

Wyrok z dnia 6 sierpnia 1999 r.

III RN 33/99

Termin "nabycie rzeczy" użyty w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.) obejmuje zarówno nabycie pochodne, jak i nabycie pierwotne.

Przewodniczący: SSN Kazimierz Jaśkowski, Sędziowie: SN Andrzej Wasilewski, NSA Bogusław Gruszczyński (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 6 sierpnia 1999 r. sprawy ze skargi Tomasza G. na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 9 października 1996 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych za 1993 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Łodzi z dnia 19 sierpnia 1998 r. [...]

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

U z a s a d n i e

Decyzją z dnia 9 października 1996 r. Izba Skarbowa w K. utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w K. z dnia 19 lipca 1996 r., określającą podatek dochodowy od osób fizycznych za 1993 r., należny od Tomasza G. Organy obu instancji przyjęły, że podatek powinien być naliczony między innymi od sprzedaży samochodu VW Passat, która miała miejsce 23 grudnia 1993 r. Samochód ten Tomasz G. wytworzył osobiście z zakupionych uprzednio części. W szczególności nadwozie kupił 17 maja 1993 r. w Belgii, a silnik ze skrzynią biegów, układ kierowniczy oraz zawieszenia tylne i przednie nabył w kraju w dniu 1 czerwca 1993 r. Zdaniem organów obu instancji, za dzień nabycia własności samochodu przyjęć należy datę jego rejestracji, to znaczy 18 czerwca 1993 r. Skoro od chwili rejestracji samochodu do momentu jego sprzedaży nie minęło 6 miesięcy, cena sprzedaży stanowiła przychód ze

źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.). Przychód przyjęto w kwocie wynikającej z umowy, tzn. 200 mln starych złotych, a dochód, po uwzględnieniu kosztów uzyskania przychodu, w kwocie 33.433.000 starych złotych. Dochód ten skumulowano z pozostałymi dochodami uzyskanymi przez podatnika w roku podatkowym, na podstawie art. 9 ust. 1 wymienionej wyżej ustawy. W konsekwencji wymierzono podatek w kwocie 11.030.000 starych złotych, powołując się na art. 27 ust. 1 i art. 45 ust. 6 tejże ustawy, a także na art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 468 ze zm.).

Tomasz G. wniósł skargę na decyzję Izby Skarbowej i zarzucił, że rejestracja samochodu nie jest chwilą nabycia własności pojazdu. Zdaniem skarżącego należało przyjąć datę zakupu poszczególnych części, co z uwagi na upływ półrocznego terminu, nie pozwoliłoby traktować sprzedaży jako źródła przychodu. Ponadto skarżący zarzucił, że nie uwzględniono wszystkich kosztów uzyskania przychodu.

Wyrokiem z dnia 19 sierpnia 1998 r. Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi uchylił zaskarżoną decyzję i zasądził od Izby Skarbowej na rzecz skarżącego zwrot kosztów postępowania sądowego. Wyjaśnił, że nie można utożsamiać czynności zarejestrowania samochodu z pojęciem jego nabycia. W ocenie Sądu, podatnik najpierw nabył własność rzeczy stanowiących części składowe przyszłego samochodu, a później dopiero wytworzył nową rzecz. Sąd zauważył, że na gruncie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przedmiotem regulacji jest takie nabycie, które w wyniku sprzedaży lub zamiany rzeczy może przysporzyć podatnikowi źródła przychodu. Przedmiotem umów musi być ta sama rzecz. W przekonaniu Sądu, jednorazowe wytworzenie nowej rzeczy nie odpowiada pojęciu nabycia w rozumieniu wymienionego wyżej przepisu ustawy. W przeciwnym razie należałoby opodatkować podatkiem dochodowym od osób fizycznych odsprzedaż każdej wytworzonej przez podatników rzeczy, o ile nastąpiłaby przed upływem terminów zakreślonych ustawą. Prowadziłoby to – zdaniem Sądu – do sytuacji skrajnych, nie odpowiadających celom wspomnianego przepisu.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego zaskarżył rewizją nadzwyczajną Minister Sprawiedliwości, zarzucając rażące naruszenie art. 22 ust. 1 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. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku

