

Wyrok z dnia 6 czerwca 2002 r.

III RN 86/01

Nieodpłatnym świadczeniem w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.) nie jest udzielenie spółce z ograniczoną odpowiedzialnością nieoprocentowanej pożyczki przez jej wspólników, lecz korzystanie przez spółkę z pożyczonych pieniędzy w danym roku podatkowym, następującym po roku, w którym udzielono pożyczki.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 6 czerwca 2002 r. sprawy ze skargi „A. ” Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w W. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 10 marca 1999 r. [...] w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 1995 r. oraz ustalenia zaległości podatkowej i odsetek za zwłokę, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 11 lipca 2000 r. [...]

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

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

Inspektor kontroli skarbowej z Urzędu Kontroli Skarbowej w W. decyzją z dnia 21 grudnia 1998 r. określił „A.” Spółce z o.o. w W. zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych w kwocie 746.536 zł, zaległość w tym podatku w kwocie 78.260 zł i odsetki za zwłokę od tej zaległości w kwocie 108.490 zł.

W uzasadnieniu decyzji wskazano w szczególności, że różnica w wyliczeniu podatku dochodowego za rok 1995 została spowodowana zaniżeniem przez Spółkę

przychodów o kwotę 195.651,23 zł z tytułu uzyskania w 1995 r. nieodpłatnych świadczeń w postaci odsetek od nieoprocentowanych pożyczek udzielonych przez udziałowców w latach 1993 i 1994. Pożyczki zostały udzielone bez oprocentowania, a zatem Spółka uzyskała w 1995 r. nieodpłatne świadczenie w postaci odsetek od tych nieoprocentowanych pożyczek. Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 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.) wartość otrzymanych nieodpłatnie świadczeń jest przychodem, obliczonym według przepisu art. 12 ust. 6 tej ustawy.

Izba Skarbowa w W. decyzją z dnia 10 marca 1999 r. utrzymała w mocy zaskarżoną odwołaniem Spółki powyższą decyzję organu podatkowego pierwszej instancji. W uzasadnieniu decyzji organ odwoławczy podniósł w szczególności, że zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 i ust. 6 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przychodem osób prawnych jest wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń, przy czym wartość tych świadczeń ustala się - w przypadku nieoprocentowanej pożyczki - według cen rynkowych stosowanych w danej miejscowości w dacie otrzymania świadczenia. Nieoprocentowane pożyczki udzielone Spółce stanowią nieodpłatne świadczenie. Udziałowcy mogli udzielać pożyczek nieodpłatnych, lecz w takim przypadku Spółka musiała się liczyć z tym, że wartość nieodpłatnych świadczeń zostanie opodatkowana podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wyrokiem z dnia 11 lipca 2000 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 10 marca 1999 r. i poprzedzającą ją decyzję inspektora kontroli skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w W. z dnia 21 grudnia 1998 r.

W ocenie Sądu, organy podatkowe obu instancji prawidłowo wskazały, iż zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przychodem osób prawnych jest w szczególności wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń, przy czym w myśl ust. 6 pkt 4 tego artykułu wartość nieodpłatnych świadczeń - jeżeli przedmiotem świadczeń są między innymi nieoprocentowane pożyczki - ustala się według cen rynkowych stosowanych w danej miejscowości, w dacie otrzymania świadczenia. Sąd podkreślił, że pkt 4 ust. 6 art. 12 cytowanej ustawy został dodany przez art. 2 pkt 2 lit. b) ustawy z dnia 16 grudnia 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania i niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 134, poz. 646) i obowiązuje od dnia 1 stycznia 1994 r. Sąd wyraził pogląd, że w rozpatrywanej sprawie nieodpłatne pożyczki zostały udzielone skarżącej Spółce

przez jej udziałowców w 1993 r. i w 1994 r. Biorąc pod uwagę treść przepisu art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych Sąd ocenił, że momentem powstania przychodu pieniężnego jest otrzymanie środków pieniężnych (podobnie wyrok NSA z dnia 27 lutego 1997 r., SA/Sz 95/96). Organy podatkowe obu instancji błędnie więc zaliczyły do przychodów strony skarżącej w 1995 r. wartość nieodpłatnych świadczeń w postaci odsetek od nieoprocentowanych pożyczek otrzymanych od jej udziałowców przed tym rokiem, to jest w latach 1993 i 1994, przy czym w odniesieniu do pożyczki otrzymanej w 1993 r. pominęły fakt, że w 1993 r. jeszcze nie obowiązywał przepis pkt 4 ust. 6 art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W tym stanie rzeczy zarówno zaskarżona decyzja, jak i poprzedzająca ją decyzja organu pierwszej instancji, narusza przepisy prawa materialnego, a mianowicie art. 12 ust. 1 pkt 2 (co do momentu powstania przychodu) i ust. 6 pkt 4 (poprzez zastosowanie go do zdarzenia mającego miejsce przed wejściem w życie tego przepisu) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przy czym naruszenie to miało niewątpliwie wpływ na wynik sprawy.

