

**Wyrok z dnia 18 maja 2001 r.**

**III RN 98/00**

**Podatek dochodowy od osób fizycznych pobrany w formie ryczałtu w latach 1993-1996 od członków spółdzielni pracy będącej zakładem pracy chronionej z przychodu uzyskanego z tytułu oprocentowania udziałów członkowskich nie podlega przekazaniu na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych i zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych.**

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 18 maja 2001 r. sprawy ze skargi Spółdzielni Inwalidów „P.” w W. na decyzję Izby Skarbowej w Z.G. z dnia 5 października 1998 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 28 września 1999 r. [...]

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

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

W zaskarżonym przez Ministra Sprawiedliwości wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu przyjęte zostały następujące ustalenia.

Spółdzielnia Inwalidów „P.” w W. zwróciła się do Urzędu Skarbowego o zwrot podatku dochodowego od osób fizycznych w kwocie 227.978 zł, którą w latach 1993-1996 pobrała z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej członków Spółdzielni i przekazała Urzędowi Skarbowemu. Spółdzielnia twierdziła, że jako zakład pracy chronionej zaliczki na podatek dochodowy powinna przekazać, zgodnie z treścią art. 38 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, na fundusze rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych, a nie na rachunek Urzędu Skarbowego. Tymczasem składała deklaracje, w których wypłaconą członkom spółdzielni należność określiła

jako przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, natomiast podatek jako formę zryczałtowaną. Urząd Skarbowy w W. decyzją z 8 lipca 1998 r. odmówił zwrotu wyżej wymienionej kwoty twierdząc, że udział w nadwyżce bilansowej w postaci oprocentowania udziałów członkowskich nie jest wynagrodzeniem ze spółdzielczego stosunku pracy i jako taki nie podlega trybowi określonymu w art. 38 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Po rozpatrzeniu odwołania Spółdzielni Inwalidów „P.” w W., Izba Skarbowa w Z.G. decyzją z 5 października 1998 r. utrzymała zaskarżoną decyzję w mocy. Izba Skarbowa, podobnie jak Urząd Skarbowy stwierdziła, że Spółdzielnia przy podziale nadwyżki bilansowej za lata 1992-1995 przeznaczyła jej część na oprocentowanie udziałów członkowskich i pobrała z tego tytułu zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 20%, należny od udziału w zyskach Spółdzielni, nie związanych z wynagrodzeniem. W świetle art. 183 § 1 Prawa spółdzielczego, wynagrodzenie członka spółdzielni składa się z wynagrodzenia bieżącego i odpowiedniego do wkładu pracy udziału w części nadwyżki bilansowej. Do tej części nadwyżki ma zastosowanie art. 31 ust. 1 ustawy. Natomiast część przeznaczona do podziału bez uwzględnienia wkładu pracy członków, to jest przypisana w formie oprocentowania do udziałów, jako nie mająca związku z wkładem pracy członka spółdzielni, jest przychodem z tytułu udziału w zyskach osoby prawnej, podlegającym opodatkowaniu według zasad szczególnych, określonych w art. 30 ustawy, to jest w sposób zryczałtowany. Skoro art. 31 nakłada na zakład pracy jako płatnika obowiązek poboru wyłącznie zaliczek, a art. 38 ust. 2 mówi o sposobie przekazywania tych zaliczek, to w sprawie przekazywania podatku zryczałtowanego powołane przepisy nie mogą być stosowane. Do ryczału stosuje się zasady wyrażone w art. 42 ustawy w związku z art. 41, a one nie przewidują odmiennego trybu dla zakładów pracy chronionej.

W skardze na decyzję Izby Skarbowej w Z.G. z dnia 5 października 1998 r. Spółdzielnia Inwalidów „P.” w W. wniosła o uchylenie decyzji organów skarbowych obu instancji. Skarga oparta jest na zarzucie naruszenia art. 38 ust. 2 ustawy przez przyjęcie, że zaliczki od dochodów członków spółdzielni będącej zakładem pracy chronionej, w tym dochodów z tytułu podziału nadwyżki bilansowej w formie oprocentowania udziałów członkowskich, winny być przekazywane na rachunek Urzędu, a nie na fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych.

