

Wyrok z dnia 7 marca 2003 r.

III RN 40/02

Zaległości podatkowe z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, które obciążają wspólnika spółki cywilnej, nie podlegają potrąceniu z wierzytelnościami tej spółki wobec państwowych jednostek budżetowych, o których mowa w art. 64 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.).

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 7 marca 2003 r. sprawy ze skarg Piotra M. i Krzysztofa K. na decyzje Izby Skarbowej w W. z dnia 17 stycznia 2000 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 1998 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2001 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

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

Zaskarżony rewizją nadzwyczajną wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2001 r. został wydany po rozpatrzeniu następujących okoliczności.

Decyzjami z dnia 10 września 1999 r. [...] Urząd Skarbowy W.-W. odmówił dokonania potrąceń zobowiązań podatkowych Piotra M. i Krzysztofa K., wspólników spółki cywilnej „S.”, w podatku dochodowym od osób fizycznych za listopad i grudzień 1998 r. w kwocie 7.927,54 zł z wierzytelności spółki cywilnej „S.” wobec państwowej jednostki budżetowej (Samodzielnego Zakładu Opieki Zdrowotnej w S.). Urząd Skarbowy nie uznał żądania podatkowego stwierdzając, że nie zachodzi wy-

magana w art. 64 § 2 Ordynacji podatkowej tożsamość podmiotów zobowiązanych z tytułu podatku od osób fizycznych i z tytułu wierzytelności wobec państwowych jednostek budżetowych z tytułu robót budowlanych, dostaw i usług wykonywanych, które przysługują spółce cywilnej „S.”.

Izba Skarbowa w W. decyzjami z dnia 17 stycznia 2000 r. [...] w odniesieniu do Krzysztofa K. i [...] w odniesieniu do Piotra M. utrzymała w mocy decyzje Urzędu Skarbowego W.-W. Izba Skarbowa podzieliła ustalenia faktyczne oraz argumentację prawną organu pierwszej instancji co do tego, że nie może być dokonane potrącenie podatku dochodowego od osób fizycznych będącego zobowiązaniem wspólnika spółki cywilnej, podczas gdy wierzytelność wobec państwowej jednostki budżetowej przysługuje spółce cywilnej, podkreślając, że należy zasadniczo odróżniać prawa i obowiązki, których podmiotem jest jeden ze wspólników od praw i obowiązków, których podmiotem jest spółka, czyli wszyscy wspólnicy.

W jednobrzmiących skargach skierowanych do Naczelnego Sądu Administracyjnego Krzysztof K. i Piotr M. zarzucili w szczególności naruszenie art. 64 § 1 w związku z art. 64 § 2 i art. 139 oraz art. 201 w związku z art. 205 Ordynacji podatkowej. Zdaniem skarżących to oni są podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych i jednocześnie solidarnymi wierzycielami Samodzielnego Zakładu Opieki Zdrowotnej w S. Wywodzili przy tym, że stosownie do art. 367 Kodeksu cywilnego każdy ze wspólników może żądać zaspokojenia wierzytelności na swoją rzecz.

