

**Wyrok z dnia 13 czerwca 2002 r.**

**III RN 106/01**

**Ocena skutków podatkowych niewypłacenia wspólnikom dywidendy przeznaczonej do podziału między nich uchwałą zgromadzenia wspólników i pozostawienia jej w dyspozycji spółki, pomimo wezwań wspólników do jej wypłacenia, z punktu widzenia przesłanek przewidzianych w art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), powinna uwzględniać, że z faktu przysługiwania wspólnikom roszczenia o odsetki ustawowe za opóźnienie w spełnieniu świadczenia pieniężnego (art. 481 KC) nie można wywodzić wniosków, co do charakteru świadczenia jako odpłatnego lub nieodpłatnego.**

Przewodniczący SSN Andrzej Wasilewski, Sędziowie SN: Katarzyna Gonera (sprawozdawca), Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 13 czerwca 2002 r. sprawy ze skargi [...] Przedsiębiorstwa Produkcyjno-Handlowego „P.I.” Spółki z o.o. w K. na decyzję Izby Skarbowej w K. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Krakowie z dnia 13 lipca 2000 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i sprawę przekazał do ponownego rozpoznania Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Krakowie.

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

Inspektor Kontroli Skarbowej z Urzędu Kontroli Skarbowej w K., decyzją z dnia 19 marca 1997 r. [...] określił [...] Przedsiębiorstwu Produkcyjno-Handlowemu „P.I.” Spółce z o.o. w K. podatek dochodowy za rok 1995 w kwocie 644.929 zł wyliczony od dochodu w kwocie 1.612.323 zł.

W uzasadnieniu decyzji podniesiono, że wyliczenie wyższego podatku dochodowego od osób prawnych za rok 1995 r. jest wynikiem zwiększenia przychodów Spółki o kwotę 271.732 zł, w związku z uzyskaniem przez Spółkę dodatkowych przychodów z tytułu nieodpłatnych świadczeń. Jako nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych Inspektor potraktował niewypłaconą udziałowcom Spółki dywidendę. W dniu 2 września 1994 r. zgromadzenie wspólników Spółki podjęło uchwałę o podziale i wypłacie zysku za rok 1993 w kwocie 1.253.745,30 zł. Z tej kwoty na dzień 1 stycznia 1995 r. pozostała niewypłacona udziałowcom dywidenda w kwocie 1.215.874,53 zł. W 1995 r. Spółka dokonywała sukcesywnie wypłat na rzecz wspólników z tytułu dywidendy, ale na dzień 31 grudnia 1995 r. nadal pozostawała w jej dyspozycji kwota 140.718,36 zł. Kwoty pozostające w dyspozycji Spółki w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 1995 r. stanowiły, zdaniem Inspektora Kontroli Skarbowej, nieodpłatne użyczenie Spółce kapitału przez wspólników. Do wyliczenia przychodu Spółki przyjęto stopy procentowe stosowane przez bank finansujący jej działalność gospodarczą w 1995 r. Wyliczona kwota przychodu - 271.732 zł - jest ceną, jaką musiałaby zapłacić Spółka za pozyskanie takiego kapitału przez zaciągnięcie kredytu w banku, z którego usług korzystała.

Izba Skarbowa w K., po rozpoznaniu odwołania Spółki, decyzją z dnia 30 maja 1997 r. [...] utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję. W odwołaniu skarżąca zakwestionowała zakwalifikowanie pozostających na kontach rozrachunkowych wspólników kwot należnej dywidendy jako umowy użyczenia, albowiem zgodnie z art. 710 KC użyczenie jest czynnością dwustronną, która w rozpoznawanej sprawie nie miała miejsca. Już po wydaniu decyzji przez Izbę Skarbową udziałowcy złożyli oświadczenia, z których wynikało, że nigdy nie zrezygnowali z odsetek należnych im z tytułu opóźnienia w wypłacie dywidendy za 1993 r., nadal się ich nie zrzekają i domagają się ich wypłaty w wysokości ustawowej. Z kolei Spółka uznała zasadność roszczeń dotyczących odsetek od niewypłaconej dywidendy i zobowiązała się wypłacić odsetki należne od opóźnionych wypłat w miarę posiadanych wolnych środków finansowych.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie wyrokiem z dnia 7 lipca 1998 r. [...] po rozpoznaniu skargi podatnika uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej. Sąd wskazał, że organy podatkowe nie ustaliły chwili wymagalności świadczenia i momentu wypłaty wspólnikom dywidendy. Zdaniem Sądu, nie można przyjąć, że w sytuacji gdy ani umowa, ani uchwała nie określają terminu wypłaty dy-

