

Wyrok z dnia 13 grudnia 2001 r.

III RN 156/00

Kary umowne (art. 483 § 1 KC) nie były wolne od podatku na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 12 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w 1996 r.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 13 grudnia 2001 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Inżynieryjnego „T.” Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w P. na decyzję Izby Skarbowej w P. z dnia 3 grudnia 1998 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 1996 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 8 lutego 2000 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Izba Skarbowa w P. decyzją z dnia 3 grudnia 1998 r. utrzymała w mocy, zaskarżoną przez podatnika – Przedsiębiorstwo Inżynieryjne „T.” Spółka z o. o. w P., decyzję Inspektora Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w P. z dnia 22 czerwca 1998 r. określającą zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 1996 r. w wysokości 7. 526, - zł. W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia Izba Skarbowa stwierdziła w szczególności, że analiza dyspozycji art. 17 ust. 1 pkt 12 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm. – w brzmieniu obowiązującym w 1996 r.) w porównaniu z dyspozycją art. 16 ust. 1 pkt 22 tej ustawy wskazuje na to, iż ustawodawca świadomie uczynił wyraźne rozróżnienie pomiędzy „karą umowną” a „odszkodowaniem” z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług

albo zwłoki w ich dostarczeniu lub wykonaniu, a w konsekwencji przyjął rozwiązanie prawne, w myśl którego „kara umowna” nie podlega zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu wyrokiem z dnia 8 lutego 2000 r. [...] oddalił skargę podatnika na powyższą decyzję Izby Skarbowej w P., a w jego uzasadnieniu w pełni podzielił pogląd prawny, wedle którego art. 17 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych należy interpretować w ten sposób, iż wolne od tego podatku jest wprowadzie otrzymane przez podatnika na podstawie prawa cywilnego odszkodowanie, ale już nie kary umowne, o których mowa w art. 483 § 1 KC.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego pismem z dnia 3 października 2000 r. [...] wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu, któremu zarzucił rażące naruszenie art. 17 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (w brzmieniu obowiązującym w 1996 r.) w związku z art. 483 KC przez przyjęcie, że „nie są wolne od podatku dochodowego kary umowne pobrane w 1996 r. przez Spółkę „T.” dlatego, że nie są odszkodowaniem otrzymanym na podstawie przepisów prawa cywilnego” oraz na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu zarzutów rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że: po pierwsze – brzmienie art. 483 § 1 i art. 484 § 1 KC wskazuje, iż „dochodząc kary umownej wierzyciel nie musi udowodnić poniesienia szkody i jej wysokości. Nie zmienia to jednak faktu, że szkoda jest przesłanką odpowiedzialności dłużnika”; po drugie – związek pomiędzy wystąpieniem szkody i jej rozmiarem a obowiązkiem zapłaty kary umownej wynika z art. 484 § 2 KC; po trzecie – przyjmuje się, iż jeżeli dłużnik udowodni, że wierzyciel nie poniósł żadnej szkody, będzie mógł odmówić zapłaty kary umownej; dowodzi to, że kara umowna jest także rodzajem odszkodowania otrzymywanym na podstawie przepisów prawa cywilnego; jeżeli więc „w danym stanie faktycznym strona zapłaciła karę umowną, to można domniemywać, że zostały spełnione przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej, wierzyciel poniósł szkodę”; po czwarte - faktem jest natomiast, że w sprawie niniejszej podatnik, który otrzymał kary umowne, informował w toku postępowania podatkowego, że otrzymał je w związku z rzeczywistą szkodą,

jaką poniósł w następstwie niewykonania lub nienależytego wykonania przez określone firmy zawartych z nim umów. Naruszeniem analizowanej normy podatkowej byłoby natomiast obciążenie podatnika, który wykazał, że określoną kwotę uzyskał tytułem kary umownej, obowiązkiem przeprowadzenia dowodu poniesienia szkody i wykazania, że poniesiona szkoda jest równa karze umownej lub większa od tej kary, skoro dla otrzymania 'odszkodowania (w formie kary umownej) na podstawie przepisów prawa cywilnego' dowód taki nie obciążał go"; po piąte – w rewizji nadzwyczajnej wskazano równocześnie na to, że w kwestii interpretacji art. 17 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w związku z art. 483 i art. 484 KC dotychczasowe orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego nie było jednolite.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest oczywiście bezzasadna. Jakkolwiek na gruncie przepisów prawa cywilnego kara umowna (art. 483 § 1 KC) pełni funkcję analogiczną do odszkodowania z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania (art. 471 i nast. KC), to jednak równocześnie zasadniczo różni się ona od odszkodowania z uwagi na fakt, że należy się ona wierzycielowi zawsze wtedy, gdy zaistnieją okoliczności uzasadniające postawienie zarzutu niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania i to bez względu na wysokość poniesionej przez niego szkody (art. 484 § 1 KC). Nawijając wyraźnie do powyższego cywilnoprawnego rozróżnienia – z jednej strony „odszkodowań”, a z drugiej strony „kar umownych” – ustawodawca w art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (w jej brzmieniu obowiązującym w 1996 r.) wyraźnie stwierdził, iż „nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kar umownych i odszkodowań z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług”, a z kolei w art. 17 ust. 1 pkt 12 tej samej ustawy (w jej brzmieniu obowiązującym w 1996 r.) przyjął rozwiązanie prawne, w myśl którego wolne od tego podatku są już nie „kary umowne”, lecz tylko „odszkodowania otrzymane na podstawie przepisów prawa cywilnego”.

W rozpoznawanej sprawie organy podatkowe prawidłowo zastosowały wobec podatnika art. 17 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (w

brzmieniu obowiązującym w 1996 r.), który wykluczał możliwość zwolnienia od tego rodzaju podatku uzyskanych przez podatnika kwot z tytułu cywilnoprawnych „kar umownych”, a w konsekwencji trafna była ich decyzja określająca zobowiązanie podatnika z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 1996 r. Natomiast podniesiony w rewizji nadzwyczajnej zarzut „rażącego naruszenia prawa” jest oczywiście bezzasadny, bowiem opiera się on na wykładni, która jest sprzeczna z literalnym brzmieniem art. 17 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (w wersji obowiązującej w 1996 r.).

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹² KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz.189 ze zm.) orzekł jak w sentencji.

=====