Po połączeniu skarg do wspólnego ich rozpoznania i rozstrzygnięcia Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 27 kwietnia 2001 r. [...] uchylił zaskarżone decyzje. W pierwszym zdaniu uzasadnienia wyroku Sąd stwierdził, iż „skarga okazała się bezzasadna”, pomimo to w dalszych wywodach uznał, że błędne jest stanowisko organów podatkowych co do niemożności potrącenia podatku dochodowego od wspólnika spółki cywilnej z wierzytelności tej spółki wobec państwowej jednostki budżetowej. Wskazując na przepis art. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) Sąd uznał wspólników spółki cywilnej za podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Sąd uznał, że każdy ze wspólników spółki cywilnej stosownie do jego udziału, mógł wystąpić o dokonanie potrącenia, przewidzianego w art. 64 Ordynacji podatkowej, pod warunkiem, że wierzytelność podatnika wobec Skarbu Państwa była wzajemna, bezsporna i wymagalna.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł rewizję nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie: 1) art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 64 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), 2) art. 328 § 2 k.p.c. w związku z art. 59 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Na tych podstawach opiera się wniosek rewidującego o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skarg, ewentualnie o uchylenie tegoż wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej wskazano, że rozstrzygnięcie sprawy pozostaje w sprzeczności ze stwierdzeniem bezzasadności skargi. Tego rodzaju sprzeczność nie może być usunięta w drodze wykładni lub sprostowania wyroku. Ponadto uzasadnienie wyroku nie zawiera oceny kontrowersyjnej w sprawie kwestii, czy Urząd Skarbowy i Izba Skarbowa słusznie dokonali rozróżnienia po stronie podmiotowej wierzytelności wobec państwowej jednostki budżetowej - przysługującej spółce cywilnej i należności z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych - obciążającej wspólników. Takie uzasadnienie zaskarżonego wyroku, według oceny Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie spełnia swej podstawowej funkcji, gdyż nie wskazuje przyczyn prawnych, dla których uwzględniono zarzuty skargi. W zakresie materialnoprawnej podstawy rewizji nadzwyczajnej podniesiono, że przepis art. 64 § 2 ustawy - Ordynacja podatkowa nie ma zastosowania do potrącenia zobowiązań wspólników spółki cywilnej z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych z wierzytelnościami spółki cywilnej wobec państwowych jednostek budżetowych z tytułu robót budowlanych, dostaw lub usług wykonywanych przez tę spółkę w trybie przepisów o zamówieniach publicznych. Z przepisu tego - zdaniem rewidującego - wynika, iż dla możliwości dokonania potrącenia konieczne jest, aby wierzytelność podatnika wobec państwowej jednostki budżetowej spełniała wszystkie wymogi określone we wskazanej wyżej normie, a więc była wzajemna, wymagalna i bezsporna, zaś potrącenie dokonywane było przez tego podatnika, który dysponuje tą wierzytelnością i z tej wierzytelności. Przepis ten określa więc zarówno podmiot uprawniony do skorzystania z instytucji potrącenia jak i warunki, jakie muszą spełniać przedstawione do potrącenia wierzytelności, bez możliwości zastosowania przepisów Kodeksu cywilnego o potrąceniu.

W orzecznictwie sądowym wyjaśnione zostało, iż spółka cywilna nie może być uznana za podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, a wspólników łączy wspólne źródło dochodów z majątku wspólnego (art. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wspólność łączna w odniesieniu do wspólników spółki cywilnej charakteryzuje się przede wszystkim tym, że wspólnik nie może rozporządzać udziałem we wspólnym majątku wspólników ani udziałem w poszczególnych składnikach tego majątku (art. 863 § 1 k.c.). W czasie trwania spółki wspólnik nie może domagać się podziału majątku wspólnego wspólników (art. 863 § 2 k.c.). Z istoty niepodzielności majątku wspólnego wynika też zasada jego nienaruszalności przez poszczególnego wspólnika.

Dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych przyjmowało jednolicie, że tylko zobowiązania podatkowe oraz zaległości podatkowe spółki cywilnej, a nie wspólników, mogą podlegać potrąceniu z wierzytelności spółki wobec państwowych jednostek budżetowych (por. wyrok NSA z dnia 4 stycznia 1996 r., SA/Sz 1735/95; Wokanda 1997 r. nr 1, s. 33). Takie stanowisko wyrażano także w doktrynie, gdyż wierzytelność przysługująca spółce cywilnej wobec państwowej jednostki budżetowej nie jest - z punktu widzenia stosunku podatkowo-prawnego (tj. łączącego wspólnika i państwo) - wierzytelnością wzajemną (B.Brzeziński, M.Kalinowski, M.Masternak, A.Olesińska, Ordynacja podatkowa Komentarz, Toruń 2002, s. 242).

