

**Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Sądu Najwyższego
z dnia 12 października 1995 r.
III AZP 19 /95**

Przewodniczący Prezes SN: Jan Wasilewski, Sędziowie SN - Teresa Flemming-Kulesza (sprawozdawca), Józef Iwulski, Jerzy Kwaśniewski, Janusz Łętowski, Walery Masewicz (współsprawozdawca), Andrzej Wróbel,

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Waldemara Grudzieckiego, w sprawie ze skargi Przedsiębiorstwa Wielobranżowego "O." Spółki z o.o. w B. na decyzję Izby Skarbowej w B. z dnia 31 sierpnia 1993 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od osób prawnych za 1992 r., po rozpoznaniu na posiedzeniu jawnym w dniu 12 października 1995 r., zagadnienia prawnego przekazanego przez skład pięciu sędziów Sądu Najwyższego składowi siedmiu sędziów Izby Administracyjnej, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych Sądu Najwyższego postanowieniem z dnia 1 czerwca 1995 r., [...]

Czy kradzież z włamaniem do budynku podatnika, powodująca utratę środków obrotowych (pieniężnych) jest zdarzeniem losowym w rozumieniu art. 15 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz. U. Nr 21, poz. 86)?

p o d j a ł następującą uchwałę:

Kradzież z włamaniem do budynku podatnika, który dołożył należytej staranności w celu jej uniknięcia, powodująca stratę w środkach obrotowych, była zdarzeniem losowym w rozumieniu art. 15 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz. U. Nr 21, poz. 86 ze zm.) w brzmieniu tego przepisu obowiązującym w 1992 r.

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

Zagadnienie prawne przytoczone we wstępnej części uchwały wyłoniło się przy rozpoznawaniu rewizji nadzwyczajnej od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 26 października 1994 r. [...]. Wnoszący rewizję nadzwyczajną - Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego - zakwestionował wykładnię pojęcia "zdarzenie losowe" dokonaną przez Naczelną Sąd Administracyjny (a wcześniej przez organy podatkowe) występującego w pierwotnym brzmieniu art. 15 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz. U. Nr 21, poz. 86 ze zm.) - zwanej

dalej ustawą.

Rozpoznawana sprawa dotyczy podatku dochodowego od osób prawnych za 1992 r. W tymże roku podatnik poniósł stratę w środkach obrotowych spowodowaną kradzieżą z włamaniem. Stratę tę odliczył od przychodu, natomiast organ podatkowy (Urząd Skarbowy) wymierzył podatek odpowiednio wyższy, uznając taki sposób ustalenia dochodu za bezpodstawną. Pogląd ten podzielony został następnie przez Izbę Skarbową oraz Naczelny Sąd Administracyjny.

Spór powstały na tle wykładni wymienionego przepisu sprowadzał się do tego, czy kradzież z włamaniem (a więc działanie człowieka) może być uznane za zdarzenie losowe. Przepis art. 15 ust. 2 pkt 2 ustawy w jego pierwotnym brzmieniu stanowił, że kosztami uzyskania przychodów są również "straty częściowe lub całkowite w środkach trwałych i środkach obrotowych, spowodowane zdarzeniami losowymi; straty są potrącalne w wysokości nie pokrytej odszkodowaniem z tytułu ubezpieczeń i odpisami amortyzacyjnymi".

Organy podatkowe i Naczelny Sąd Administracyjny twierdziły, że kradzież z włamaniem nie może być uznana za zdarzenie losowe w rozumieniu tego przepisu. Zdarzenia losowe należy bowiem powiązać - ich zdaniem - z działaniami sił przyrody (ogień, powódź, grad). Natomiast wnoszący rewizję nadzwyczajną twierdził, że nie ma żadnych przesłanek prawnych, które przemawiałyby przeciwko uznaniu kradzieży za zdarzenie losowe w rozumieniu wyżej wymienionego przepisu ustawy. Zwykły skład Sądu Najwyższego przedstawiając zagadnienie prawne składowi powiększonemu uznał, że wykładnia omawianego pojęcia budzi poważne wątpliwości. Nie zostało ono zdefiniowane w prawie podatkowym. Za zdarzenia losowe należy - zdaniem tego składu - niewątpliwie uznać zdarzenia spowodowane działaniem siły wyższej (np. uderzenie pioruna, powódź, pożar, eksplozja, grad, obsunięcie się ziemi lub tąpnięcia). Są one zaliczane do zdarzeń losowych w przepisie § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1990 r. w sprawie ogólnych warunków ubezpieczenia obowiązkowego budynków wchodzących w skład gospodarstwa rolnego od ognia i innych zdarzeń losowych (Dz. U. Nr 92, poz. 546 ze zm.). Są wszakże działania ludzkie wykazujące również cechy przemożnej przemocy (np. napad uzbrojonej bandy). Wątpliwość wyrażona w uzasadnieniu pytania prawnego sprowadza się zatem do tego, czy pojęcie zdarzenia losowego, użyte w omawianym przepisie, może być utożsamiane z pojęciem sił przyrody, czy też powinno być rozumiane szerzej, w sposób uwzględniający również inne zdarzenia przypadkowe zewnętrzne, którym obiektywnie nie da się zapobiec.

