

Zbigniew Szonert

Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Palestra 48/9-10(549-550), 256-267

2003

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach
dozwolonego użytku.

Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

**Uchwała składu Pięciu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 1 lipca 2002 r., sygn. akt FPK 4/02**

Zagadnienie prawne:

1. Jeżeli wspólnicy spółki cywilnej w jej umowie lub w odrębnej uchwale nie wskazali jednego lub kilku ze swojego grona do reprezentowania spółki w tym postępowaniu, będzie się ono mogło toczyć w stosunku do spółki jako strony tego postępowania, z udziałem wszystkich wspólników.

2. Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 2002 Nr 9, poz. 84) jednoznacznie w art. 2 ust. 1 stanowi, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Spółka cywilna jest jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. Zatem spółce cywilnej jako organizacji wspólników, a nie samym wspólnikom przyznano podmiotowość podatkowo-prawną, o ile oczywiście zaistnieją fakty powodujące powstanie obowiązku podatkowego w tym podatku.

3. W trakcie dotychczasowego postępowania administracyjnego nie dokonano pewnych i jednoznacznych ustaleń faktycznych w zakresie określenia podmiotu podatku od nieruchomości (osoby fizyczne czy spółka cywilna), a w konsekwencji podstawy prawnej do wydania decyzji przez organ podatkowy, a to w przedmiocie ustalenia wysokości zobowiązania w tym podatku, jeżeli podatnikiem jest osoba fizyczna, lub decyzji w przedmiocie określenia zaległości podatkowej, gdy podatnikiem jest spółka cywilna. Powoduje to, iż trzeba uznać, że sprawa nie dotarła jeszcze do etapu, w którym dopuszczalne i uzasadnione było wystąpienie z pytaniem prawnym przytoczonym w uchwale Kolegium. Wystąpienie z takim pytaniem było przedwczesne, skoro nie wiadomo czy tryb odwoławczy został prawidłowo uruchomiony.

Z uzasadnienia uchwały: Pełny skład Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K., działając na podstawie art. 22 ust. 4 ustawy z 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz.U. 2001, Nr 79, poz. 856 ze zm.), podjął uchwałę

w sprawie wystąpienia do Naczelnego Sądu Administracyjnego z następującym pytaniem prawnym:

Czy w rozumieniu przepisów art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 2002, Nr 9, poz. 84), przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości może być lokal niewyodrębniony prawnie, jako część składowa budynku stanowiącego własność Skarbu Państwa lub gminy, a podmiotem obowiązku podatkowego – najemca, jako posiadacz zależny lokalu, jeżeli posiadanie to wynika z umowy zawartej z właścicielem?

Pytanie to sformułowane zostało na tle następującego stanu faktycznego:

Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej Jerzy i Justyna W. s.c. w S. złożył w dniu 28 lutego 2002 r. deklarację w sprawie podatku od nieruchomości na rok 2002, w której wskazał jako podstawę opodatkowania: 170,42 m² powierzchni użytkowej w zakresie „budynków lub ich części związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz części budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej” oraz 922 m² powierzchni w zakresie „gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza”.

Wójt Gminy W., decyzją z 27 lutego 2002 r. (...), ustalił Jerzemu i Justynie W. wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2002 r. w kwocie 2 355,60 zł.

Odwołanie od decyzji Wójta Gminy W., podpisane przez Jerzego W., wniósł Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej Jerzy i Justyna W. s.c. w S., podnosząc, że zgodnie z art. 2 pkt 3 i 4 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 2002, Nr 9, poz. 84), podatek od nieruchomości obciążałby wnoszącego odwołanie w sytuacji, jeśli ten zarządzałby lub dzierżałby całą nieruchomość będącą własnością Gminy. W odwołaniu powołano się na uchwałę składu 5 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 czerwca 2001 r. FPK 4/00 (ONSA 2001, z. 4, poz. 164).

Kolegium podniosło między innymi, że w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego dominujące jest stanowisko, iż na najemcy lokalu użytkowego znajdującego się w budynku gminy ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, zaś przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości może być lokal, jako część składowa budynku stanowiącego własność Skarbu Państwa lub gminy (wyrok NSA z 27 lipca 1995 r. III SA 284/95 – Przegląd Orzecnictwa Podatkowego 1997 nr 1 poz. 25; wyrok NSA z 29 sierpnia 1995 r. SA/Wr 40/95 – OSP 1996, z. 1, poz. 5 i wyrok NSA z 13 maja 1997 r. I SA/Po 910/96 – Wspólnota 1997 nr 47, s. 26).

Kolegium podkreśliło, że odstępstwem od takiej linii orzecznictwa jest uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 czerwca 2001 r. FPK 4/00, w której Sąd zajął stanowisko, że posiadacz lokalu niewyodrębnionego prawnie, będącego częścią nieruchomości stanowiącej własność jednostki samorządu terytorialnego, nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

Kolegium w konkluzji tych rozważań powzięło wskazane na wstępie wątpliwości prawne w związku ze zmianą stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Przepisy ustawy z 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz.U. 2001, Nr 79, poz. 856 ze zm.) – dotyczące pytań prawnych – nakładają na samorządowe kolegia odwoławcze obowiązek spełnienia określonych warunków (por. uchwała składu pięciu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 listopada 1995 r. VI SA 7/95 – ONSA 1996, z. 1, poz. 4).

W związku z rozpoznawaniem pytaniem prawnym podkreślenia wymaga, że stosownie do art. 22 ust. 1 ustawy o samorządowych kolegiach odwoławczych przedmiotem pytania prawnego kolegium mogą być kwestie prawne (wątpliwości co do przepisów prawnych), od których wyjaśnienia zależy rozstrzygnięcie rozpoznawanej sprawy (uzasadnienie uchwały składu pięciu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 kwietnia 2001 r. FPK 1/01 – ONSA 2001, z. 4 poz. 151).

