

Wyrok z dnia 8 marca 2001 r.

III RN 81/00

Podmiotowość prawnopodatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu działalności gospodarczej prowadzonej w formie spółki cywilnej mają wyłącznie wspólnicy. Dochody ze sprzedaży środków trwałych spółki cywilnej po jej rozwiązaniu podlegają opodatkowaniu jako dochody z działalności gospodarczej.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 8 marca 2001 r. sprawy ze skargi Jolanty i Wiesława B. na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 25 lipca 1998 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 8 września 1999 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

W zaskarżonym przez Ministra Sprawiedliwości wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 8 września 1999 r. uwzględnione zostały następujące ustalenia:

Jolanta i Wiesław B. w 1995 r. (do dnia 16 marca) prowadzili działalność gospodarczą w ramach 4 osobowej spółki cywilnej „K.”. O likwidacji tej działalności z dniem 16 marca 1995 r. podatnicy zawiadomili Urząd Skarbowy pismem z 17 marca 1995 r. W zeznaniu podatkowym PIT-31 za 1995 r podatnicy nie wykazali dochodu z działalności gospodarczej. W podatkowej księdze przychodów i rozchodów Spółka „K.” wykazała koszty uzyskania przychodów w kwocie 2.011,56 zł, bez wykazania przychodu ze sprzedaży w dniu 9 września 1995 r. przez byłych wspólników składni-

ków majątku trwałego pozostałego po zlikwidowanej spółce. Przychód z tego tytułu wynosił kwotę 32.998,75 zł.

Pierwszy Urząd w K. decyzją z dnia 28 kwietnia 1998 r. na podstawie art. 14 ust. 2 pkt 1, art. 24 ust. 2 i art. 45 ust. 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych zmniejszył przychód ze sprzedaży składników majątku trwałego s.c. „K.” w kwocie 32.998,75 zł, o kwotę 13.922,34 zł, stanowiącą ich wartość początkową, pomniejszoną o dokonane odpisy amortyzacyjne oraz o wykazane koszty w kwocie 2.011,56 zł, i ustalił dochód do opodatkowania w kwocie 17.064,85 zł, z czego na każdego ze wspólników przypada po 4.266,21 zł. Wymiaru należnego od małżonków B. podatku w kwocie 3.909 zł dokonano z uwzględnieniem przypadającego na nich dochodu ze sprzedaży wyżej wymienionych składników, określono także zobowiązania z tytułu zaległości podatkowej (1764 zł) wraz z odsetkami.

Izba Skarbowa w pełni zaaprobowała stanowisko Urzędu Skarbowego wyjaśniając dodatkowo, że likwidacja spółki cywilnej i przejęcie środków trwałych na własność osób fizycznych tworzących wcześniej tę Spółkę nie zmienia faktu, że środki te były związane z działalnością gospodarczą podatników. Dochody ze sprzedaży środków trwałych po zlikwidowanej działalności gospodarczej podlegają, zdaniem Izby Skarbowej, opodatkowaniu podatkiem dochodowym jako dochody z działalności gospodarczej, tj. ze środków przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 powołanej ustawy. Dodatkowym argumentem w ocenie Izby Skarbowej jest § 1 ust. 3 pkt 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1992 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. Nr 99, poz. 496 ze zm.), który nie wymaga prowadzenia księgi sprzedaży środków trwałych przez osoby po likwidacji działalności. Opierając się na takiej ocenie Izba Skarbowa decyzją z dnia 25 lipca 1998 r. utrzymała w mocy powołaną wyżej decyzję Urzędu Skarbowego.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie, rozpoznając skargę podatników na decyzję Izby Skarbowej w K., wyrokiem z dnia 8 września 1999 r. uchylił zaskarżoną decyzję i poprzedzającą ją decyzję Pierwszego Urzędu Skarbowego w K. W uzasadnieniu wyroku stwierdzono, że sposób obliczania dochodu do opodatkowania ze sprzedaży majątku trwałego związanego z prowadzoną działalnością określa art. 24 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przepis ten oraz art. 14 ust. 2 pkt 1 i art. 10 ust. 1 pkt 3 tej ustawy mają zastosowanie do zdarzeń zaistniałych w czasie wykonywania (prowadzenia) działal-

ności gospodarczej. W rozpatrywanej sprawie - zdaniem NSA - sytuacja jest inna bowiem sprzedaż składników majątkowych związanych z działalnością gospodarczą nastąpiła po kilku miesiącach od rozwiązania spółki i likwidacji działalności gospodarczej. Osoby zaś, którym przysługuje współwłasność majątku pozostałego po rozwiązaniu spółki i likwidacji działalności gospodarczej, rozporządzają tym majątkiem w drodze zwykłych czynności cywilnoprawnych, do których należy sprzedaż rzeczy stanowiąca odrębne źródło przychodów. Nie jest to sprzedaż rzeczy w wykonywaniu działalności gospodarczej. Przewidziany w art. 24 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych sposób ustalenia dochodu w razie likwidacji działalności gospodarczej nie obejmuje środków trwałych. Oznacza to w odniesieniu do spółki cywilnej nie podlegającej procedurze likwidacyjnej, że sprzedaż składników majątkowych byłej spółki nie stanowi przychodu z działalności gospodarczej.