Rozważenie przedstawionego zagadnienia prawnego należało rozpocząć od ustalenia naturalnego (potocznego) znaczenia pojęcia "zdarzenie losowe", skoro - jak wyżej wspomniano - ustawodawca nie zdefiniował go. W takim rozumieniu zdarzeniem losowym nazwać można byłoby wszystkie takie zdarzenia, które są zależne od losu, nieprzewidywalne, niemożliwe do uniknięcia

nawet przy zachowaniu należytej staranności o swoje sprawy.

Zbliżony sens przymiotnika "losowy" podaje "Słownik języka polskiego" (PWN 1994, t. II). Prosta wykładnia językowa prowadzi zatem do wniosku, że rozumienie zwrotu "zdarzenia losowe" użytego w omawianym przepisie nie może być ograniczone do przypadków siły wyższej oraz do klęsk i innych wydarzeń spowodowanych działaniem żywiołów lub sił przyrody. Działania człowieka mogą być również uznane za zdarzenia losowe dla innego człowieka.

Przykład pożaru dobrze ilustruje te wnioski. Pożar niewątpliwie powinien być uznany za zdarzenie losowe zarówno wtedy, gdy spowodowany został przez uderzenie pioruna lub na skutek wadliwie działającej instalacji elektrycznej, jak i wówczas, gdy spowodował go człowiek (trzecia osoba dla poszkodowanego), nieumyślnie lub przez podpalenie. Za zdarzenia losowe nie mogłyby być uznane skutki działań lub zaniedbań samego poszkodowanego, gdyż pozbawione byłyby dla niego samego elementu "losowości", czyli zależności od kolei losu.

Już powyższe rozważania oparte na prostej wykładni językowej prowadzą do konieczności udzielenia twierdzącej odpowiedzi na przedstawione pytanie. Skoro jednak w analizowanym przepisie ustawy mowa jest o stratach "w wysokości nie pokrytej odszkodowaniem z tytułu ubezpieczenia", warto rozważyć również rozumienie zwrotu "zdarzenia losowe" w prawie ubezpieczeń majątkowych. Doktryna tej dziedziny prawa wyjaśniała znaczenie tego pojęcia, wyróżniając następujące jego cechy: niepewność nastąpienia, niemożność przewidzenia, czy i kiedy określone zdarzenie nastąpi, niezależność zdarzenia losowego od woli jednostki, która została nim dotknięta, a także statystyczną prawidłowość, nadzwyczajność, losowość.

W doktrynie tego prawa zaznacza się też, że zdarzenia losowe mogą być spowodowane nie tylko działaniem sił przyrody, ale również działaniami ludzkimi (z tym, że dla samego działającego zdarzenie to nie może mieć prawnych skutków zdarzenia losowego). Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że nie jest uprawnione utożsamianie zwrotu "zdarzenia losowe" występującego w omawianym przepisie z pojęciem siły wyższej, ani też nie ma podstaw do ograniczenia jego zakresu do działań sił przyrody. Takie ograniczenie należałoby uznać za bezpodstawne w myśl zasady "lege non distinguente". Skoro bowiem ustawodawca posłużył się pojęciem "zdarzenie losowe", nie ograniczając jego zakresu, to należy zakładać, że obejmuje ono zarówno zdarzenia spowodowane przez siły przyrody, jak i wywołane działaniem człowieka.