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego zwraca się uwagę, że treść art. 22 ustawy o samorządowych kolegiach odwoławczych wskazuje na ścisły związek instytucji pytań prawnych z prowadzonym w sprawie postępowaniem. Nie może też ulegać żadnej wątpliwości, że musi to być postępowanie wszczęte i prowadzone w sposób prawidłowy. Naczelny Sąd Administracyjny musi więc badać nie tylko związek zadanego pytania z toczącym się postępowaniem administracyjnym, ale także rozważyć, czy skutecznie doszło do wszczęcia postępowania i czy jego aktualny stan uzasadnia wystąpienie z pytaniem prawnym.

Przechodząc do oceny przedstawionego pytania prawnego należy wskazać, że z punktu widzenia przedstawionych wyżej kryteriów budzi ono poważne wątpliwości. Dotyczą one prawidłowości dotychczasowego postępowania administracyjnego, a zwłaszcza tych czynności procesowych, które przyjęto za podstawę wszczęcia postępowania odwoławczego.

Jak wynika z uchwały pełnego składu Kolegium oraz z załączonych do niej akt administracyjnych, z wnioskiem o zwrócenie się do Naczelnego Sądu Administracyjnego z pytaniem prawnym wystąpił skład orzekający w sprawie: „z odwołania Jerzego W.” od decyzji Wójta Gminy W. z 27 lutego 2002 r. (...), w sprawie ustalenia Justynie i Jerzemu W. wysokości zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2002 r. od wynajmowanego lokalu użytkowego. Powstaje pytanie, czy tryb odwoławczy od wyżej wspomnianej decyzji Wójta Gminy W. został prawidłowo uruchomiony. Udzielenie odpowiedzi na to pytanie wymaga dokonania następujących spostrzeżeń.

Odwołanie od wymienionej decyzji zostało sporządzone w ten sposób, że w piśmie procesowym zawierającym to odwołanie w części wstępnej znajduje się oznaczenie – jak wynika z redakcji pisma – wnoszącego odwołanie, tj.: „Niepublicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej Jerzy i Justyna W. s.c.” w S., zaś podpisane jest „Jerzy W.” i zaopatrzone odbiciem pieczętki o treści: „Kierownik NZOZ w S. lek. med. Jerzy W. (...)”. Z protokołu posiedzenia składu orzekającego Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K. w dniu 8 kwietnia 2002 r. wynika, że „Jerzy i Justyna W. prowadzą w formie spółki cywilnej Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej w S.”. Potwierdzeniem tego jest umowa dzierżawy, której odpis znajduje się w aktach sprawy, zawarta pomiędzy wydzierżawiającym, tj. właścicielem nieruchomości – Gminą W. i dzierżawcą, tj.: „NZOZ, w imieniu którego działają Jerzy i Justyna W. s.c.”. Jak już wskazano, deklarację w sprawie podatku od nieruchomości złożył „Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej Jerzy i Justyna W. s.c.”.

Przy tak sporządzonym odwołaniu, ze wskazaniem w części wstępnej spółki cywilnej i podpisem „Kierownika NZOZ”, przynajmniej przedwczesnym jest przyjęcie, że odwołanie wniosła osoba fizyczna Jerzy W. Przeciwnie, na obecnym etapie postępowania, gdy istnieją określone wątpliwości w tym zakresie, można przyjąć że odwołanie zostało wniesione przez spółkę cywilną. Jeśli zaś tak, to pojawia się kwestia prawidłowej reprezentacji tej spółki cywilnej. Zauważyć należy, że w aktach sprawy brak jest umowy spółki, co poza poczynieniem uwag natury ogólnej, uniemożliwia ocenę czy spółka cywilna jest należycie

reprezentowana. Przepisy dotyczące spółki cywilnej różnią w art. 865 kodeksu cywilnego „prowadzenie spraw spółki” oraz w art. 866 kodeksu cywilnego „reprezentowanie spółki”.

Prowadzenie spraw spółki odnosi się do dziedziny stosunków wewnętrznych i zarządzania jej sprawami w tym zakresie, natomiast reprezentowanie spółki obejmuje problematykę składania i przyjmowania oświadczeń woli w sprawach prawno-majątkowych w dziedzinie stosunków zewnętrznych. Uprawnienia te pozostają ze sobą w ścisłym związku, gdyż na podstawie art. 866 kodeksu cywilnego, o ile umowa lub uchwała współników inaczej tego nie normuje, zakres umocowania do reprezentowania spółki uzależniony jest od zakresu uprawnień współnika do prowadzenia jej spraw. Bez podjęcia uprzedniej uchwały przez wszystkich współników każdy z nich może prowadzić sprawy, które nie przekraczają zwykłych czynności spółki oraz wykonać czynność nagłą, której zaniechanie mogłoby narazić spółkę na niepowetowane straty (art. 865 § 2 i 3 kodeksu cywilnego). Do prowadzenia spraw, które przekraczają zakres zwykłych czynności spółki, współnik jest upoważniony, jeżeli wynika to z umowy lub w przypadku podjęcia uchwały upoważniającej współnika do takich czynności. Odnośnie do reprezentacji spółki cywilnej w postępowaniu podatkowym art. 135 § 3 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) stanowi, że strona nie będąca osobą fizyczną działa przez swego ustawowego przedstawiciela albo przez właściwy do tego organ. Ponieważ spółka cywilna nie dysponuje organem uprawnionym do jej reprezentowania, w postępowaniu podatkowym może działać jedynie przez swego ustawowego przedstawiciela. Natomiast działanie przez ustawowego przedstawiciela może odbyć się jedynie na zasadach określonych w kodeksie cywilnym w art. 865 i art. 866.