Minister Sprawiedliwości w rewizji nadzwyczajnej zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 4 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. 12 ust. 1 pkt 2, art. 12 ust. 6 pkt 4, art. 7 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i wskazując na powyższe podstawy wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

W ocenie Ministra Sprawiedliwości, z nie budzącego wątpliwości stanu faktycznego wynika, że Spółka z o.o. „A.” w okresie od 1 stycznia 1995 r. do 31 grudnia 1995 r. korzystała z nieoprocentowanej pożyczki udzielonej jej w 1993 r. i 1994r. Sąd stwierdził, że momentem powstania przychodu pieniężnego jest otrzymanie środków pieniężnych. Konstatacja ta jest prawdziwa, jednakże nie ma zastosowania w powyższej sprawie. Przychodem Spółki nie są bowiem otrzymane pieniądze, lecz prawo dysponowania nimi. Przedmiotem prawnopodatkowej oceny są zdarzenia konkretnego roku podatkowego (1995), kiedy Spółka korzystała z obcych pieniędzy i z tego tytułu nie płaciła żadnych odsetek, a więc korzyść ta miała charakter nieodpłatny. Udostępnienie nieodpłatnie pieniędzy i wykorzystywanie ich w działalności prowadzonej w 1995 r. powoduje, że po stronie pożyczkobiorcy występuje przychód, którego wielkość odpowiada wielkości odsetek, które Spółka musiałaby zapłacić przy zaciągnięciu kredytu bankowego w wysokości pożyczki niespłaconej w 1995 r.

Kwota odsetek bankowych, które musiałaby zapłacić Spółka została - zdaniem Ministra Sprawiedliwości - precyzyjnie wyliczona w decyzji organu pierwszej instancji w oparciu o obowiązujący w 1995 r. przepis art. 12 ust. 6 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Powołany przepis podaje sposób wyliczenia wartości nieodpłatnych świadczeń, precyzując także co jest nieodpłatnym świadczeniem.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna ma usprawiedliwione podstawy. 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 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.

Okoliczności faktyczne istotne dla rozstrzygnięcia sprawy podatku dochodowego od osób prawnych za 1995 rok nie budzą wątpliwości: udziałowcy Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością udzielili Spółce na podstawie umów zawartych w 1993 i 1994 r. pożyczek, które nie zostały zwrócone pożyczkodawcom do końca roku podatkowego 1995; pożyczki zostały udzielone bez oprocentowania. Organy podatkowe przyjęły, że Spółka uzyskała w ten sposób nieodpłatne świadczenie w postaci odsetek od tych nieoprocentowanych pożyczek. Sąd w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku przyjmuje odmienny pogląd, a mianowicie, iż nieodpłatnym świadczeniem jest kwota pieniędzy otrzymana od udziałowców w 1993 i 1994 roku tytułem nieoprocentowanej pożyczki. Pogląd ten nie jest trafny. Jak bowiem prawidłowo wywodzi Minister Sprawiedliwości, przedmiotem prawnopodatkowej oceny są zdarzenia roku podatkowego 1995, w którym Spółka korzystała z pożyczonych od wspólników pieniędzy i z tego tytułu nie płaciła odsetek, a więc korzyść ta miała charakter nieodpłatny. Udostępnienie nieodpłatnie pieniędzy i wykorzystywanie ich w działalności prowadzonej w 1995 r. powoduje, że po stronie pożyczkobiorcy występuje przychód, którego wielkość odpowiada wielkości odsetek, które Spółka musiałaby zapłacić przy zaciągnięciu kredytu bankowego w wysokości pożyczki niespłaconej w 1995 r. W związku z tym, momentem powstania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie jest chwila otrzymania przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością pieniędzy tytułem nieoprocentowanej

pożyczki udzielonej przez udziałowców tej spółki. Dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy nie jest bowiem doniosłe prawnie to, kiedy została udzielona spółce pożyczka nieoprocentowana, lecz to, czy w danym roku podatkowym spółka dysponowała kwotą tej pożyczki. W konsekwencji należy przyjąć, że dla rozstrzygnięcia sprawy miarodajny jest stan prawny istniejący w 1995 r., nie zaś stan prawny w latach, w których zostały udzielone nieoprocentowane pożyczki, tj. w latach 1993-1994. W związku z tym trafny jest zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem także przepisu art. 12 ust. 6 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który stanowił, że wartość nieodpłatnych świadczeń ustala się w pozostałych przypadkach - według cen rynkowych stosowanych w danej miejscowości, w dacie otrzymania świadczenia. Sąd bowiem błędnie przyjął, że przepis ten został zastosowany do zdarzenia mającego miejsce przed wejściem w życie tego przepisu, gdy tymczasem organy podatkowe prawidłowo zastosowały powyższy przepis do zdarzeń w roku podatkowym 1995, w którym przepis ten obowiązywał.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====