

Wyrok z dnia 18 kwietnia 2002 r.

III RN 55/01

Ustalenie, że podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych nie wykazał dochodu z określonego źródła przychodu, nie stanowi podstawy do zastosowania przepisów dotyczących dochodów z nie ujawnionych źródeł przychodów.

Przewodniczący SSN Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Sędziowie SN:
Andrzej Kijowski, Herbert Szurgacz.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 18 kwietnia 2002 r. sprawy ze skargi Ryszarda B. na decyzję Izby Skarbowej w W. w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 1992 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 21 czerwca 2000 r. [...]

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

U z a s a d n i e

Urząd Skarbowy W.K. decyzją z dnia 3 listopada 1998 r. określił Ryszardowi B. zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych w wysokości 2.220,90 zł, zaległość podatkową w podatku dochodowym od osób fizycznych w wysokości 1.194,10 oraz odsetki za zwłokę w wysokości 3.809,10 zł. W uzasadnieniu decyzji powołano się na to, że Ryszard B. w swym zeznaniu podatkowym za 1992 r. nie wykazał przychodu uzyskanego ze Spółdzielni Mieszkaniowej „S.G.” w W., która w dniu 30 marca 1992 r. zaliczyła na poczet jego wkładu budowlanego kwotę 4.067,40 zł naliczoną z tytułu prac wykonywanych na rzecz Spółdzielni. Przychód ten zaliczono do przychodów z innych źródeł, stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 9 i art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350 ze zm.).

Izba Skarbowa w W., po rozpoznaniu odwołania podatnika, decyzją z dnia 21 stycznia 1999 r., utrzymała zaskarżoną decyzję w mocy.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu, po rozpoznaniu skargi podatnika, wyrokiem z dnia 21 czerwca 2000 r. uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 21 stycznia 1999 r. i poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego W.K. z dnia 3 listopada 1998 r. Rozpoznając zasadniczą kwestię sporną sprawy, NSA podzielił stanowisko skarżącego, że kwota zaliczona podatnikowi na poczet wkładu budowlanego stanowiła dochód z nieujawnionych źródeł przychodu w rozumieniu art. 30 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w brzmieniu obowiązującym w 1992 r.), w konsekwencji czego podatek powinien zostać ustalony zgodnie z art. 30 ust. 2 pkt 2 tej ustawy w decyzji konstytucyjnej, nie stwarzającej podstawy do ustalenia należności odsetkowej.

Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego wynika z następującej argumentacji, która została przedstawiona w uzasadnieniu wyroku. Instytucja podatku z nieujawnionych źródeł przychodów pozwala na zastosowanie wobec podatnika, który nie ujawnił w zeznaniu dochodów, konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania. Przychody nieujawnione należą do tzw. innych źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, o ile bowiem w pierwszych ośmiu punktach tego przepisu określone zostały konkretne źródła przychodów (np. stosunek pracy i pokrewne, pozarolnicza działalność gospodarcza, najem, dzierżawa itd.), to w pkt 9 znalazła się kategoria obejmująca wszystkie inne źródła nie wymienione wcześniej. Art. 20 ust. 1 ustawy konkretyzuje tę ostatnią kategorię, ale tylko przykładowo, stanowiąc, iż do przychodów z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 powołanej wyżej ustawy należą między innymi zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, alimenty, z wyjątkiem alimentów na rzecz dzieci, stypendia, dotacje (subwencje) i inne nie wymienione w art. 14 dopłaty, nagrody i inne nieodpłatne świadczenia nie należące do przychodów określonych w art. 12 i 17 oraz przychody nie znajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach. Natomiast przychody pochodzące z nie ujawnionych źródeł przychodów mogą faktycznie pochodzić (i najczęściej pochodzą) z konkretnych źródeł wskazanych w art. 10 ust. 1-8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tyle tylko, że ze względu na swą niejawność, zostały wyodrębnione jako oddzielna kategoria i odmiennie potraktowane przez ustawodawcę. Decyzja wymierzająca podatek dotyczący takiego nieujawnionego źródła przychodów, dopiero ustala zobowiązanie płatne w ciągu 14 dni od