widendy, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością powinna wypłacić dywidendę natychmiast. Gdyby w rozpoznawanej sprawie było inaczej (co należy rozumieć: gdyby w rozpoznawanej sprawie termin wypłaty dywidendy wynikający z umowy lub z uchwały był późniejszy), to należałoby zwrócić uwagę na to, że w myśl art. 481 KC wspólnikom Spółki należałyby się odsetki za opóźnienie w wypłacie dywidendy. Oceny tej nie może zmienić fakt, że Spółka nie naliczyła tych odsetek na koniec 1995 r. w księgach rachunkowych, gdyż zobowiązanie z tytułu odsetek nie jest zależne od dokonania tego naliczenia, powstaje ono bowiem z mocy ustawy (art. 481 KC) w razie niespełnienia świadczenia pieniężnego w terminie. Organy skarbowe nie wykazały, aby wspólnicy zawarli ze Spółką umowę pożyczki nieoprocentowanej.

Izba Skarbowa w Kielcach, po ponownym rozpoznaniu sprawy, wydała w dniu 16 grudnia 1998 r. decyzję [...], utrzymującą w mocy zaskarżoną decyzję Inspektora Kontroli Skarbowej w K. z dnia 19 marca 1997 r. W uzasadnieniu decyzji wskazano, że w wyniku przeprowadzonego przez Izbę Skarbową dodatkowego postępowania dowodowego ustalono, iż wspólnicy już we wrześniu 1994 r., wkrótce po podjęciu przez zgromadzenie wspólników uchwały o podziale zysku, zwrócili się (ustnie) do Spółki o wypłatę dywidendy, Spółka natomiast przyznała, że była zobowiązana wypłacić dywidendy niezwłocznie, nie później niż w terminie 14 dni od zgłoszenia żądania przez wspólników. Termin wypłaty dywidendy (określony przez wspólników i Spółkę) upłynął zatem jeszcze przed końcem września 1994 r. Niezrozumiałe jest zatem, dlaczego odsetki za opóźnienie w wypłacie dywidendy naliczone zostały przez Spółkę od dnia 1 stycznia 1995 r. Pomimo dokonania podziału zysku uchwałą zgromadzenia wspólników i zgłoszenia przez wspólników żądania wypłaty dywidendy, Spółka dysponowała w ciągu całego roku 1995 niewypłaconymi wspólnikom kwotami, wykorzystując je jako uzupełnienie własnych środków obrotowych. Zdaniem Izby Skarbowej, z okoliczności, że wspólnikom przysługiwały odsetki za opóźnienie wypłaty dywidendy na podstawie art. 481 KC, nie wynika, że pozostawienie w Spółce niewypłaconej dywidendy nie było świadczeniem nieodpłatnym. W świetle przepisów Kodeksu cywilnego (art. 359 KC) pod pojęciem odsetek rozumie się zwykle wynagrodzenie za korzystanie z cudzych pieniędzy (albo innych zamiennych rzeczy ruchomych) lub za obracanie własnymi pieniędzmi w cudzym interesie. Są to odsetki zwykłe, mające charakter kredytowy (kapitałowy). Zastrzeżenie odsetek w umowie powoduje, że umowa taka z woli stron staje się umową odpłatną. Od tego rodzaju odsetek należy odróżnić odsetki za opóźnienie w wykonaniu zobowiązania pienięż-