Z uwagi na fakt, że prowadzenie postępowania podatkowego przekracza zakres zwykłych czynności spółki (por.: Janusz Zubrzycki, *Opodatkowanie spółek cywilnych i ich współników – Wybrane zagadnienia – materiały na konferencję Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, Popowo 18–20 października 1999 r., Warszawa, wrzesień 1999 r.*), nie może jej w takim postępowaniu reprezentować pojedynczy współnik, nie dysponujący uchwałą współników umocowującą go w ich imieniu do reprezentowania spółki w tym postępowaniu, chyba że reprezentacja taka jest możliwa na podstawie samej umowy spółki. Reasumując jeżeli współnicy spółki cywilnej w jej umowie lub w odrębnej uchwale nie wskazali jednego lub kilku ze swojego grona do reprezentowania spółki w tym postępowaniu, będzie się ono mogło toczyć w stosunku do spółki jako strony tego postępowania, z udziałem wszystkich współników.

W świetle powyżej dokonanych spostrzeżeń uprawniona jest konstatacja, że w trakcie dotychczasowego postępowania administracyjnego nie dokonano pewnych i jednoznacznych ustaleń faktycznych w zakresie określenia podmiotu podatku od nieruchomości (osoby fizyczne czy spółka cywilna), a w konsekwencji podstawy prawnej do wydania decyzji przez organ podatkowy.

Powoduje to, że sprawa nie dotarła jeszcze do etapu, w którym dopuszczalne i uzasadnione było wystąpienie z pytaniem prawnym przytoczonym w uchwale Kolegium. Wystąpienie z takim pytaniem było przedwczesne, skoro – o czym już wspomniano – nie wiadomo czy tryb odwoławczy został prawidłowo uruchomiony.

Mając powyższe na względzie Naczelny Sąd Administracyjny postanowił odmówić udzielenia odpowiedzi na postawione pytanie prawne.

Uchwała składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 listopada 2002 r., sygn. akt FPS 8/02

Zagadnienie prawne:

Procedura wyjaśniania wątpliwości prawnych, o jakiej stanowi art. 49 ust. 2 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74 poz. 368 ze zm.), zastosowana w trakcie rozstrzygnięcia konkretnej sprawy ma niewątpliwie charakter wyjątkowy, podobnie jak procedura rozstrzygnięcia takiej sprawy przez skład siedmiu sędziów, o czym stanowi przepis art. 49 ust. 1 tej ustawy. Jak to już podkreślono, w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, w państwie prawnym podmioty prawa mogą domagać się rozstrzygnięcia przez organy państwa na podstawie przepisów prawa każdej wniesionej przez nie sprawy, o ile tylko została ona wniesiona należycie z formalnego punktu widzenia. Każde zatem zagadnienie prawne wniesione przed organy stosujące prawo, a więc także przed właściwy sąd, organy te muszą rozstrzygać same na podstawie norm należących do systemu prawnego. Ta cecha systemu prawa, w nauce prawa nazwana zupełnością proceduralną systemu prawa, znajduje swoje odzwierciedlenie w art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., stwierdzającym, iż „organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”.

Z uzasadnienia do uchwały: Naczelny Sąd Administracyjny – Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu postanowieniem z 26 lutego 2002 r. I SA/Wr 1506/94, w sprawie ze skargi Fabryki Fortepianów i Pianin „K i W. M.” Spółki z o.o. z siedzibą w W. na decyzję Izby Skarbowej we W. – Ośrodek Zamiejscowy w L. z 28 kwietnia 1999 r., (...), w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 1997 r., na podstawie art. 49 ust. 2 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) wystąpił do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego o wyjaśnienie przez skład siedmiu sędziów istotnych wątpliwości zawartych w następującym pytaniu prawnym:

Czy w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz.U. 2000, Nr 54, poz. 654 ze zm.) niespełnienie przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością na rzecz udziałowca świadczenia w postaci zapłaty należnego udziału w zysku stanowiło w 1997 r. przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia w postaci odsetek od kredytu w wysokości kwoty niezrealizowanego zobowiązania?

Wątpliwości te pojawiły się na tle następującego stanu faktycznego i prawnego sprawy.

Urząd Skarbowy w Z. decyzją z 5 lutego 1999 r. (...), określił Fabryce Fortepianów i Pianin „K. i W. M.” Spółce z o.o. z siedzibą w W., zaległość podatkową w podatku dochodowym od osób prawnych za 1997 r. w wysokości 59 315 zł, odsetki za zwłokę od tej zaległości w wysokości 23 199,60 zł oraz odsetki za zwłokę od zaniżonej zaliczki za miesiąc listopad 1997 r. w wysokości 1 484,30 zł. Podstawę tej decyzji stanowiło ustalenie przez organ podatkowy, iż Spółka zaniżyła przychody o kwotę 97 993 zł w związku z nieuwzględnieniem otrzymanych nieodpłatnie świadczeń w postaci nieodpłatnego użyczenia kapitału przez jedyne go jej udziałowca oraz zawiżyła koszty uzyskania przychodów na łączną kwotę 81 018,86 zł.

Izba Skarbowe we W. – Ośrodek Zamiejscowy w L., po rozpatrzeniu odwołania od tej decyzji, decyzją z 28 kwietnia 1998 r., (...), wydaną na podstawie art. 3, art. 19 i art. 27 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 1993 Nr 106, poz. 482 ze zm.) oraz art. 233 § 1 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w Z.