W odpowiedzi na skargę Izba Skarbowa w Z.G. wniosła o oddalenie skargi.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu wyrokiem z dnia 28 września 1999 r., uchylił decyzje organu pierwszej i drugiej instancji. Powołując się na wyrok Sądu Najwyższego z 7 sierpnia 1996 r., III ARN 25/96 NSA, stwierdził, że także udział w części nadwyżki bilansowej podlega zaliczkowemu trybowi poboru podatku, gdyż zaliczki pobiera się również od innych dochodów, a za takie, zgodnie z art. 31 ust. 2 ustawy, uważa się wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej. Zatem zarówno wynagrodzenie ze spółdzielczego stosunku pracy, wypłata z tytułu nadwyżki bilansowej jak i oprocentowanie tej nadwyżki winny skutkować obliczeniem przez zakład pracy i pobraniem zaliczki. Obowiązek ten odnosi się zarówno do dochodów zależnych od wkładu pracy jak i niezależnych od wkładu pracy (część nadwyżki bilansowej w postaci przypisania oprocentowania do tych udziałów). Przepis art. 38 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zobowiązuje płatników będących zakładami pracy chronionej do przekazania na wymienione w nim fundusze kwoty pobranych zaliczek na podatek dochodowy niezależnie od tego, czy zostały one obliczone od dochodu ze spółdzielczego stosunku pracy, czy też z tytułu udziału w części nadwyżki bilansowej i oprocentowania tej nadwyżki nie stanowiących wynagrodzenia za pracę. W konsekwencji NSA uznał, że skoro Spółdzielnia wpłaciła należność na rzecz Urzędu Skarbowego, może żądać jej zwrotu jako podatku nienależnego w trybie art. 29 ust. 1 ustawy z 10 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.

Minister Sprawiedliwości powyższemu wyrokowi zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i art. 22 ust. 2 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. 38 ust. 2, art. 31 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 na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej przedstawiono następującą argumentację. Powołane w zaskarżonym wyroku stanowisko Sądu Najwyższego dotyczy zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych za 1992 r. Tymczasem zaskarżony wyrok dotyczy podatku za lata 1993-1996, a stan prawny uległ zmianie. W szczególności od 1 stycznia 1993 r., zgodnie z art. 1 pkt 21 ustawy z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 28, poz. 127) nie ist-

nieje ust. 2 art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, co oznacza, że Naczelny Sąd Administracyjny powołał się na przepis, który nie obowiązywał w dacie wydania zaskarżonej decyzji.

Art. 183 § 1 ustawy z dnia 16 września 1982 r. - Prawo spółdzielcze (Dz.U. Nr 30, poz. 210 ze zm., jednolity tekst: Dz.U. z 1995 r. Nr 54, poz. 288) brzmiał: „Za pracę w spółdzielni członek spółdzielni otrzymuje wynagrodzenie, na które składa się wynagrodzenie bieżące i odpowiedni do wkładu pracy udział w części nadwyżki bilansowej przeznaczanej do podziału między członków”. Od dnia 26 września 1994 r. przepis ten brzmi: „Za pracę w spółdzielni członek spółdzielni otrzymuje wynagrodzenie, na które składa się wynagrodzenie bieżące i udział w części nadwyżki bilansowej przeznaczanej do podziału między członków zgodnie z zasadami ustalonymi w statucie (§ 1). Wynagrodzenie bieżące członka i jego udział w nadwyżce bilansowej korzystają z ochrony, jaką prawo zapewnia wynagrodzeniu pracownika (§ 2)”. Ten ostatni przepis nie ma zastosowania do udziału w nadwyżce bilansowej w formie przypisania oprocentowania do tych udziałów, jako nie mającego związku z wkładem pracy członka spółdzielni. Z kolei art. 38 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym w 1993 r. i 1994 r. wskazywał, że płatnicy mający status zakładu pracy chronionej przekazują kwoty pobranych zaliczek na podatek dochodowy na fundusze określone tym przepisem. Natomiast według przepisu obowiązującego od 1 stycznia 1995 r. płatnicy będący zakładami pracy chronionej przekazują kwoty pobranych zaliczek na podatek od przychodów z tytułów określonych w art. 12 na fundusze określone w tym przepisie, tzn. 10% na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych i 90% na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych. Z art. 12 powołanej ustawy wynika co zalicza się do przychodów ze spółdzielczego stosunku pracy. W stosunku do tych przychodów mają zastosowanie przepisy o pobieraniu zaliczek przez płatników (art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Zdaniem Ministra Sprawiedliwości udział w nadwyżce bilansowej w postaci oprocentowania udziałów członkowskich nie będąc wynagrodzeniem ze spółdzielczego stosunku pracy, nie jest przychodem w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy. Jest to bowiem część nadwyżki bilansowej przeznaczona do podziału bez uwzględnienia wkładu pracy członków, tj. przypisana w formie oprocentowania do udziałów. Tym samym art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który stanowi o pobieraniu zaliczek z wynagrodzenia ze spółdzielczego stosunku pracy nie może