doręczenia decyzji. Odsetki za zwłokę należą się od tego terminu. Zaliczenie skarżącemu w dniu 30 marca 1992 r. przez Spółdzielnię Mieszkaniową kwoty 4.067,40 zł na poczet wkładu budowlanego było dochodowym przysporzeniem podatnika. Trafnie organy orzekające uznały, iż był to przychód w rozumieniu art. 11 oraz art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Bez znaczenia w sprawie jest fakt, czy kwota zaliczona na poczet wkładu budowlanego została skarżącemu zwrócona w gotówce, istotne jest to, że z chwilą gdy kwota ta wpłynęła na konto podatnika w Spółdzielni miał on prawo dysponowania nią. Pozostaje poza sporem, iż skarżący nie ujawnił w zeznaniu podatkowym tego źródła przychodu i nie płacił podatku z tego tytułu. W sytuacji więc, gdy podatnik nie ujawnił przed przedstawicielami fiskusa źródła przychodu, mamy do czynienia z przychodem z innych źródeł, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 powołanej wyżej ustawy, pochodzącym z nieujawnionych źródeł przychodów w rozumieniu art. 30 ust. 1 pkt 3 tej ustawy. Błędnie zatem organ odwoławczy wywiódł, iż źródło pochodzenia kwoty zaliczonej na poczet wkładu budowlanego jest znane, a zatem art. 30 ust. 3 ustawy nie ma zastosowania.

Powyższy wyrok zaskarżył rewizją nadzwyczajną Minister Sprawiedliwości, który zarzucając rażące naruszenie art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (jednolity tekst: Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 30 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.) wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi. Minister Sprawiedliwości zakwestionował ocenę prawną zaskarżonego wyroku i przedstawił następującą argumentację. W pierwszej kolejności należy zakwestionować pogląd Sądu, że źródło przychodu podatnika jest nie ujawnione. Źródło przychodu jest znane i ujawnione. Jest to wynagrodzenie za pracę społeczną w Spółdzielni Mieszkaniowej w okresie 32 miesięcy, zaliczone początkowo na wkład mieszkaniowy do tej Spółdzielni, a następnie zwrócone podatnikowi. Nie zostało ono - wbrew obowiązkowi podatnika - wykazane w zeznaniu rocznym o wysokości dochodu osiągniętego w 1992 r. Art. 10 ust. 1 powołanej ustawy wymienia w 8 punktach poszczególne źródła przychodów, przy czym nie jest to wyczerpujące, gdyż w punkcie 9 tego artykułu za źródła przychodów uznaje się także „inne źródła”, a więc takie, których ustawodawca nie wymienił z nazwy w poprzednich punktach. Natomiast art. 30 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że dochodów z nie ujawnionych źródeł przychodów nie łączy się z dochodami z innych źródeł. Skoro w rozpatrywanej

sprawie źródło przychodów jest znane, to nie jest to sytuacja, do której miałby zastosowanie powyższy przepis. Tym samym nie może mieć zastosowania przepis art. 30 ust. 2 powołanej ustawy, przewidujący opodatkowanie dochodu z nie ujawnionych źródeł przychodów w wysokości 75% dochodu. Podatek w takiej wysokości ma niewątpliwie charakter sankcyjny i dotyczy źródła dochodu nie ujawnionego. Genezy tego przepisu należy poszukiwać w opodatkowaniu tzw. „znamion zewnętrznych”. Przepis ten służy przede wszystkim do opodatkowania tzw. szarej strefy, kiedy to dochody podatnika nie znajdują uzasadnienia w ujawnionych źródłach przychodu. Nie można podzielić poglądu Sądu, że okoliczność, iż źródło pochodzenia wskazanej kwoty jest znane, jest bez znaczenia w sprawie, a istotne znaczenie ma fakt, że podatnik nie ujawnił źródła przychodu. Przyjęcie takiego założenia stawiałoby pod znakiem zapytania możliwość stosowania przez organy skarbowe przepisu art. 45 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pozwalającego na ustalenie, przez urząd skarbowy w drodze decyzji, innej wysokości podatku niż wynikający z zeznania. Ustalenie innej wysokości podatku opiera się często na ujawnieniu źródeł przychodu niewykazanych przez podatnika. Uznanie, że art. 30 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma zastosowanie w sprawie, stanowi rażące naruszenie prawa i podważa zaufanie do prawidłowości stosowania prawa i interpretacji przepisów w sposób zgodny z wolą ustawodawcy. Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu w identycznym stanie faktycznym i prawnym wyrokiem z dnia 19 lipca 2000 r., I SA/Wr 1030/99 skargę innego podatnika oddalił.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Z niebudzących wątpliwości i niekwestionowanych zarzutami rewizji nadzwyczajnej ustaleń wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego wynika, że podatnik w swym zeznaniu podatkowym za 1992 r. pominął określony przychód, objęty obowiązkiem podatkowym w podatku dochodowym od osób fizycznych. Chodziło o stan faktyczny uzyskania przez podatnika w 1992 r. określonego wynagrodzenia za pracę społeczną w Spółdzielni Mieszkaniowej, odpowiadający ustawowym warunkom przychodu w danym roku kalendarzowym (art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) ze źródeł przychodów określonych w tej ustawie w kategorii „inne źródła” (art. 10 ust. 1 pkt 9). Istotę spornego natomiast zagadnienia stanowiło