Organ odwoławczy w uzasadnieniu decyzji wskazał, iż zgodnie z postanowieniem § 12 pkt 3 aktu założycielskiego Spółki z 28 maja 1991 r. rozporządzenie czystym zyskiem należało do wyłącznej kompetencji Zgromadzenia Wspólników. Podjęta w dniu 10 lipca 1997 r. przez Zgromadzenie Wspólników uchwała stanowiła, iż uzyskany w 1996 r. zysk przeznaczony jest w całości do dyspozycji jedyne go wspólnika, tj. Kathariny M., posiadającej 100 procent udziałów. Stosownie do postanowień art. 191 § 1 kodeksu handlowego, wspólnicy mają prawo do czystego zysku wynikającego z rocznego bilansu, jeżeli w umowie spółki czysty zysk nie został wyłączony od podziału. Roszczenie wspólnika do udziału w czystym zysku powstaje z mocy samego prawa z chwilą zatwierdzenia sprawozdania finansowego. W rozpatrywanej sprawie moment ten nastąpił w dniu 10 lipca 1997 r. W decyzji wskazano, że zgodnie z art. 191 k.h., w razie nieokreślenia terminu wypłaty zysku w umowie spółki lub w uchwale wspólników, zysk należy wypłacać natychmiast po podjęciu uchwały, tymczasem wypracowanym w 1996 r. zyskiem Spółka w rzeczywistości dysponowała do dnia zakończenia postępowania kontrolnego w sprawie, tj. do 3 listopada 1998 r., korzystając z niego w tym czasie pod tytułem darmym. Już po zakończeniu postępowania kontrolnego wspólnik zażądał w dniu 12 listopada 1998 r. od Spółki wypłaty odsetek za zwłokę. Słuszne było zatem, według organu odwoławczego, ustalenie przychodu z tytułu nieodpłatnie otrzymanych świadczeń, zaś wartością przysporzenia jest cena, jaką musiałaby zapłacić Spółka, gdyby taki kapitał chciała pozyskać na rynku, np. zaciągając kredyt. W ocenie Izby Skarbowej, Urząd Skarbowy w Z. prawidłowo przyjął, iż niewypłacenie przez Spółkę zysku należnego wspólnikowi wypełnia przesłanki z art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którym przychodem jest również wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń. Organ odwoławczy nie zgodził się też z zarzutem odwołania, że dywidenda powinna być wypłacona w terminie 3 miesięcy i stwierdził w związku z tym, że Spółka dysponowała zyskiem przez okres wielokrotnie przekraczający trzy miesiące.

Naczelnny Sąd Administracyjny – Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu rozpatrując tę skargę uznał, że w sprawie zachodzi istotna wątpliwość prawna co do wykładni przepisu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w jej brzmieniu obowiązującym w 1997 r.

Wskazując na regulację art. 12 ust. 1 pkt 2 wymienionej wyżej ustawy, wedle której podlegającym opodatkowaniu przychodem jest m.in. wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń, skład orzekający zauważył, iż w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego dominuje pogląd, że „niewypłacenie przez spółkę zysku należnego udziałowcom i zatrzymywanie kwot tego zysku w spółce przez okres kilkuletni wypełnia przesłanki art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. W tym przypadku nastąpiło bowiem nieodpłatne użyczenie spółce kapitału, zaś wartość tego przysporzenia należy oceniać zgodnie z ceną, jaką musiałaby zapłacić spółka, gdyby chciała pozyskać kapitał na rynku na podobnych warunkach”. Pogląd taki, wyrażony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 kwietnia 2000 r., III SA 2353/99 (niepubl.), znajduje też wyraz w wyroku tego Sądu z 29 października 1999 r., I SA/Gd 1290/98 (niepubl.), w którym stwierdzono, iż „przez nieodpłatne świadczenie należy rozumieć te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne (tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu) przysporzenie majątku tej osoby, mające konkretny wymiar finansowy. Do tak rozumianego nieodpłatnego świadczenia należy również zaliczyć niewypłacenie przez spółkę z o.o. należnego udziałowcom

tej spółki zysku (dywidendy) i pozostawienie go do dyspozycji spółki w danym roku podatkowym”.

Sytuacje nierealizowania przez dłużnika zobowiązań wobec wierzyciela ustawodawca objął opodatkowaniem w art. 12 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w którym postanowił, że przychodem jest wartość umorzonych lub przedawnionych zobowiązań. Nigdzie natomiast w ustawie tej nie stwierdzono, że przychodem dłużnika jest wartość odsetek od „kredytu” w wysokości kwoty niezrealizowanego w terminie zobowiązania, a wskazywanie na art. 12 ust. 1 pkt 2 tej ustawy jako na podstawę prawną źródła takiego przychodu wydaje się stanowić niedopuszczalną wykładnię rozszerzającą dyspozycję tego przepisu na stan faktyczny dyspozycją tą nieobjęty, stwierdza się na koniec uzasadnienia omawianego postanowienia.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał, co następuje:

Przepis art. 49 ust. 2 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), dalej: ustawa o NSA, uzależnia możliwość uruchomienia przewidzianej w nim procedury od wystąpienia w sprawie „istotnych wątpliwości prawnych”. Chodzi przeto w tym przepisie o takie wątpliwości prawne, które dotyczą kwestii o zasadniczym znaczeniu w sprawie, w której powstały. O istnieniu wspomnianych wątpliwości prawnych można zatem mówić jedynie wówczas, gdy w rozpatrywanej sprawie pojawią się kwestie prawne o podanym wyżej znaczeniu, których wyjaśnienie nastęrcza poważne trudności, głównie z powodu możliwości różnego rozumienia przepisów prawnych. Podstawę do przyjęcia, że pojawiły się wątpliwości, o jakich mowa w art. 49 ust. 2 powołanej wyżej ustawy, stanowić zapewne może także wystąpienie w danej kwestii prawnej rozbieżności w orzecznictwie sądownoadministracyjnym, przyczynę której stanowi właśnie możliwość różnego rozumienia przepisów prawa (por. uchwałę NSA z 25 października 1999 r. – FPS 10/99 – Prawo Gospodarcze 2000 nr 4, s. 29).

