

Wyrok z dnia 8 października 2002 r.

III RN 171/01

Przepis art. 14 ust. 3 zdanie drugie in fine 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.; obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 1998 r., określając, że ustalenie wartości rzeczy bądź praw majątkowych będących przedmiotem odpłatnego zbycia powinno nastąpić z uwzględnieniem opinii biegłych, wskazywał na rodzaj dowodu, a nie na liczbę biegłych, których opinii powinien zasięgnąć organ podatkowy. Nie naruszało tego przepisu przeprowadzenie dowodu z opinii jednego biegłego.

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

Sąd Najwyższy z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Ryszarda Walczaka, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 8 października 2002 r. sprawy ze skargi L. Fabryki Maszyn Rolniczych S.A w L. na decyzję Izby Skarbowej w L. z dnia 13 lipca 1999 r. [...] w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 1996 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prokuratora Generalnego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 22 listopada 2000 r. [...]

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

U z a s a d n i e

Prokurator Generalny wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 22 listopada 2000 r. [...] w sprawie ze skargi L. Fabryki Maszyn Rolniczych Spółki Akcyjnej w L.

na decyzję Izby Skarbowej w L. z dnia 13 lipca 1999 roku w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 1996 rok.

Wyrokowi temu zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 roku o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 14 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.) i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz o przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu .

Zaskarżonym wyrokiem uchylono decyzje podatkowe obu instancji. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że w celu wyceny wartości akcji S. Spółki Akcyjnej w L. zlecono sporządzenie opinii przez trzech biegłych. Przy czym, wbrew treści art. 197 w związku z art. 216 § 2 Ordynacji podatkowej, nie wydano stosownego postanowienia, przez co należy zakwestionować udział tych osób w charakterze biegłych. Organy kontroli skarbowej oparły się również na opinii sporządzonej na wezwanie Prokuratury w postępowaniu karnym, traktując ją jako opinię w rozumieniu art. 14 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zdaniem NSA, ta ekspertyza może być oceniana tylko jako dokument prywatny. Analizując treść art. 14 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, NSA doszedł do przekonania, że wartość rynkową praw majątkowych będących przedmiotem umowy należy ustalić w oparciu o co najmniej dwie opinie biegłych. Nie czyni temu zadość wydanie wspólnej opinii przez kilku powołanych biegłych, co miało miejsce w niniejszej sprawie. W zaskarżonym wyroku podniesiono również, że powołani biegli sporządzili wycenę wartości akcji S. S.A., nie dokonując ekspertyzy w zakresie wartości rynkowej akcji, co powinno być przedmiotem ustalenia organów kontroli skarbowej. NSA uznał, że zaskarżone decyzje wydane zostały z naruszeniem przepisów art. 122, 187 § 1 i 191 Ordynacji podatkowej, w stopniu mogącym mieć wpływ na wynik sprawy.

Sąd Najwyższy zważył co następuje:

Rewizja nadzwyczajna zasługuje na uwzględnienie, ponieważ zaskarżone rozstrzygnięcie narusza przepis art. 14 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.).

Problematykę ustalania dla celów podatkowych przychodu ze sprzedaży nieruchomości, innych rzeczy oraz praw majątkowych w 1996 roku regulowały przepisy art. 14 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. W świetle powołanych przepisów przychodem była wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, kwota ta podlegała weryfikacji przez urząd skarbowy. Jeżeli stwierdził on, że wskazana cena znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, po wyczerpaniu procedury określonej w art. 14 ust. 3 ustawy, z uwzględnieniem opinii biegłych określał wartość rynkową przedmiotu sprzedaży. Jak wynika z akt sprawy we wrześniu 1996 roku L. Fabryka Maszyn Rolniczych S.A. w L. sprzedała posiadane akcje S. S.A. po cenie 15 złotych za sztukę. Organ podatkowy, stwierdzając, że jest to cena zaniżona, po wezwaniu stron umowy do zmiany jej lub podania przyczyn określenia takiej ceny, uznał, że wartość rynkowa jednej akcji winna wynosić 77,50 złotych. Ustalenie to zostało poczynione z uwzględnieniem opinii biegłych zatrudnionych w Szkole Głównej Handlowej w W., sporządzonej na zlecenie Inspektora Kontroli Skarbowej, przy czym nie zostało wydane w tym zakresie postanowienia stosownie do treści art. 197 § 1 w związku z art. 216 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.). Sąd Najwyższy uznał, że działanie takie stanowi naruszenie przepisów postępowania, jednak z uwagi na zachowanie gwarancji procesowych stron, w szczególności zawiadomienie ich o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu, umożliwienie spotkania z biegłymi, a nadto zapoznanie z całością materiału dowodowego, uchybienie to nie miało istotnego wpływu na wynik sprawy.

Zgodnie z treścią art. 14 ust. 3 zdanie drugie in fine ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym w 1996 roku, urząd skarbowy winien ustalać wartość rynkową przedmiotu sprzedaży z uwzględnieniem opinii biegłych. Dokonując wykładni językowej NSA uznał, że skoro ustawodawca użył liczby mnogiej, to skuteczny może być tylko dowód z co najmniej dwóch opinii biegłych. Stwierdził ponadto, że sporządzenie wspólnej opinii przez biegłych, nie wypełnia przesłanki dysponowania wielością opinii. Zdaniem Sądu Najwyższego nie można zgodzić się z takim stanowiskiem. Zasadnie w rewizji nadzwyczajnej podniesiono, iż w sprawie opinię wyraziło trzech biegłych. Przepisy KPA jak i Ordynacji podatkowej nie określają, czy opinia sporządzona przez kilku biegłych musi być wyrażona w kilku osobnych dokumentach, czy wystarczy opisanie wyników ekspertyzy i przedstawienie oceny kilku biegłych w jednym akcie. Zdaniem Sądu Najwyższego, w braku wy-

rażnej regulacji w tym zakresie, przesłanka zasięgnięcia opinii kilku biegłych zostaje spełniona w sytuacji, gdy ekspertyza zespołu biegłych zostaje opracowana po wspólnej analizie przedstawionego materiału, a pod dokumentem podpiszą się wszyscy powołani biegli. Nie zmienia charakteru mnogości opinii okoliczność, że zostały one opracowane na jednym nośniku informacji, a zastosowane metody i wnioski końcowe są im wspólne.

