębiorstwa „P.” Spółka z o.o. w P. w każdym razie w wysokości różnicy pomiędzy wartością objętego przez niego kapitału akcyjnego w powstałego z datą wpisania Wielobranżowego Przedsiębiorstwa „P.” Spółki Akcyjnej w P. do rejestru handlowego (tj. z dniem 31 grudnia 1991 r.), a przypadającą na niego częścią kapitału zakładowego istniejącego do tej daty Wielobranżowego Przedsiębiorstwa „P.” Spółki z o.o. w P. Tym bardziej, że z materiału dowodowego zgromadzonego w toku postępowania w rozpoznawanej sprawie bezspornie wynika, iż w podjętej w dniu 7 października 1991 r. uchwale w sprawie przekształcenia istniejącej „spółki z o.o.” w „spółkę akcyjną” wspólnicy Wielobranżowego Przedsiębiorstwa „P.” Spółka z o.o. w P. postanowili pokryć w całości podwyższony kapitał zakładowy tworzonego Wielobranżowego Przedsiębiorstwa „P.” Spółki Akcyjnej w P. z dotychczasowego majątku spółki z o.o., łącznie z nie podzielonym zyskiem za 1990 rok. Oznacza to, jak trafnie przyjęły organy podatkowe, że w danym wypadku Januszowi S. wprawdzie nie wypłacono pieniędzy z tytułu faktycznie uzyskanych pożytków z tytułu udziału w zyskach Wielobranżowego Przedsiębiorstwa „P.” Spółki z o.o. w P. w 1991 r., ale pożytki te pobrał on w formie swego podwyższonego udziału w kapitale akcyjnym nowopowstałego w wyniku przekształcenia prawnego Wielobranżowego Przedsiębiorstwa „P.” Spółki Akcyjnej w P. Tym samym Janusz S. powiększył z dniem 31 grudnia 1991 r. swój majątek o kwotę, która uznana została prawidłowo za dochód uzyskany w 1991 r. i podlegający opodatkowaniu na podstawie art. 15 ustawy o podatku dochodowym w związku z art. 54 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350 ze zm.). W tej sytuacji za nietrafny uznać należy również zarzut rewizji nadzwyczajnej, jakoby pojęcie dochodu w ujęciu art. 15 ustawy o podatku dochodowym, która obowiązywała jeszcze w 1991 r., nie obejmowało dochodów przeznaczonych na powiększenie kapitału zakładowego lub akcyjnego. Przeciwnie, ustawa ta wyraźnie przesądzała, że „dochodem z udziału w zyskach osób prawnych są pożytki faktycznie uzyskane z tytułu tego udziału”, a więc nie uzależniała zaliczenia określonych dochodów z tego typu zysków do pożytków faktycznych od sposobu ich wykorzystania przez podatnika. Dodatkowo trzeba nadmienić, że porównywanie w tym względzie przepisów tej ustawy z przepisami obowiązującej następnie od 1 stycznia 1992 r. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w celu ustalenia znaczenia prawnego art. 15 ustawy o podatku dochodowym, na co powołuje się rewizja nadzwyczajna, nie

jest dopuszczalne, bowiem wspomniana ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie miała na celu znowelizowania uprzednio obowiązującej ustawy, ale - łącznie z analogiczną ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych - wprowadzała nowe rozwiązania prawne w tym zakresie i równocześnie uchylała ustawę o podatku dochodowym z 1991 r. (art. 54 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Ponadto w rewizji nadzwyczajnej słusznie zarzucono, że Naczelny Sąd Administracyjny orzekając w przedmiocie umorzenia w części zaległości podatkowej należnej od Janusza S. z tytułu podatku dochodowego, a to wobec wydania przez organ podatkowy decyzji z dnia 13 maja 1997 r. w sprawie uznania przysługującej podatnikowi na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym ulgi w podatku dochodowym za 1991 r., naruszył obowiązujące przepisy prawa. Po pierwsze dlatego, że w dacie wyrokowania Naczelny Sąd Administracyjny nie wiedział jeszcze czy decyzja ta jest ostateczna. A po wtóre z tej przyczyny, że decyzja ta wydana została z naruszeniem zasady trwałości postępowania (art. 16 KPA) oraz zasad dotyczących wznowienia postępowania administracyjnego (art. 145 § 1 pkt 5 KPA), a przy tym organ podatkowy jako podstawę prawną jej wydania powołał nieprawidłowo art. 31 ust. 1 i ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Tym niemniej nie ulega wątpliwości, że mimo wspomnianego naruszenia obowiązujących przepisów prawa, w danym wypadku podatnik skorzystał z przysługujących mu w tym zakresie uprawnień, a Skarb Państwa (fiskus) nie został narażony na szkodę.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) w związku z art. 393¹² KPC orzekł, jak w sentencji.

=====