Treść art. 49 ust. 2 ustawy o NSA wskazuje niewątpliwie na to, że ustawa ta łączy procedurę wyjaśniania istotnych wątpliwości prawnych z rozpoznaniem przez ten Sąd konkretnej sprawy. Przedmiotem wystąpienia składu orzekającego tego Sądu mogą więc być tylko takie wątpliwości prawne, jakie wyłonią się w związku z rozpoznaniem danej sprawy (por. uchwałę NSA z 3 lutego 1997 r. – OPS 12/96 – ONSA 1997 Nr 3 poz. 104).

Procedura wyjaśniania wątpliwości prawnych, o jakiej stanowi art. 49 ust. 2 ustawy o NSA, zastosowana w trakcie rozstrzygnięcia konkretnej sprawy ma niewątpliwie charakter wyjątkowy, podobnie jak procedura rozstrzygnięcia takiej sprawy przez skład siedmiu sędziów, o czym stanowi przepis art. 49 ust. 1 tej ustawy. Jak to już podkreślono, w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (por. uchwałę z 12 lutego 1996 r., VI SA 24/95 – ONSA 1996 z. 2, poz. 58), w państwie prawnym podmioty prawa mogą domagać się rozstrzygnięcia przez organy państwa na podstawie przepisów prawa każdej wniesionej przez nie sprawy, o ile tylko została ona wniesiona należycie z formalnego punktu widzenia. Każde zatem zagadnienie prawne wniesione przed organy stosujące prawo, a więc także przed właściwy sąd, organy te muszą rozstrzygać same na podstawie norm należących do systemu prawnego. Ta cecha systemu prawa, w nauce prawa nazwana zupełnością proceduralną systemu prawa (*vide*: K. Opałek, J. Wróblewski: Zagadnienia teorii prawa – Warszawa 1969, s. 115), znajduje swoje odzwierciedlenie w art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., stwierdzającym, iż „organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”.

Wyjątkowość procedur, o jakich mowa w art. 49 ust. 1 i 2 ustawy o NSA, polega na tym, że rozpatrując sprawę skład orzekający tego Sądu stwierdza, iż w zakresie rozumienia zna-

czenia przepisów prawa, jakie znajdują zastosowanie w tejże sprawie, występują takie istotne wątpliwości, iż nie potrafi on należycie wypełnić obowiązku ich rozstrzygnięcia na podstawie obowiązujących przepisów prawa i z tego powodu postanawia wystąpić o rozpoznanie sprawy przez inny skład sędziów w liczbie powiększonej do siedmiu, względnie o wyjaśnienie tychże wątpliwości w drodze wiążącej go w tej sprawie uchwały podjętej przez taki powiększony skład sędziów, izbę lub połączone izby.

Podjęta w trybie art. 49 ust. 2 ustawy o NSA uchwała ma zatem wyjaśniać wątpliwości prawne, jakie wyłoniły się składowi tego Sądu powołanemu do rozstrzygania konkretnej sprawy przy jej rozpatrywaniu, nie zaś zmierzać wyłącznie do wyjaśnienia przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądownoadministracyjnym. Jakkolwiek więc wydane w trybie art. 49 ust. 2 ustawy o NSA uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego, powinny wpływać na ujednocianie orzecznictwa sądowego, jednakże zasadniczo ich funkcją jest wyjaśnianie istotnych wątpliwości prawnych powstałych przy rozstrzyganiu konkretnej sprawy.

Z treści przytoczonego na wstępie postanowienia, jak i z treści jego motywów, wynika, że skład orzekający zwracając się w trybie art. 49 ust. 2 ustawy o NSA o wyjaśnienie istotnych wątpliwości prawnych nie wiąże tych wątpliwości z rozumieniem art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, a w szczególności z rozumieniem użytego w nim pojęcia „otrzymania nieodpłatnego świadczenia”. Skład orzekający dokonał bowiem sam wszechstronnej interpretacji tego pojęcia, uznając ją za jedynie możliwą do przyjęcia, wskazując natomiast na odmienne jego rozumienie w części dotychczasowego orzecznictwa sądowego oczekuje w istocie nie na wyjaśnienie swych wątpliwości prawnych, takich bowiem zdaje się nie mieć, lecz na dokonanie przez skład siedmiu sędziów prawnopodatkowej kwalifikacji określonego stanu faktycznego występującego w sprawie.

Takie ujęcie tego postanowienia wskazuje na to, że skład orzekający nie dąży w istocie do wyjaśnienia istotnych wątpliwości prawnych dotyczących rozumienia znaczenia przepisu prawnego mającego zastosowanie w sprawie, lecz zmierza do uzyskania oceny prawnej ustalonego stanu faktycznego. Formułowanie takiej oceny w ramach procedury określonej w art. 49 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym uznać należy – jak to już wyżej zaznaczono – za wykraczające poza granice określone tym przepisem. Ocena taka w istocie stanowiłaby rozstrzygnięcie sprawy, a niewyjaśnienie wątpliwości prawnych, o jakich mowa w art. 49 ust. 2 tejże ustawy.