nego (art. 481 § 1 KC), które można traktować jako *quasi*-odszkodowanie, odszkodowanie ryczałtowe czy też swoistą represję cywilną. Oznacza to, że w rozpoznawanej sprawie nie można twierdzić, iż Spółka korzystała ze środków pieniężnych odpłatnie. Spółka nie zawarła bowiem ze współnikami żadnej umowy, w której zastrzeżona byłaby odpłatność w postaci odsetek umownych za korzystanie dla celów prowadzonej działalności gospodarczej z niewypłaconych im udziałów w zysku. Niewypłacenie współnikom należnego im udziału w zysku i zatrzymanie go w spółce w celu uzupełnienia własnych środków obrotowych, wypełnia przesłanki art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie, w wyniku skargi podatnika ponownie rozpoznając sprawę, wyrokiem z dnia 13 lipca 2000 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej i poprzedzającą ją decyzję Inspektora Kontroli Skarbowej, argumentując, że jest związany oceną prawną wyrażoną w wyroku z dnia 7 lipca 1998 r. Przytaczając fragment uzasadnienia wcześniejszego wyroku, Sąd uznał, że analiza jego treści wskazuje, iż wydając poprzedni wyrok Sąd przyjął, iż obowiązek wypłaty odsetek na podstawie art. 481 KC wyklucza nieodpłatność świadczenia współników na rzecz Spółki. Świadczy o tym powołanie art. 481 KC. Ta więc zasada została przyjęta przez Sąd, a uchylenie decyzji nastąpiło z powodu braku wyjaśnienia terminu, od którego należy liczyć zwłokę. Z tego powodu skład Sądu orzekający przy ponownym rozpoznaniu sprawy nie mógł zająć innego stanowiska z uwagi na treść art. 30 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym.

Rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł Minister Sprawiedliwości, zarzucając rażące naruszenie art. 22 ust. 1 i art. 30 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 (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) i na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

Minister Sprawiedliwości podniósł, że zgodnie z art. 30 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, ocena prawna wyrażona w orzeczeniu Sądu wiąże w sprawie ten Sąd oraz organ, którego działanie lub bezczynność było przedmiotem zaskarżenia. Związanie oceną prawną odnieść należy do przedmiotu rozstrzygnięcia. Przedmiotem oceny Naczelnego Sądu Administracyjnego była decyzja Izby Skarbowej z dnia 16 grudnia 1998 r. wydana w postępowaniu odwoławczym, utrzymująca w

mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji, którego przedmiotem było z kolei określenie podatku dochodowego od osób prawnych za 1995 r. Tymczasem, z uzasadnienia zaskarżonego wyroku wynika, że - zdaniem Sądu - związanie oceną prawną dotyczy kwestii odsetek za opóźnienie w wypłacie dywidendy, tę bowiem materię reguluje art. 481 KC, a więc nie obejmuje przedmiotu sprawy. Związanie tym poglądem - o ile nawet istniało - nie dotyczyło przedmiotu sprawy. Zdaniem Ministra Sprawiedliwości, Sąd w istocie uchylił się od merytorycznego rozpoznania skargi, ponieważ nie dokonał oceny legalności zaskarżonej decyzji w kontekście jej podstaw prawnych (art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Ponadto, nie można uznać za związanie oceną prawną sformułowania „zwrócić należy uwagę na to, że w myśl art. 481 KC wspólnikom spółki należałyby się odsetki za opóźnienie w wypłacie dywidendy”. Ocena prawna wiążąca dla Sądu musi być wyrażona jednoznacznie i nie powinna budzić wątpliwości. Tymczasem, uzasadnienie wyroku z 7 lipca 1998 r. nie jest konsekwentne. Sąd stwierdził, że nie można przyjąć, iż w sytuacji, gdy ani umowa, ani uchwała, nie określają terminu wypłaty dywidendy, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością powinna wypłacić dywidendę natychmiast. Jednocześnie Sąd trafnie przyjął, że jednym z praw wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jest prawo do udziału w czystym zysku. Prawo to powstaje z chwilą zatwierdzenia przez walne zgromadzenie wspólników bilansu oraz rachunku zysków i strat, o ile w umowie spółki zysk ten nie został w całości wyłączony spod podziału między wspólników, względnie rozporządzenie nim pozostawiono walnemu zgromadzeniu wspólników (art. 191 § 1 i 3 KH). W ocenie Ministra Sprawiedliwości, moment obowiązku wypłaty dywidendy wynika wprost z art. 191 § 1 i 2 KH. Dlatego też można i należy przyjąć, że gdy umowa lub uchwała nie określa terminu wypłaty dywidendy, to dywidenda powinna być wypłacona niezwłocznie. Takie stanowisko zajęła Izba Skarbowa w decyzji z dnia 30 maja 1997 r. stwierdzając, że jeżeli termin wypłaty dywidendy nie wynika z umowy spółki i nie został określony w uchwale wspólników - co miało miejsce w przypadku podziału zysku za 1993 r. w Spółce będącej stroną w rozpoznawanej sprawie - przyjmuje się, że dywidenda jest płatna natychmiast po powzięciu uchwały.