mieć zastosowania. Część nadwyżki bilansowej przeznaczona do podziału bez uwzględnienia wkładu pracy członków, tj. przypisana w formie oprocentowania do udziałów, jako nie mająca związku z wkładem pracy członka spółdzielni jest przychodem z tytułu udziału w zyskach osoby prawnej, podlegającym opodatkowaniu według zasad szczególnych określonych w art. 30 ustawy, tj. w sposób ryczałtowy. Ryczałt to uproszczone i szczególne zasady opodatkowania. Oznacza to, że ryczałt ma pierwszeństwo przed opodatkowaniem na zasadach ogólnych w myśl reguły *lex specialis derogat legi generali*. Nawet więc, gdyby istniały zasady obliczenia zaliczek dla wypłat z tytułu oprocentowania udziałów, to zasady te musiałyby ustąpić ryczałtowi. W konsekwencji powyższych przesłanek stwierdza się w rewizji nadzwyczajnej, że do ryczałtu mają zastosowanie zasady wyrażone w art. 42 w związku z art. 41 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, które nie przewidują odmiennego trybu dla zakładów pracy chronionej. Podatek w formie ryczałtu nie może być odprowadzony w ten sam sposób jak zaliczki na podatek dochodowy. Wysokość zaliczki uzależniona jest bowiem od wysokości dochodu osiągniętego przez podatnika w roku podatkowym, a po zakończeniu roku dochód ten należy wykazać w zeznaniu rocznym. Natomiast gdyby przyjąć rozstrzygnięcie Sądu orzekającego w tej sprawie, to członkowie Spółdzielni z tytułu oprocentowania udziałów członkowskich uiściliby tylko jednorazowo podatek w wysokości 20%, a to stanowiłoby naruszenie zasady równego traktowania podatników.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Przy niekontrowersyjnych w toku wszystkich stadiów postępowania (także administracyjnego) okolicznościach faktycznych, przedmiotem sporu wykładnia art. 31 i art. 38 ust. 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.). Chodzi o kwalifikację prawną - w kontekście zakresu wskazanych przepisów - przychodów, które w latach 1993-1996 uzyskali członkowie spółdzielni będącej zakładem pracy chronionej z tytułu oprocentowania ich udziałów członkowskich. Spółdzielnia działając jako płatnik pobrała ten podatek na zasadach ryczałtu określonego w art. 30 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i wpłaciła do Urzędu Skarbowego. Zagadnienie prawne wynikające z rewizji nadzwyczajnej dotyczy kontrowersyjnej oceny co do podstawy prawnej przekazania podatku. Według zaskarżonego wyroku poda-

tek ten, chociaż jego źródłem jest udział członków spółdzielni w zysku spółdzielni (odpowiedniej do tego części nadwyżki bilansowej) i chociaż pobrany został na wyodrębnionej zasadzie ryczałtu, to jednak mieści się w zakresie art. 38 ust. 2 ustawy, gdyż został pobrany zaliczkowo przez płatnika i w konsekwencji podlegał na podstawie tego przepisu, przekazaniu na rzecz określonych funduszy (w 10% na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych i w 90% na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych). Natomiast według stanowiska rewizji nadzwyczajnej, w okresie objętym sporem, przekazaniu na fundusze określone w art. 38 ust. 2 ustawy, nie podlegał pobrany na zasadzie ryczałtu podatek, którego źródłem był niezwiązany z wynagrodzeniem za pracę przychód z tytułu udziału w zyskach spółdzielni (oprocentowania udziałów członkowskich przez podział przeznaczony na to części nadwyżki bilansowej).

Sąd Najwyższy w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę podzielił stanowisko rewizji nadzwyczajnej uznając, że zostało ono przekonująco uzasadnione.

Oprocentowanie udziałów członkowskich z nadwyżki bilansowej w spółdzielniach należące do kapitałowych źródeł dochodu (por. art. 10 ust. 1 pkt 7 i art. 17 ustawy pomimo zmian tego przepisu) w całym spornym okresie podlegało ryczałtowej formie opodatkowania. Podatek ten pomimo zmian w dotyczącym go przepisie (art. 30) miał nie tylko odrębną i szczególną formę, ale też – co należy podkreślić – nie podlegał łączeniu z dochodami z innych źródeł przychodów. Z tych więc przede wszystkim powodów należy zgodzić się z Ministrem Sprawiedliwości, iż przepisy określające ten podatek i jego pobieranie w formie ryczałtu stanowiły regulację odrębną i szczególną w stosunku do regulacji dotyczącej „zaliczek na podatek”, określonej w art. 38 ust. 2 ustawy. Kwestia ta – należy uznać, że w tym zakresie bez zmiany normatywnej – została sprecyzowana w art. 38 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w jego brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1995 r., określającym już jednoznacznie, że przekazaniu na rzecz wskazanych funduszy podlegają: „kwoty pobranych zaliczek na podatek od przychodów z tytułów określonych w art. 12”, a więc z pominięciem przychodów z kapitałów pieniężnych, które są określone w art. 17 ustawy.

Wreszcie stanowisko zaskarżonego wyroku pomija zmianę w treści art. 31 ustawy i wynikającą stąd dezaktualizację oceny prawnej wyroku Sądu Najwyższego z dnia 7 sierpnia 1996 r., III ARN 25/96, dotyczącej tego przepisu w jego brzmieniu

aktualnym do poboru przez spółdzielnię zaliczek na podatek dochodowy w roku 1992.

Z powyższych względów uznając, że rewizja nadzwyczajna miała usprawiedliwione podstawy i zasadny wniosek, Sąd Najwyższy na podstawie art. 393<sup>15</sup> KPC orzekł jak w sentencji.

=====