

**Wyrok z dnia 6 sierpnia 1999 r.**

**III RN 31/99**

**Korzystanie przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością z czystego zysku, który stosownie do art. 191 KH przypadał wspólnikom, stanowi nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 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.) w brzmieniu obowiązującym w 1995 r. Wartością tego świadczenia były odsetki, które spółka musiałaby zapłacić, gdyby chciała pozyskać na rynku kapitał w tej samej kwocie.**

Przewodniczący: SSN Kazimierz Jaśkowski, Sędziowie: SN Andrzej Wasilewski, NSA Bogusław Gruszczyński (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 6 sierpnia 1999 r. sprawy ze skargi „C.T.I.” Spółki z o.o. w Z.G. na decyzję Izby Skarbowej w Z.G. z dnia 28 listopada 1997 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 28 lipca 1998 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i oddalił skargę.

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

Decyzją z dnia 28 listopada 1997 r. Izba Skarbowa w Z.G. utrzymała w mocy decyzję [...] Urzędu Skarbowego w tym samym mieście z dnia 16 września 1997 r. w sprawie wymiaru uzupełniającego podatku dochodowego za 1995 r. w stosunku do Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością „C.T.I.”.

W sprawie tej sporna była między innymi ocena skutków prawnych uchwały Zgromadzenia Wspólników z dnia 21 marca 1995 r. o niedokonaniu podziału oraz wypłaty zysku i o przeznaczeniu tego zysku na cele inwestycyjne.

Zdaniem organów obu instancji, uchwała nie była skuteczna, gdyż w umowie spółki brak było wyraźnego postanowienia dopuszczającego taką możliwość. W konsekwencji spółka „C.T.I.” przez 9 miesięcy 1995 r. rozporządzała kapitałem w kwocie 722.505 zł, który to kapitał przysługiwał udziałowcom na podstawie art. 191 KH. Organy obu instancji przyjęły, że nieodpłatne korzystanie z cudzego kapitału stanowi przychód, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.). Wartość przychodu ustalono w wysokości odsetek, jakie Spółka musiałaby zapłacić, gdyby chciała pozyskać wspomniany kapitał na rynku.

W wyniku skargi na decyzję Izby Skarbowej Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję organu pierwszej instancji. Sąd podzielił pogląd organów administracyjnych, że uchwała wspólników, powzięta z naruszeniem art. 191 KH, dotknięta jest sankcją bezwzględnej nieważności. Przyjął jednak, że nie ma podstaw prawnych do opodatkowania nieodpłatnego użytkowania środków pieniężnych pozostałych w Spółce. Skoro bowiem ustawodawca w art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych postanowił, że przychodami są otrzymane pieniądze i wartości pieniężne oraz wymienił je w odrębnym punkcie, to sformułowania użyte w punkcie 2 – zdaniem Sądu – wykluczały z nieodpłatnych świadczeń pieniądze.

Wyrok ten zaskarżył rewizją nadzwyczajną Minister Sprawiedliwości, zarzucając rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Minister Sprawiedliwości podkreślił, że przychodem Spółki nie były pieniądze, lecz prawo dysponowania nimi. Argumentacji Sądu przeciwstawił tezę, że skoro w punkcie 2 wymienionego ostatnio przepisu mowa jest o „wartości” otrzymanych nieodpłatnych świadczeń, to wartość ta będzie wyrażona w pieniądzu. Dotyczy to przykładowo wartości korzystania z energii, gazu, usług lub cudzych rzeczy. Gdyby więc przyjąć argumentację Sądu, to wyodrębnienie punktu 2 w ustępie 1 artykułu 12 ustawy byłoby – zdaniem Ministra- nieracjonalne.