Z zysku należnego udziałowcom w kwocie 1.253.374,53 zł Spółka wypłaciła w 1994 r. jedynie 35.500 zł. Na dzień 1 stycznia 1995 r. pozostała niewypłacona udziałowcom dywidenda w kwocie 1.215.874,53 zł, którą Spółka dysponowała w ciągu 1995 r. Tym samym otrzymała nieodpłatne świadczenie, o którym mowa w art.

12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przepis ten obejmuje nie tylko użyczenie rzeczy (udostępnienie rzeczy do nieodpłatnego korzystania), ale wszelkie świadczenia, w tym także mające za przedmiot korzystanie z cudzych praw. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych wiąże obowiązek podatkowy z osiągnięciem dochodu - bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty (art. 7). Źródła przychodów określa ogólnie art. 12 ust. 1-3, wymieniając wśród nich między innymi „nieodpłatne świadczenia”. Z kolei art. 12 ust. 4 w sposób wyczerpujący określa, co nie jest przychodem w rozumieniu ustawy. Oznacza to - *a contrario* - że wszelkie inne przychody niż wymienione w art. 12 ust. 4, stanowiące przysporzenie aktywów spółki, uznać należy za przychód powodujący powstanie obowiązku podatkowego, zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych. Zdaniem Ministra Sprawiedliwości, przez „nieodpłatne świadczenie”, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 tej ustawy, należy rozumieć te wszystkie zdarzenia prawne, których skutkiem jest nieodpłatne przysporzenie w majątku osoby prawnej, mające konkretny wymiar finansowy. Według ustaleń dokonanych przez Izbę Skarbową, pomimo dokonania podziału zysku, Spółka dysponowała w ciągu całego 1995 r. niewypłaconymi wspólnikom kwotami, wykorzystując je jako uzupełnienie własnych środków obrotowych. Wartość otrzymanego przysporzenia w kwocie 271.732 zł ustalono, stosownie do treści art. 12 ust. 6 pkt 4 ustawy, jako równość ceny pozyskania kredytu w takiej kwocie w banku finansującym działalność gospodarczą Spółki w 1995 r.

Zdaniem Ministra Sprawiedliwości, narusza prawo pogląd, że skoro wspólnikom przysługiwały odsetki za opóźnienie wypłaty dywidendy na podstawie art. 481 KC, to pozostawienie niewypłaconej dywidendy w Spółce było świadczeniem nieodpłatnym. Prawo wspólników do odsetek za opóźnienie w wypłacie dywidendy, termin jej wypłacenia, odnoszą się do wzajemnej relacji między Spółką a wspólnikami i są bez znaczenia dla prawopodatkowej oceny faktu korzystania przez Spółkę w roku podatkowym 1995 z pieniędzy należących - w świetle art. 191 § 1 KH i umowy spółki - nie do niej, lecz do jej udziałowców. Wartością otrzymanego w wyniku nieodpłatnego świadczenia przychodu jest wartość odsetek, jakie Spółka musiałaby zapłacić, aby pozyskać kapitał na rynku.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna ma usprawiedliwione podstawy. Na wstępie wymaga rozważenia zarzut rażącego naruszenia przepisu art. 30 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), który stanowi, że ocena prawna wyrażona w orzeczeniu Sądu wiąże w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie lub bezczynność była przedmiotem zaskarżenia.