Minister Sprawiedliwości powyższemu wyrokowi zarzucił rażące naruszenie art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 14 ust. 2 pkt 1 art. 2 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.) i art. 328 § 2 Kodeksu postępowania cywilnego w związku z art. 59 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, żądając na podstawie art. 57 ust. 2 tej ustawy uchylenia powyższego wyroku i oddalenia skargi.

Zdaniem Ministra Sprawiedliwości, dochód ze sprzedaży składników majątkowych związanych z wykonywaną w ramach spółki cywilnej działalnością gospodarczą podlega opodatkowaniu w sposób określony w art. 24 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Sytuacja zaprzestania prowadzenia działalności gospodarczej nie oznacza, że przychód z tej działalności (art. 14 ust. 2 ustawy) nie powstanie; jest on jedynie przesunięty w czasie. Zdanie drugie art. 24 ust. 2 ustawy określa, iż dochodem lub stratą ze sprzedaży składników majątku trwałego związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą jest różnica pomiędzy przychodem uzyskanym ze sprzedaży a ich wartością wykazaną w ewidencji środków trwałych prowadzonej dla celów stosowania odpisów amortyzacyjnych, powiększona o wartość dokonanych odpisów amortyzacyjnych. Prawdliwość przyjętej wykładni potwierdza także brzmienie art. 14 ust. 1 ustawy, który za przychody z działalności gospodarczej uważa kwoty należne z tytułu świadczeń dokonanych „w ramach działalności”, a nie w czasie prowadzonej działalności, czy podczas jej prowadzenia. Po-

dobnie w art. 14 ust. 2 ustawy użyto określenia „przychody ze sprzedaży.... majątku związanego z wykonywaną działalnością ...”.

Minister Sprawiedliwości podkreślił, że ocena prawnopodatkowych skutków sprzedaży środków trwałych po zaprzestaniu prowadzenia działalności gospodarczej nie uchybia cywilnoprawnym skutkom rozwiązania umowy spółki cywilnej. Także możliwość rozporządzania majątkiem, jaki przypadł w udziale byłym wspólnikom spółki cywilnej, w drodze zwykłych czynności, pozostaje bez związku ze skutkami tego rozporządzenia na gruncie prawa podatkowego. Wywiedzenie skutków prawnopodatkowych w oparciu o art. 875 KC jest niedopuszczalna. Art. 24 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych używa określenia „likwidacja działalności gospodarczej”. Takie pojęcie występuje jedynie na gruncie prawa podatkowego, żadna inna gałąź prawa nie posługuje się takim zwrotem. Należy przez to rozumieć zaprzestanie działalności gospodarczej przez te podmioty, których ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczy. Są to osoby, które prowadzą działalność w oparciu o przepisy ustawy o działalności gospodarczej (art. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej, Dz.U. Nr 41, poz. 324 ze zm.), wspólnicy spółki cywilnej (art. 860-875 KC), wspólnicy spółki jawnej (art. 75-142 KH) i wspólnicy spółki komandytowej (art. 143 – 157 KH). Wśród wymienionych form prowadzenia przedsiębiorstwa jedynie spółka jawna i komandytowa ma przepisy dotyczące likwidacji – są to wspólne przepisy art. 122 – 140 KH. Przy założeniu przyjętym przez Sąd, iż brak regulacji prawnej procesu likwidacyjnego przedsiębiorcy wyklucza stosowanie wobec niego art. 24 ust. 3 przedmiotowej ustawy, dochodzi się do wniosku, iż zasada ustalania dochodu w przypadku likwidacji podmiotu dotyczy wyłącznie spółki jawnej i komandytowej. Wykładni takiej nie można podzielić.

Należy także zauważyć – stwierdził wnoszący rewizję nadzwyczajną - że ustawodawca, formułując zasady ustalania dochodu, odwołuje się do ewidencji środków trwałych, prowadzonej dla celów stosowania odpisów amortyzacyjnych tych środków. W roku 1995 kwestię prowadzenia ewidencji środków trwałych regulowało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 marca 1995 r. w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 35, poz. 173 ze zm.). Zgodnie zaś z § 5 tego rozporządzenia, podatnicy dokonujący odpisów na zużycie są obowiązani prowadzić ewidencję środków trwałych. Z kolei ujawnienie składnika majątkowego w ewidencji środków trwałych poddaje składnik ten rygorom przepisów dotyczących środków trwałych.