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Podstawy rewizji nadzwyczajnej są oczywiście zasadne. Zaskarżony rewizją nadzwyczajną wyrok rozstrzygnął o uchyleniu zaskarżonej do tego Sądu decyzji administracyjnej, co następuje - stosownie do art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym - gdy Sąd uwzględni skargę na skutek stwierdzenia naruszenia prawa. Tymczasem - wbrew tej podstawowej zasadzie - Naczelny Sąd Administracyjny uwzględnił skargę po stwierdzeniu, że „skarga okazała się bezzasadna”. Co więcej, w dalszej części uzasadnienia zaskarżonego wyroku - jak to zasadnie przedstawiono w rewizji nadzwyczajnej - nie ma oceny prawnej odpowiedniej do zagadnienia prawnego, które w sprawie wystąpiło. Nie wiadomo dlaczego NSA przyjął, że Izba Skarbowa twierdziła, iż podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych jest spółka cywilna. Tymczasem stanowisko Izby Skarbowej w tej kwestii, wyrażone tak w decyzji, jak i w odpowiedzi na skargę,

opiera się wyraźnie na rozróżnieniu pozycji prawnej spółki cywilnej jako podatnika podatku od towarów i usług oraz określeniu podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, którymi mogą być tylko osoby fizyczne (w tym wypadku każdy ze wspólników).

Sąd Najwyższy podzielił także przedstawioną w rewizji nadzwyczajnej interpretację art. 64 § 2 Ordynacji podatkowej. W przepisie tym stanowi się po pierwsze, że bieżące zobowiązania podatkowe oraz zaległości podatkowe, w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa podlegają, na wniosek podatnika, potrąceniu z wzajemnych bezspornych i wymagalnych wierzytelności podatnika wobec państwowych jednostek budżetowych z tytułu robót budowlanych, dostaw lub usług, wykonanych przez niego w trybie przepisów o zamówieniach publicznych, po drugie, że następuje to „pod warunkiem, że potrącenie dokonywane jest przez tego podatnika i z tej wierzytelności”. Z treści tego przepisu, a zwłaszcza zacytowanego warunku, w którym *expressis verbis* określa się (a raczej podkreśla wobec poprzedzającego kontekstu pierwszej części przepisu) tożsamość podatnika i jego wierzytelności - wyraźnie wynika, że potrącenie może być dokonane tylko przez podatnika, który dysponuje określoną wierzytelnością. Jeżeli w sprawie chodzi o zobowiązania podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i jeżeli nie ulegało wątpliwości, że skarżący (indywidualnie określone osoby fizyczne - według nomenklatury ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, por. zwłaszcza art. 1 i art. 3 tej ustawy) byli tymi podatnikami, to możliwość zastosowania potrącenia określonego w art. 64 § 2 Ordynacji podatkowej, byłaby dopuszczalna tylko w stosunku do określonej w tym przepisie wierzytelności, która przysługuje każdemu z podatników. Tymczasem przedstawiona przez podatników do potrącenia wierzytelność, co także w sprawie było bezsporne - nie była wierzytelnością żadnego z nich, lecz należała do wspólnego majątku wspólników spółki cywilnej. Nie zachodziła wymagana w art. 64 § 2 Ordynacji podatkowej tożsamość podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku i podmiotu uprawnionego z tytułu określonej wierzytelności.

Na tle tej regulacji nie ma podstaw do przyjęcia, że zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych obciążające osobę fizyczną będącą wspólnikiem spółki cywilnej może być potrącone z wierzytelnością, która nie należy do tego podatnika (nie pozostaje w jego dyspozycji), lecz należy do wspólnego majątku wspólników spółki cywilnej. Chociaż bowiem spółka cywilna nie ma osobowości prawnej, to jednak funkcjonuje w określonej przepisami Kodeksu cywilnego

(por. art. 860-875) strukturze, wyodrębniającej ją od statusu poszczególnych wspólników. Z punktu widzenia występującego w sprawie zagadnienia prawnego istotne jest zwłaszcza zwrócenie uwagi na to, że wspólnik nie może rozporządzać udziałem we wspólnym majątku wspólników ani udziałem w poszczególnych składnikach tego majątku (art. 863 § 1 k.c.).

Z powyższych przyczyn rewizja nadzwyczajna miała usprawiedliwione podstawy i podlegała uwzględnieniu przy zastosowaniu art. 393¹³ § 1 k.p.c.

=====