Zdaniem Sądu Najwyższego brak jest podstaw do przypisania szczególnego znaczenia tytułowi oraz treści jednego z przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1990 r. w sprawie ogólnych warunków ubezpieczenia obowiązkowego budynków wchodzących w skład gospodarstwa rolnego od ognia

i innych zdarzeń losowych (Dz. U. Nr 92, poz. 546, ze zm.). Ten akt prawny dotyczy - jak widać - obowiązkowego ubezpieczenia majątkowego działalności rolniczej, a więc trudno dopatrzeć się jego związku z omawianą problematyką podatkową.

Niezależnie od tego, treść przepisu § 7 tego rozporządzenia nie upoważnia do twierdzenia, że zawiera on definicję pojęcia zdarzenia losowego. W przepisie tym uregulowano jedynie zakres odpowiedzialności ubezpieczyciela w ramach tego obowiązkowego ubezpieczenia. Bezpodstawne jest wnioskowanie, że skoro w tym akcie prawnym nie uregulowano odpowiedzialności ubezpieczyciela za kradzieże, to nie są one zdarzeniami losowymi.

Podsumowując tę część rozważań stwierdzić należy, że zarówno prosta wykładnia językowa, jak i odniesienie się do doktryny prawa ubezpieczeń majątkowych pozwalają na objęcie pojęciem "zdarzenia losowego" - w rozumieniu omawianego przepisu - również przypadków spowodowanych działaniem osoby ludzkiej. Kradzież jest jednym z takich przypadków, jednakże tylko pod pewnymi warunkami. Pomijając kradzieże pozorowane (gdyż nie mogłyby być one w ogóle uznane za kradzieże), zaznaczyć trzeba, że kradzież jest zdarzeniem losowym dla okradzionego tylko wówczas, gdy zachowane są przesłanki owej "losowości". Musi być zatem zdarzeniem nieprzewidywalnym, nie do uniknięcia. Nie można by uznać za zdarzenie losowe kradzieży środków obrotowych w ogóle nie zabezpieczonych lub nienależycie zabezpieczonych. Podkreślić trzeba, że przedmiotem rozważań jest pojęcie odnoszące się do podatników będących osobami prawnymi, dla których podjęcie wszelkich działań dla uniknięcia strat spowodowanych kradzieżą powinno być oczywistością. Należałoby od takich podatników wymagać nawet szczególnej staranności w przeciwdziałaniu kradzieżom. Jeżeli ci podatnicy przez swoje działania lub zaniechania dopuszczają do powstania strat spowodowanych kradzieżą, to kradzież w tych warunkach traci cechę "losowości". Nie może być uznana zatem za "zdarzenie losowe" w rozumieniu analizowanego przepisu.

Przepis ten - art. 15 ust. 2 pkt 2 ustawy - ma zastosowanie w sprawie, w której wyłoniło się zagadnienie, w pierwotnym swym brzmieniu, gdyż chodzi o podatek należny za 1992 r. W następnym roku przepis ten był znowelizowany ustawą z dnia 6 marca 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 28, poz. 127). Istota tej nowelizacji sprowadzała się do tego, że zrezygnowano ze szczegółowego wymieniania kosztów uzyskania przychodów poprzestając na ogólnym sformułowaniu, że są nimi koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów z wyjątkiem kosztów wymienionych w przepisie art. 16 ust. 1. W tym ostatnim przepisie, w punkcie 5 stwierdzono, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów "strat w środkach trwałych i obrotowych spowodowanych zdarzeniami losowymi w części

pokrytej odpisami amortyzacyjnymi oraz otrzymanym odszkodowaniem z tytułu ubezpieczenia". W jednej z następnych nowelizacji ustawy (dokonanej ustawą z dnia 16 grudnia 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania i niektórych innych ustaw - Dz. U. Nr 134, poz. 646) skreślono wyrazy: "spowodowanych zdarzeniami losowymi".

Przedstawiona ewolucja regulacji prawnej nie ma pierwszorzędного znaczenia dla treści udzielonej odpowiedzi. Istotne było jedynie zaznaczenie, że uchwała odnosi się do treści przepisu art. 15 ust. 2 pkt 2 obowiązującej w 1992 r.

Z tych wszystkich względów należało podjąć uchwałę o treści podanej w sentencji.

=====