W tym stanie rzeczy należało odmówić podjęcia uchwały wyjaśniającej przedstawioną wątpliwość prawną.

Uchwała składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 listopada 2002 r., sygn. akt FPS 9/02

Zagadnienie prawne:

Nieodpłatnym świadczeniem w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz.U. 1993, Nr 106, poz. 482 ze zm.) jest zarówno przeznaczenie zysku lub części zysku na określone fundusze w drodze uchwały zgromadzenia wspólników podjętej na podstawie art. 191 § 2 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z 27 czerwca 1934 r. – Kodeks handlowy (Dz.U. Nr 57, poz. 502 ze zm.) w sytuacji, gdy umowa spółki nie przewiduje wyłączenia zysku lub części zysku od podziału, jak i niewypłacenie wspólnikom dywidendy niezwłocznie po podjęciu uchwały przez zgromadzenie wspólników w tym zakresie.

Z uzasadnienia do uchwały: Postanowieniem z 22 marca 2002 r., I SA/Gd 1446/99, Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejskowy w Gdańsku, na podstawie art. 49 ust. 2 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), wystąpił do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego o wyjaśnienie przez skład siedmiu sędziów NSA wątpliwości prawnych sformułowanych w następującym pytaniu prawnym:

1. Czy nieodpłatnym świadczeniem, stanowiącym przychód spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz.U. 1993, Nr 106 poz. 482 ze zm.), jest pozostawienie do dyspozycji spółki (poprzez przekazanie na fundusz rezerwowy lub zapasowy) – czystego zysku wynikającego z rocznego bilansu, wskutek wyłączenia tego zysku od podziału – w drodze uchwały wspólników, podjętej na podstawie art. 191 § 2 k.h.?

2. Czy nieodpłatnym świadczeniem, stanowiącym przychód spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, jest zatrzymanie na bieżące potrzeby spółki czystego zysku, wynikającego z rocznego bilansu, przypadającego wspólnikom na podstawie umowy spółki (art. 191 § 1 k.h.) lub uchwały wspólników, podjętej na podstawie art. 191 § 2 k.h.?

Wątpliwości te powstały w następującym stanie faktycznym sprawy:

Inspektor Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w B. Ośrodek Zamiejskowy w T., w okresie od 23 marca do 1 kwietnia 1999 r. przeprowadził w Przedsiębiorstwie Budowlano-Montażowym „S.” Spółka z. o.o. z siedzibą w T. kontrolę obejmującą między innymi prawidłowość rozliczeń z budżetem państwa podatku dochodowego od osób prawnych za 1996 r. Organ ten w czasie kontroli ustalił, że 20 marca 1996 r. Zgromadzenie Wspólników podjęło uchwałę nr 25, którą dokonało podziału zysku osiągniętego za 1995 r. w kwocie 243 561,30 zł w następujący sposób:

1. na rozwój przedsiębiorstwa – 163 561,39 zł,
2. na dywidendę – 80 000 zł.

W uchwale o podziale zysku za 1995 r. Zgromadzenie Wspólników nie określiło terminu wypłaty dywidendy, przy czym faktyczna jej wypłata nastąpiła w dwóch ratach po 40 000 zł brutto. Pierwsza rata została wypłacona 4 lipca 1996 r., druga 21 sierpnia 1996 r. Wymieniony organ ponadto ustalił, że sporządzona w 28 marca 1991 r. w formie aktu notarialnego umowa Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w § 7 stanowi, iż rozporządzanie czystym zyskiem zastrzeżone jest uchwale zgromadzenia wspólników. Umowa ta nie zawiera innych szczególnych unormowań dotyczących czystego zysku, wynikającego z rocznego bilansu spółki, o którym mowa w art. 191 kodeksu handlowego. Oceniając powyższy stan faktyczny na gruncie prawa podatkowego Inspektor stwierdził zaniżenie przez Spółkę podatku dochodowego od osób prawnych za 1996 r. wskutek nieujęcia w przychodach ustalonych dla celów podatkowych wartości otrzymanych nieodpłatnych świadczeń. Według tego organu, świadczenia te, sprowadzające się do udostępnienia Spółce przez jej udziałowców należnego im czystego zysku za 1995 r. porównywalne są z nieodpłatnym kredytowaniem Spółki. Podjęta przez Zgromadzenie Wspólników uchwała o wyłączeniu części zysku za 1995 r. od podziału między wspólników i przeznaczeniu go na cele rozwojowe Spółki była, zdaniem tego organu, nieskuteczna, gdyż umowa Spółki nie przewidywała wyłączenia zysku od podziału. Mając powyższe na uwadze, Inspektor Kontroli Skarbowej decyzją z 27 kwietnia 1999 r. (...), wydaną na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 i ust. 6 pkt 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 1993, Nr 106, poz. 482 ze

zm.) oraz art. 191 § 1 kodeksu handlowego, określił Przedsiębiorstwu Budowlano-Montażowemu „S.” Spółce z o.o. z siedzibą w T., wysokość podatku dochodowego za 1996 r. w kwocie 197 441 zł, zaległość z tego tytułu w kwocie 14 051 zł oraz odsetki za zwłokę naliczone na dzień wydania decyzji w kwocie 16 366,50 zł. Inspektor Kontroli Skarbowej ustalając wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń uwzględnił okres pozostawania w dyspozycji Spółki czystego zysku wynikającego z zatwierdzonego bilansu należnego wspólnikom w całości (art. 191 § 1 k.h.) od 20 marca 1996 r., tj. w kwocie 243 561,39 zł. Wartość tę pomniejszono o dywidendy wypłacone wspólnikom 4 lipca i 21 sierpnia 1996 r. w kwocie 40 000 zł. Wielkość przysporzenia ustalono według wartości odsetek, jakie Spółka musiała by zapłacić w Banku za pozyskanie kapitału w tej wysokości.