Ponadto należy zauważyć, że art. 181 Ordynacji podatkowej określa co może stanowić dowód w postępowaniu podatkowym; zostały tam wymienione między innymi „opinie biegłych”. Dokonując li tylko wykładni językowej tego przepisu, podobnie jak NSA uczynił to interpretując art. 14 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, można by dojść do wniosku, że w postępowaniu podatkowym nie stanowiła dowodu ekspertyza opracowana przez jednego biegłego powołanego w sprawie. Wykładnia ta doprowadziłaby do błędnych wniosków, gdyż już w art. 84 KPA ustawodawca wskazuje, że w razie potrzeby uzyskania wiadomości specjalnych, organ administracji publicznej może zwrócić się do biegłego lub biegłych o wydanie opinii. Dla poparcia tezy, że w przepisach regulujących postępowanie podatkowe ustawodawca mówiąc „opinia biegłych”, miał na myśli rodzaj dowodu, a nie liczbę specjalistów, których ocenę winien poznać organ podatkowy, można odwołać się do wykładni systemowej. Zarówno w przepisach art. 278 KPC jak i art. 193 KPK mowa jest o uzyskaniu wiadomości specjalnych po zasięgnięciu opinii biegłego albo biegłych. Tylko w ściśle określonych przypadkach ustawodawca wymaga opinii co najmniej dwóch biegłych. Zdaniem Sądu Najwyższego interpretacja przepisów o dowodach w postępowaniu podatkowym, która prowadzi do postrzegania ich jako bardziej rygorystycznych, nie ma podstaw tak systemowych, jak i w zasadach logicznego rozumowania. Zatem ze względu na wykładnię systemową i celowościową należałoby dopuścić możliwość skutecznego przeprowadzenia dowodu z opinii jednego biegłego.

Nadmienić należy, iż ustawodawca, dostrzegając niejednorodną praktykę w zakresie wykładni art. 14 ust. 3 ustawy, ustawą z dnia 20 listopada 1998 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 144, poz.931), zmienił treść tego przepisu w ten sposób, że obok liczby mnogiej dotychczas określającej dowód konieczny dla uzyskania wiadomości specjalnych, dodał liczbę pojedynczą, podkreślając możliwość zasięgnięcia opinii jednego biegłego. Nowela weszła w życie z dniem 1 stycznia 1999 roku, przy czym zgodnie z art. 4 ustawy ma ona zastosowanie do dochodów uzyskanych od tego dnia. Zmiana treści art. 14 ust. 3 przemawia za

dokonaną przez Sąd Najwyższy wykładnią, gdyż postępowanie w celu określenia wartości przedmiotu umowy nie uległo zmianie w pozostałym zakresie. Nie uległo również zmianie jego znaczenie dla postępowania podatkowego i nieuprawniona byłaby wykładnia, iż przed dniem 1 stycznia 1999 roku dla ustalenia tych samych okoliczności, przy tożsamym stanie faktycznym konieczne było dopuszczenie dowodu z opinii co najmniej dwóch biegłych, a po tej dacie wystarczy zasięgnąć opinii jednego biegłego.

Wydając decyzję, organ pierwszej instancji oparł się także na opinii biegłych powołanych przez Prokuraturę Wojewódzką w L. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że ekspertyza sporządzona przez pracowników Instytutu Organizacji i Zarządzania w Przemyśle O. w W., jako powołanych na potrzeby postępowania karnego, nie mogła stanowić dowodu z opinii biegłych w postępowaniu podatkowym, winna ona być traktowana jedynie jako dokument prywatny. Sąd Najwyższy zważył, iż ustalenie wartości rynkowej akcji Spółki winno nastąpić nie na podstawie, a tylko z uwzględnieniem opinii biegłych, przez co zasadne jest dopuszczenie jako dowodu wszystkiego, co mogłoby przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, w szczególności opinii sporządzonych w innych sprawach. Konieczność dopuszczenia wszystkich dowodów dla wyjaśnienia istotnych okoliczności jest tym bardziej uzasadniona, że sporządzone opinie podlegają z mocy art. 80 KPA ocenie organu podatkowego.

Słusznie w rewizji nadzwyczajnej podniesiono, że nie stoi na przeszkodzie prawidłowemu ustaleniu wartości rynkowej okoliczność, iż biegli w swych opiniach wycenili tylko wartość akcji Spółki. Zgodnie z art. 14 ust. 3 ustawy, urząd skarbowy ustala wartość rynkową z uwzględnieniem opinii biegłych. Przez „wartość ustaloną” należy rozumieć nie kwotę wyliczoną w opinii, ale przyjętą przez organ podatkowy do wymiaru podatku. Na tle okoliczności, że akcje nie były przedmiotem publicznego obrotu, przez co ich wartość nie mogła być zweryfikowana na rynku papierów wartościowych, należy uznać za prawidłowe twierdzenie, że cena akcji zbliżona powinna być do ich wartości. Zatem organy podatkowe właściwie zastosowały tryb określony w art. 14 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Mając powyższe na uwadze Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹³ KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzekł jak w sentencji.

=====