W odpowiedzi na rewizję nadzwyczajną Spółka „C.T.I.” wniosła o jej oddalenie, kwestionując pogląd Sądu o nieważności uchwały Zgromadzenia Wspólników oraz podtrzymując dotychczasową argumentację. Dodatkowo podniosła, że użyczenie, a więc „nieodpłatne świadczenie”, nie może dotyczyć „pieniędzy w obrocie”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Wywody Spółki na temat skutków naruszenia przez Zgromadzenie Wspólników art. 191 KH nie mogą być przedmiotem oceny Sądu Najwyższego. Niezależnie od faktu, że Naczelny Sąd Administracyjny oparł swój wniosek o nieważności uchwały na jednym z kilku poglądów występujących w orzecznictwie i w doktrynie, a zatem w tym zakresie nie można mu postawić zarzutu naruszenia prawa w stopniu rażącym, przede wszystkim należy zauważyć, że poglądu tego nie tylko nie zwalczał Minister Sprawiedliwości w rewizji nadzwyczajnej, ale przeciwnie – pogląd ten aprobował. Zgodnie z art. 393<sup>11</sup> KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego... (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) Sąd Najwyższy rozpoznaje sprawę w granicach rewizji nadzwyczajnej. Nie może zatem badać zarzutu naruszenia art. 191 KH w związku z art. 240 KH, skoro zarzut ten nie został postawiony przez Ministra Sprawiedliwości.

Przechodząc do treści rewizji nadzwyczajnej Sąd Najwyższy zauważa, że trafny jest zarzut rażącego naruszenia art. 12 ust. 1 pkt 2 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.). Bezsporne jest, że czysty zys osiągnięty w 1994 r., nie trafił do wspólników, lecz był w 1995 r. w dyspozycji Spółki. Tym samym Spółka otrzymała nieodpłatne świadczenie, przy czym jego przedmiotem nie były pieniądze – jak błędnie przyjął Sąd Administracyjny – lecz prawo dysponowania nimi. Z tych względów rozważania Sądu na temat stosunku punktu 2 do punktu 1 omawianego przepisu są zupełnie bezprzedmiotowe. Przytoczone przez Sąd przykłady nieodpłatnych świadczeń, wymienione w komentarzu do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych pod redakcją M. Brzezińskiego i M. Kalinowskiego, nie stanowią wyczerpującego wyliczenia. Okoliczność, że wspomniany komentarz nie zawiera przykładu zachodzącego w rozpatrywanej sprawie, nie świadczy bynajmniej, że umożliwienie Spółce korzystania z cudzych praw nie ma charakteru nieodpłatnego świadczenia, o którym mowa w punkcie 2 ustępu 1 artykułu 12. Jakkolwiek Spółka trafnie zauważa w odpowiedzi na rewizję nadzwyczajną, że „pieniądze w obrocie” nie mają charakteru rzeczy i w związku z tym nie mogą być przedmiotem użyczenia, to jednak „nieodpłatne świadczenie” w rozumieniu omawianego przepisu obejmuje nie tylko użyczenie rzeczy, ale wszelkie świadczenia, w tym także mające za przedmiot korzystanie z cu-

dzych praw. W przypadku Spółki nieodpłatność świadczenia ma charakter ewidentny, w odróżnieniu na przykład od świadczeń banków, które w zamian za umożliwienie obracania pożyczonymi pieniędzmi żądają swoistej „ceny”, w postaci odsetek.

Słuszna jest zatem teza rewizji nadzwyczajnej, że wartością otrzymanego w wyniku nieodpłatnego świadczenia przychodu jest wartość odsetek, jakie Spółka musiałaby zapłacić, aby pozyskać kapitał na rynku. Dodatkowo Sąd Najwyższy zauważa, że zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty. Wzmacnia to tezę rewizji nadzwyczajnej, że odmowa zaakceptowania dokonanego przez organy podatkowe opodatkowania korzyści osiągniętej przez Spółkę stanowi rażące naruszenie prawa.

Mając na uwadze wszystkie okoliczności Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji na podstawie art. 393<sup>15</sup> KPC oraz art. 27 ust. 1 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym w związku z 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.) oraz w związku z art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U, Nr 78, poz. 483).

=====