Termin „ocena” jest wieloznaczny. Użyte w przepisie art. 30 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym słowo „ocena” nie oznacza przeżycia polegającego na emocjonalnym ustosunkowaniu się Sądu do stanów rzeczy lub zdarzeń, a więc na aprobowaniu lub dezaprobowaniu czegoś, lecz przypadek kwalifikowania przez Sąd jakichś stanów rzeczy lub zdarzeń jako wykazujących określone cechy. Ocena, o której mowa w art. 30 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, jest „oceną prawną”, a zatem jej przedmiotem jest wykładnia i stosowanie przepisów prawa materialnego i procesowego, stanowiących podstawę prawną orzeczenia Sądu w rozpoznawanej sprawie. Oceną prawną w rozumieniu art. 30 tej ustawy jest wyłącznie ocena prawna pozostająca w związku z zakresem i przedmiotem rozpoznania sprawy sądowoadministracyjnej oraz sentencją orzeczenia Sądu zapadłego w tej sprawie. Należy zgodzić się z poglądem wyrażonym w wyroku NSA z dnia 15 stycznia 1998 r., II SA 1560/97, LEX nr 41916, że: „W zakresie oceny prawnej mieści się krytyka zaskarżonego rozstrzygnięcia w aspekcie prawnym, jak i wyjaśnienie, dlaczego zastosowanie to zostało w danym konkretnym przypadku uznane przez Sąd administracyjny za błędne i jakie zdaniem tego Sądu zastosowanie lub interpretacja przepisów prawnych powinny mieć miejsce, aby rozstrzygnięcie organu administracyjnego mogło być uznane za zgodne z prawem.” Należy ponadto przyjąć, że zawarte w uzasadnieniu wyroku Sądu wypowiedzi formułujące oceny prawne powinny być kategoryczne, jasne i jednoznaczne.

Trafny jest pogląd wnoszącego rewizję nadzwyczajną, że przytoczony przez Naczelną Sąd Administracyjny w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku fragment uzasadnienia wyroku z dnia 7 lipca 1998 r. nie jest jednoznaczny co do oceny prawnej opóźnienia skarżącej Spółki w wypłacie należnej wspólnikom dywidendy jako nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a niektóre zawarte w nim zdania są niezrozumiałe. W szczególności odnosi się to do zdania: „Nie można zatem przyjąć, iż gdy umowa ani uchwała nie określa terminu wypłaty „dywidendy”, to spółka z ograniczoną odpowiedzialnością powinna zostać wypłacona natychmiast.” O tym, że sam skład orzekający

w sprawie rozstrzygniętej zaskarżonym wyrokiem miał trudności z wykładnią wyroku z dnia 7 lipca 1998 r., świadczy niecodzienne sformułowanie zawarte w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia: „w składzie sądzącym niniejszą sprawę zasiada sędzia sprawozdawca Sądu wydającego wyrok z dnia 7 lipca 1998 r. Ułatwia to ustalenie treści tego wyroku.” W każdym razie z treści przytoczonego fragmentu uzasadnienia wyroku z dnia 7 lipca 1998 r., który przez swą niejednoznaczność i miejscami niezrozumiałość, nie spełnia wymagań oceny prawnej w rozumieniu art. 30 ust. 1 ustawy o NSA, nie wynika, iż Sąd w tym ostatnim wyroku przyjął, że obowiązek wypłaty odsetek z art. 481 KC wyklucza nieodpłatność świadczenia wspólników na rzecz spółki. Sąd stwierdził bowiem jedynie, że: „Jeżeliby w rozpoznawanej sprawie było inaczej (to nie poczyniono tutaj żadnych ustaleń, co zresztą Izba Skarbowa przyznaje w odpowiedzi na pismo procesowe Spółki), to zwrócić należy uwagę na to, że w myśl art. 481 KC wspólnikom spółki należałyby się odsetki za opóźnienie w wypłacie dywidendy.”, co według trafnej oceny wnoszącego rewizję nadzwyczajną Ministra Sprawiedliwości nie ma związku z przedmiotem sprawy, a ponadto w toku postępowania strony nie kwestionowały faktu, że wspólnikom należałyby się na podstawie tego przepisu odsetki z tytułu opóźnienia w wypłacie dywidendy. W konsekwencji należy stwierdzić, że Sąd przy ponownym rozpoznaniu sprawy nie był związany przytoczoną treścią uzasadnienia wyroku z 7 lipca 1998 r., która nie odpowiada wymaganiom oceny prawnej w rozumieniu art. 30 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, w związku z tym był obowiązany do merytorycznego rozpoznania skargi. Tymczasem Sąd, co trafnie podkreślił Minister Sprawiedliwości, uchylił się od merytorycznego rozpoznania skargi, ponieważ nie dokonał oceny legalności zaskarżonej decyzji w kontekście jej podstaw prawnych, w tym zwłaszcza w kontekście art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 191 KH.