to, czy powyższy stan faktyczny podlega zakresowi specjalnej regulacji przewidzianej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych dla dochodów uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej: „z nie ujawnionych źródeł przychodów”. Takich bowiem dochodów - stosownie do art. 30 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 pkt 2 - nie łączy się z dochodami z innych źródeł przychodów, podatek ustala się w wysokości 75% dochodu.

W rewizji nadzwyczajnej wskazane zostały przekonywujące argumenty przeciwko zaskarżonemu wyrokowi. Odwołując się zatem do przedstawionego wyżej stanowiska Ministra Sprawiedliwości, należy skupić się na rzeczach podstawowych.

W art. 10 ustawy określony został zamknięty katalog źródeł przychodów - należą do nich źródła skonkretyzowane pod względem przedmiotowym w punktach od 1 do 8 (stosunek służbowy, wykonywanie wolnego zawodu, pozarolnicza działalność gospodarcza, działy specjalne produkcji rolnej itd.) i dopełniające ten katalog określenie w pkt 9 - „inne źródła”. Ten ostatni zbiór nie został w ustawie zdefiniowany, co stwarza potencjalną możliwość objęcia zakresem ustawy wszystkich przedmiotowo ujętych źródeł przychodów. Wprawdzie w art. 20 ust. 1 ustawy znajduje się określenie tego co uważa się za przychody z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9, jednakże jest to wyraźnie zestaw otwarty, poprzedzony formułą „w szczególności”. Podkreślić przy tym należy, że w art. 20 ust. 1 nie zostały zdefiniowane źródła przychodów lecz „przychody” z innych źródeł; przepis ten dotyczy więc innego aspektu, od tego który jest uregulowany w art. 10 ustawy. Z art. 20 ust. 1 nie wynika zatem nic co mogłoby wskazywać na to, że chociaż egemplifikacja źródeł przychodów w art. 10 przebiega według ich przedmiotu (jakie one są pod względem przedmiotowym), to kategoria źródeł przychodu z pkt 9 została wyodrębniona w oderwaniu od kryterium przedmiotowego. Wydaje się, że właśnie w niezauważeniu „przedmiotowej” zasady podziału źródeł dochodów tkwi błędne założenie interpretacyjne zaskarżonego wyroku. O ile w przepisie tym, w poszczególnych jego punktach, w tym w pkt 9, wyodrębnione zostały zakresy określonych źródeł przychodów, to koncepcja NSA taki podział bezzasadnie pozbawiła jego systemowego sensu, skoro według wyroku kategoria „inne źródła” przenikałaby do każdej innej kategorii, której podatnik nie ujawnił.

Przechodząc na grunt wykładni art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy zauważyć, że o ile w przepisie tym mowa jest o przychodach nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, to chodzi o to, że został

ujawniony przychód (podlegający podatkowi), natomiast nie zostało ujawnione źródło tego przychodu. Inaczej mówiąc znany jest przychód, natomiast nieznane (nieujawnione) jest jego źródło, źródło - w znaczeniu przedmiotowym. Taką też sytuację uwzględnia art. 30 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 pkt 2 ustawy, dotyczący sposobu ustalania dochodów z nie ujawnionych źródeł przychodów i ustalenia podatku od takich dochodów. Powyższe unormowania nie mogą być zastosowane do ustalonego w sprawie stanu faktycznego, w którym chodziło o znany (ujawniony) przychód jak i znane (ujawnione) jego źródło.

Z powyższych przyczyn Sąd Najwyższy uznał, że rewizja nadzwyczajna miała usprawiedliwioną podstawę i zawierała zasadny wniosek (art. 393¹⁵ KPC odpowiednio zastosowany).

=====