W odwołaniu od tej decyzji Spółka zarzuciła decyzji naruszenie art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wskutek błędnej wykładni tego przepisu.

Izba Skarbowa w B. Ośrodek Zamiejscowy w T., decyzją z 17 czerwca 1999 r. (...), utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję i podzieliła w pełni stanowisko organu pierwszej instancji.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego Spółka wniosła o uchylenie decyzji Izby Skarbowej i poprzedzającej ją decyzji Inspektora Kontroli Skarbowej. W skardze zarzucano naruszenie art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Naruszenie wskazanego przepisu ustawy podatkowej nastąpiło, zdaniem skarżącej, wskutek nieprawidłowej wykładni art. 191 § 1 i 2 kodeksu handlowego, a zwłaszcza nieuwzględnienia przez organy podatkowe dyspozycji art. 191 § 2 k.h. W myśl tego przepisu, umowa spółki może zastrzec w uchwale wspólników rozporządzenie czystym zyskiem i taka sytuacja miała miejsce w omawianej sprawie. Rozporządzenie czystym zyskiem obejmuje również możliwość wyłączenia tego zysku od podziału i przeznaczenia na cele rozwojowe Spółki. Według skargi, uwzględniając treść art. 191 § 2 k.h., § 7 umowy Spółki z 28 marca 1991 r. i znaczenie terminu „rozporządzenie”, za dopuszczalne i prawnie skuteczne należy uznać wyłączenie uchwałą zgromadzenia wspólników czystego zysku od podziału.

Skoro umowa spółki zastrzega uchwale zgromadzenia wspólników rozporządzenie czystym zyskiem, a zgromadzenie wspólników podjęło uchwałę o przeznaczeniu części zysku za 1995 rok na cele rozwojowe, tj. wyłączyło od podziału część zysku, to wspólnicy nie nabyli prawa do tej części zysku, a tym samym nie mogli jej przekazać na rzecz Spółki w formie nieodpłatnych świadczeń. Stąd też przepis art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej nie znajduje zastosowania.

Izba Skarbowa w B., Ośrodek Zamiejscowy w T. w odpowiedzi na skargę wniosła o jej oddalenie z przyczyn podanych w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji.

Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku, rozpoznając skargę powziął istotne wątpliwości prawne, ujęte w przytoczonym na wstępie postanowieniu z 22 marca 2002 r. W uzasadnieniu postanowienia wskazano, że w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach tego rodzaju występują zasadnicze rozbieżności. W większości orzeczeń tego Sądu podzielone zostało stanowisko organów podatkowych co do interpretacji art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 1993, Nr 106, poz. 482 ze zm.) w powiązaniu z treścią art. 191 kodeksu handlowego. W postanowieniu podkreślono, że ustawodawca nie zdefiniował w ustawie pojęcia „przychody”; w art. 12 ust. 1 i 3 wymienił przykładowo różne rodzaje przychodów, a w ust. 4 tego artykułu wskazał fundusze i środki, których nie zalicza się do przychodów. W wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego najczęściej uznaje się za zgodne z prawem decyzje organów podatkowych, w których za przychód Spółek z o.o. z tytułu otrzymania

nieodpłatnych świadczeń, przyjmuje się prawo do dysponowania przez spółkę czystym zyskiem, wynikającym z rocznego bilansu.

Według Maurycego Allerhanda („Komentarz do kodeksu handlowego” – Lwów 1935 r.), tylko umowa spółki może stanowić o tym, czy zysk ma być podzielony, czy też zachowany dla powiększenia kapitału zakładowego albo dla utworzenia funduszu rezerwowego. Artykuł 191 § 2 k.h. ma to znaczenie, że zgromadzenie wspólników może uchwalić, że zysku nie rozdziela się między wspólników tylko wtedy, gdy umowa spółki wyraźnie mu to przyznaje. Z chwilą powzięcia uchwały o podziale zysku między wspólników, wspólnicy nabywają do niego prawo, przy czym termin wypłaty dywidendy zależy od postanowienia umowy Spółki lub uchwały wspólników; w braku oznaczenia zysk płatny jest niezwłocznie po podjęciu uchwały zgromadzenia wspólników o jego podziale.

Inne stanowisko zajęli w tej kwestii: T. Dziurzyński, Z. Fanichel i M. Hanzatko, autorzy Komentarza do Kodeksu Handlowego – Grand Gamma Łódź 1995 r. Ich zdaniem, jeżeli umowa spółki pozostawia dysponowanie czystym zyskiem uchwałe wspólników mogą oni zysk od podziału w ogóle wyłączyć lub wprowadzić ograniczenia podziału. Prawo do dywidendy jako odrębna wierzytelność powstaje w tym przypadku, gdy zapadnie uchwała rozdzielająca zysk. Takie stanowisko sformułowano również w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Przedstawione przez Naczelnego Sądu Administracyjnego wątpliwości sprowadzają się do interpretacji przepisu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz.U. 1993, Nr 106, poz. 482 ze zm.) w powiązaniu z art. 191 § 1 i 2 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z 27 czerwca 1934 r. – Kodeks handlowy (Dz.U. Nr 57 poz. 502 ze zm.).

Przystępując do wyjaśnienia przedstawionych wątpliwości prawnych, w pierwszej kolejności należy dokonać wykładni art. 191 § 1, 2 i 3 kodeksu handlowego.