Trafny jest zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem przepisu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który w stanie prawnym miarodajnym dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy stanowił, że przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 13 i 14, są w szczególności: wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń oraz przychodów w naturze, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez zakłady budżetowe, jednoosobowe spółki gminy lub przedsiębiorstwa komunalne od Skarbu Państwa lub gminy w nieodpłatny zarząd lub nieodpłatne używanie.



Zasadniczym problemem prawnym jest kwestia, czy niewypłacenie w terminie wspólnikom spółki z ograniczoną odpowiedzialnością należnego im udziału w czystym zysku, mimo podjęcia przez tę spółkę uchwały o podziale i wypłacie zysku za dany rok w określonej kwocie, i pozostawienie znacznej części tej kwoty w spółce przez okres 15 miesięcy w celu uzupełnienia jej własnych środków obrotowych, wypełnia przesłanki art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Istotne dla rozstrzygnięcia sprawy zagadnienie prawne nie dotyczy zatem sytuacji, w której spółka z ograniczoną odpowiedzialnością wyłącza czysty zysk od podziału między wspólników. W rozpoznawanej sprawie nie chodzi zatem o tzw. zatrzymanie dywidendy w spółce, lecz o niewypłacenie wspólnikom przeznaczonej na te cele dywidendy i pozostawienie jej w dyspozycji spółki. Różnica między wskazanymi wyżej sytuacjami jest zasadnicza, bowiem w pierwszym wypadku niewypłacenie dywidendy wspólnikom jest skutkiem zatrzymania dywidendy w spółce zgodnego z uchwałą zgromadzenia wspólników o pozostawieniu zysku w spółce (art. 191 § 2 KH) lub umową spółki wyłączającą zysk od podziału i pozostawiającą go w spółce (art. 191 § 1 KH), w drugim zaś niewypłacenie dywidendy jest skutkiem sprzecznego z uchwałą zaniechania spółki zobowiązanej tą uchwałą do wypłaty dywidendy. Istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy ma określenie terminu wypłaty dywidendy. W piśmiennictwie przyjmuje się, że w braku odmiennych postanowień umowy spółki lub uchwały o podziale zysku między wspólników, dywidenda powinna być zrealizowana, tj. wypłacona wspólnikom, bez zbędnej zwłoki w stosunku do dnia powzięcia przez zgromadzenie wspólników tej uchwały. W rozpoznawanej sprawie jest niesporne, że wspólnicy już we wrześniu 1994 r., wkrótce po podjęciu przez zgromadzenie wspólników uchwały o podziale zysku, zwrócili się (ustnie) o wypłatę dywidendy, Spółka natomiast przyznała, że była obowiązana wypłacić dywidendę niezwłocznie, nie później niż w terminie czternastu dni od zgłoszenia żądania przez wspólników. Termin wypłaty dywidendy (określony przez Spółkę i wspólników) upłynął zatem przed końcem września 1994 r., jednakże Spółka dysponowała w ciągu całego roku 1995 niewypłaconymi kwotami, wykorzystując je jako uzupełnienie własnych środków obrotowych.