dochodowym od osób fizycznych. Zdaniem Ministra, ostatnio wymieniony przepis, posługując się ogólnym pojęciem „nabycia”, nie ogranicza tego pojęcia jedynie do nabycia pochodnego. Obejmuje także nabycie pierwotne, polegające na uzyskaniu własności przez wytwórcę rzeczy. Minister Sprawiedliwości podkreślił, że nie jest uzasadnione stwierdzenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, jakoby przedmiotem umów musiała być ta sama rzecz. Autor rewizji nadzwyczajnej zgodził się natomiast z tezą Sądu, że chodzi o takie nabycie własności, które w wyniku sprzedaży lub zamiany rzeczy może przysporzyć podatnikowi źródeł przychodu. Tyle tylko, że – jak zauważył Minister – z taką właśnie sytuacją mamy do czynienia w rozpatrywanej sprawie. Ponadto Minister Sprawiedliwości podniósł, że wykładnia celowościowa omawianego przepisu nie pozostawia wątpliwości, iż przedmiotem opodatkowania jest odsprzedaż każdej rzeczy, w tym i wytworzonej przez podatnika, o ile oczywiście stała się źródłem przychodu.

Minister Sprawiedliwości zwrócił uwagę, że organy podatkowe nie ustaliły dnia, w którym podatnik stał się właścicielem zmontowanego samochodu. Montaż nastąpił niewątpliwie między 1 czerwca 1993 r., kiedy to podatnik zakupił części podwozia – a więc w tym czasie samochód jeszcze nie istniał – a 18 czerwca 1993 r., kiedy podatnik otrzymał dowód rejestracyjny. Półroczny termin z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych biegł zatem od końca czerwca 1993 r. i nie upłynął jeszcze w dniu sprzedaży samochodu, tzn. 23 grudnia 1993 r.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest zasadna. Wytworzenie nowej rzeczy ruchomej stanowi pierwotny sposób nabycia prawa własności. Wprawdzie – jak trafnie zauważył Naczelny Sąd Administracyjny – art. 192 § 1 KC wspomina jedynie o nabyciu własności rzeczy wytworzonej z cudzych materiałów, jednakże wnioskowanie a maiori ad minus nie pozostawia wątpliwości, że identyczny skutek powstaje przy posłużeniu się własnymi materiałami. Skoro bowiem wytwórca rzeczy może stać się właścicielem mimo użycia cudzych materiałów, to tym bardziej staje się nim, gdy materiały należały do niego.

Nie można też twierdzić, że w przypadku połączenia rzeczy prostych, należących do wytwórcy, w rzecz złożoną, nie ma miejsca nabycie własności. Połączenie

powoduje utratę samodzielnego bytu dotychczasowych rzeczy, które z pozostałymi składnikami tworzą jedną całość, przede wszystkim w sensie fizycznym i gospodarczym. Prawnym wyrazem tej łączności jest zakwalifikowanie przedmiotów połączonych z innymi rzeczami jako części składowych, co znaczy, że przedmioty te tracą samodzielny byt także w sensie prawnym, a więc przestają być odrębnymi rzeczami (art. 47 § 1 KC). Innymi słowy, w miejsce kilku rzeczy powstaje nowa rzecz, której własność nabywa wytwórca w momencie jej złożenia.

Art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.) posługuje się terminem „nabycie” bez żadnych ograniczeń. Obejmuje zatem zarówno nabycie pierwotne, jak i pochodne. Pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, że omawiany przepis dotyczy wyłącznie nabycia pochodnego pozostaje w sprzeczności z brzmieniem tego przepisu. Oparcie wyroku na wspomnianym poglądzie oznacza zatem rażące naruszenie prawa.

Próba odwołania się przez Sąd do wykładni celowościowej również nie była skuteczna. Skoro ustawodawca uznał za stosowne opodatkować przychód ze sprzedaży rzeczy pod warunkiem dokonania sprzedaży w ciągu pół roku od nabycia rzeczy, to nie ma żadnego znaczenia, czy przychód ten stanowił różnicę między ceną kupna i ceną sprzedaży, czy też różnicę między kosztem wytworzenia rzeczy i ceną jej sprzedaży.

Mając na uwadze przytoczone okoliczności Sąd Najwyższy uchylił zaskarżony wyrok. Brak było jednak podstaw do oddalenia skargi – jak tego żądał Minister Sprawiedliwości – gdyż podatnik w skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego kwestionował także wysokość kosztów uzyskania przychodu ustalonych przez organ podatkowy. W tej kwestii Naczelny Sąd Administracyjny nie zajął stanowiska, a zatem sprawa wymaga ponownego rozpoznania.

Z wyżej podanych względów Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹³ 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.) w związku z art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) orzekł jak w sentencji.

=====