Zgodnie z art. 191 § 1 k.h. wspólnicy mają prawo do czystego zysku wynikającego z rocznego bilansu, jeżeli w myśl umowy spółki czysty zysk nie został wyłączony od podziału.

Z przepisu tego wynika, że z chwilą zatwierdzenia bilansu, prawo do czystego zysku staje się mieniem wspólników w rozumieniu art. 44 k.c. Prawo to przysługuje albo w części odpowiadającej udziałowi wspólnika w spółce, albo w części określonej w umowie spółki (art. 191 § 3 k.h.).

Jeżeli natomiast umowa spółki wyłącza czysty zysk od podziału, prawo do niego stanowi mienie spółki. W takim wypadku nie można mówić o świadczeniu na rzecz spółki, gdyż spółka niczego nie uzyskała kosztem innych podmiotów. W szczególności prawo do zysku, wypracowanego przecież po zawarciu umowy spółki, nigdy do wspólników nie należało.

Inna sytuacja zachodzi w stanie faktycznym opisanym w § 2 art. 191 k.h. Zastrzeżenie uchwałe wspólników prawa do rozporządzania czystym zyskiem w umowie spółki może mieć miejsce tylko wówczas, gdy zysku nie wyłączono od podziału, czyli gdy prawo do zysku należy do mienia wspólników. Gdyby prawo do zysku – na skutek wyłączenia od podziału – stanowiło mienie spółki, do rozporządzania nim zbędne byłoby upoważnienie zgromadzenia wspólników, które, jako organ spółki, może nim dysponować w jej imieniu.

W sytuacji natomiast braku wyłączenia zysku od podziału i zastrzeżenia w umowie rozporządzania czystym zyskiem uchwałe wspólników, zysk z momentem zatwierdzenia bilansu przypada wprawdzie wspólnikom – ale nie w stosunku do udziałów – lecz niepodzielnie. Zachodzi stan zbliżony do współwłasności łącznej. Dalsze losy zysku zależą od sposobu rozporządzenia nim przez wspólników w uchwale (por. art. 223 § 2 pkt 2 k.h.). Pod pojęciem

rozporządzania czystym zyskiem należy jednak rozumieć nie tylko prawo do podziału innego niż wynika z końcowej części art. 191 k.h., ale także prawo do przeznaczenia go na inne cele. Jednym z takich celów może być przekazanie zysku na fundusz rezerwowy lub zapasowy spółki, o których mowa w pierwszym pytaniu Naczelnego Sądu Administracyjnego, zawartego w postanowieniu z 22 marca 2002 r.

Skoro w momencie podjęcia uchwały zysk stanowił już mienie wspólników, przekazanie go na rzecz spółki – w rozpatrywanej sprawie na rozwój przedsiębiorstwa – miało charakter typowego świadczenia cywilistycznego. Nieodpłatności takiego świadczenia w stanie faktycznym sprawy kwestionować nie sposób. Tym samym spełnione zostały przesłanki z art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, co przesądza twierdzącą odpowiedź na pytanie pierwsze Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Przechodząc do odpowiedzi na pytanie drugie, trzeba mieć na uwadze, że pojęcie „nieodpłatnego świadczenia”, użyte w art. 12 ust. 1 pkt 2 omawianej ustawy, ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Obejmuje ono nie tylko świadczenie w cywilistycznym znaczeniu (działanie lub zaniechanie na rzecz innej strony – por. art. 353 k.c.), ale w jego zakres wchodzi także wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy (wyrok Sądu Najwyższego z 13 czerwca 2002 r., III RN 106/01, jeszcze niepubl., a także wyrok Sądu Najwyższego z 6 sierpnia 1999 r., III RN 31/99 – OSNAPU 2000, nr 13, poz. 496). W rozpatrywanej sprawie wypłata dywidendy nastąpiła w dwóch ratach, w kilka miesięcy po uchwale wspólników. Przez te miesiące spółka korzystała bezprawnie i nieodpłatnie z zatrzymanej dywidendy, uzyskując korzyść kosztem wspólników.

Korzystanie przez Spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością z czystego zysku, który stosownie do art. 191 k.h. przypadają wspólnikom, stanowi nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 1993, Nr 106, poz. 482 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w 1996 r.

Nieodpłatności świadczenia nie niweczy okoliczność, że wspólnicy w oparciu o art. 481 k.c. mogą domagać się odsetek za opóźnienie w wypłacie dywidendy. Odsetki za opóźnienie, w odróżnieniu od odsetek w rozumieniu art. 359 k.c., ujmowanych jako wynagrodzenie za korzystanie z cudzych pieniędzy, nie są ekwiwalentem za korzystanie z cudzego kapitału.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych wiąże obowiązek podatkowy z osiągnięciem dochodu bez względu na rodzaj źródeł przychodów i z jakich źródeł dochód ten został osiągnięty (art. 7 ustawy). Źródła przychodu określa w sposób przykładowy art. 12 ust. 1–3 ustawy, wymieniając wśród nich nieodpłatne świadczenia. W art. 12 ust. 4 tej ustawy w sposób wyczerpujący określono, co nie jest przychodem w rozumieniu ustawy. Wszystkie zatem inne przychody, niewymienione w art. 12 ust. 4 ustawy, w tym dysponowanie cudzym kapitałem i osiąganie z tego korzyści poprzez przysparzanie aktywów spółce, powodują powstanie obowiązku podatkowego.

Z tych przyczyn na podstawie art. 49 ust. 1 w związku z ust. 2 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) podjęto uchwałę jak na wstępie.