Nie ulega wątpliwości, że wspólnikom przysługiwały na podstawie art. 481 KC odsetki za opóźnienie wypłaty dywidendy, co nie jest sporne między stronami. Jednakże z przysługiwania tego roszczenia wspólnikom w stosunku do Spółki nie wynika, że pozostawienie w Spółce niewypłaconej dywidendy miało charakter świadcze-

nia odpłatnego. Uprawnienie wierzyciela do otrzymania odsetek za opóźnienie może być bowiem traktowane jako szczególny rodzaj odszkodowania w formie zryczałtowanej, w odróżnieniu odsetek w rozumieniu art. 359 KC ujmowanych jako wynagrodzenie za korzystanie z cudzych pieniędzy lub za obracanie własnymi pieniędzmi w cudzym interesie. O ile zatem zastrzeżenie odsetek w umowie powoduje, że umowa taka z woli stron staje się umową odpłatną, o tyle z samego roszczenia o odsetki ustawowe za opóźnienie spełnienia świadczenia pieniężnego nie można wywodzić żadnych wniosków co do charakteru opóźnionego świadczenia jako odpłatnego lub nieodpłatnego.

W piśmiennictwie przyjmuje się, że prawo wspólnika spółki z ograniczoną odpowiedzialnością do dywidendy powstaje z dniem powzięcia przez zgromadzenie wspólników uchwały o podziale zysku, czyli prawo to w rozpoznawanej sprawie powstało z dniem 2 września 1994 r. Charakter tego prawa jest sporny. Przyjmuje się, że prawo to ma charakter „odrębnej wierzytelności”, czyli roszczenia o wypłatę dywidendy. W rozpoznawanej sprawie roszczenie to stało się wymagalne przed końcem września 1994 r., lecz mimo wezwań wspólników Spółka do końca tego roku, a także roku podatkowego 1995, nie wypłaciła należnej wspólnikom dywidendy; Spółka dysponowała w ciągu roku 1995 niewypłaconymi kwotami, wykorzystując je jako uzupełnienie własnych środków obrotowych. Ocena skutków podatkowych powyższych działań wspólników i Spółki powinna uwzględniać, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego pod pojęciem nieodpłatnego świadczenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, należy rozumieć te wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu (por. np. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 sierpnia 1999 r., III RN 31/99, OSNAPiUS 2000 nr 13, poz. 496, a zwłaszcza wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2000 r., III SA 2252/99, LEX nr 40687) lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu przysporzenie majątku tej osoby, mające konkretny wymiar finansowy (por. wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2000 r., I SA/Gd 2285/98, LEX nr 39796). W rozpoznawanej sprawie uzyskanie korzyści przez Spółkę polegało na dysponowaniu w okresie roku podatkowego niewypłaconymi wspólnikom kwotami należnej im dywidendy. Spółka uzyskała te korzyści nieodpłatnie, bowiem z tytułu korzystania przez nią z bezprawnie zatrzymanej dywidendy nie

wypłacała wspólnikom wynagrodzenia. Spółka uzyskała te korzyści kosztem wspólników, bowiem nie wypłaciła im należnych kwot w wysokościach określonych w uchwale wspólników, mimo iż wspólnicy wezwali Spółkę do uiszczenia należności. Należy w związku z tym podkreślić, że dla oceny skutków podatkowych ustalonego stanu faktycznego nie ma rozstrzygającego znaczenia to, że wspólnikom służy roszczenie o wypłatę dywidendy, bowiem przysporzenie Spółce korzyści nastąpiło w wyniku bezprawnych działań Spółki, nie zaś wskutek czynności wspólników. W szczególności kwalifikowanie tych korzyści jako nieodpłatnego świadczenia nie wymaga wykazania, że wspólnicy świadczyli na rzecz Spółki oraz że to Spółka otrzymała od wspólników tytuł prawny do dysponowania należnymi wspólnikom kwotami. Nie ulega bowiem wątpliwości, że pojęcie nieodpłatne świadczenie użyte w przepisie art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie może być utożsamiane z cywilistycznym rozumieniem tego pojęcia.

Biorąc powyższe pod rozwagę, Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====