W rewizji nadzwyczajnej podniesiono także, że również ustawa o podatku od towarów i usług dopuszcza nałożenie obowiązku podatkowego na podmiot gospodarczy po jego rozwiązaniu i zaprzestaniu prowadzenia działalności gospodarczej (art. 6a ustawy VAT). Jeżeli chodzi o zarzut naruszenia art. 328 § 2 KPC to uzasadnia go sprzeczność sentencji orzeczenia z treścią uzasadnienia, skoro po słowach zawartych w uzasadnieniu orzeczenia „Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje” stwierdzono: „Skarga nie jest uzasadniona”, co powinno powodować oddalenie skargi.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Przedstawione wyżej argumenty Ministra Sprawiedliwości są przekonujące. Podzielając stanowisko rewizji nadzwyczajnej i przedstawioną w niej argumentację, można skoncentrować uwagę na wybranych kwestiach kontrowersyjnej w sprawie interpretacji wskazanych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Decydujące jest uznanie konsekwencji kompleksowej analizy następujących przesłanek. Pierwsza z nich dotyczy podmiotowości prawnopodatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. W rozpatrywanej sprawie chodzi wszak o podatników, którzy uzyskiwali przychody z działalności gospodarczej wykonywanej w ramach spółki cywilnej, a następnie po jej rozwiązaniu sprzedali należące do spółki związane z jej działalnością gospodarczą składniki majątkowe. Otóż na gruncie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych nie powinno się tracić z pola widzenia, że ustawa ta reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób fizycznych (art. 1). Te osoby fizyczne są podmiotami tego podatku także w sytuacji uzyskiwania przez nie dochodów z udziału w spółce cywilnej. Tego ostatniego przypadku dotyczy art. 8 ustawy stanowiący, że źródła przychodów opodatkowuje się osobno u każdej osoby w stosunku do jej udziału. Osobne – każdej osoby fizycznej – opodatkowanie źródeł przychodów związanych – w tym przypadku – ze spółką powołaną do działalności gospodarczej, stanowi konsekwencję podmiotowości podatkowej osoby fizycznej, która także w tym zakresie (prowadzonej działalności gospodarczej) tę podmiotowość zachowuje. Spółka cywilna chociaż przedstawia się jako podmiot prowadzący działalność gospodarczą, to jednakże nie mając osobowości prawnej ani podmiotowości prawnopodatkowej (w

zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych) prowadzi swą działalność gospodarczą w imieniu i na rzecz wszystkich wspólników, którzy w związku z tym - można powiedzieć - prowadzą działalność gospodarczą za pośrednictwem spółki i to ostatecznie oni, a nie spółka, są podatnikami z tytułu przychodu uzyskanego z prowadzonej w ten sposób działalności gospodarczej.

Drugą przesłankę stanowi objęcie zdefiniowanym w ustawie (por. art. 14 ust. 2 pkt 1) przychodem z działalności gospodarczej – przychodu ze sprzedaży całości lub części składników majątku związanego z wykonywaną działalnością.

Po trzecie, jest w rozpatrywanym przypadku niewątpliwe, że chodzi o dokonaną, wprawdzie po rozwiązaniu spółki, ale przez wspólników, sprzedaż rzeczy, które należały do spółki według statusu środków trwałych, których związek z prowadzoną działalnością gospodarczą nie był kwestionowany.

Po czwarte, w art. 24 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych określono - w ramach rozdziału dotyczącego szczególnym zasadom ustalania dochodu - dochód (lub stratę) wynikający ze sprzedaży składników majątku trwałego związanego z prowadzoną działalnością, a faktem niekwestionowanym było to, że w sprawie chodziło o sprzedaż rzeczy ujawnionych w przewidzianej do tego ewidencji środków trwałych. W tej ostatniej kwestii Minister Sprawiedliwości zwrócił uwagę na to, że także po likwidacji działalności (w tym wypadku po rozwiązaniu spółki) pozostałe po niej środki trwałe w razie ich sprzedaży nadal objęte są kwalifikacją środków trwałych.

Z powyższych przyczyn opierając się o ustalony stan faktyczny sprawy i uznając zasadność podstawy materialnoprawnej rewizji nadzwyczajnej Sąd Najwyższy uwzględnił wniosek rewizji nadzwyczajnej stosownie do art. 393¹⁵ KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.).

=====