

II FSK 1891/13 - Wyrok

Data orzeczenia	2015-10-27
Data wpływu	2013-06-17
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny
Sędziowie	Antoni Hanusz Grażyna Nasierowska Krzysztof Winiarski /przewodniczący sprawozdawca/
Symbol z opisem	6112 Podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym zryczałtowane formy opodatkowania 6560
Hasła tematyczne	Interpretacje podatkowe
Sygn. powiązane	I SA/Wr 1/13
Skarżony organ	Minister Finansów
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną
Powołane przepisy	Dz.U. 2000 nr 54 poz 654; art. 26 ust. 1; Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - tekst jednolity

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący - Sędzia NSA Krzysztof Winiarski (sprawozdawca), Sędzia NSA Antoni Hanusz, Sędzia del. WSA Grażyna Nasierowska, Protokolant Katarzyna Łysiak, po rozpoznaniu w dniu 27 października 2015 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu działającego z upoważnienia Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 6 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 1/13 w sprawie ze skargi Z. S.A. w L. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu działającego z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 28 września 2012 r., nr ILPB1/415-903/11/12-S/TW w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych oddala skargę kasacyjną.

Uzasadnienie

Zaskarżonym wyrokiem z dnia 6 marca 2013r. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w sprawie ze skargi Z.S.A. z siedzibą w Lubinie uchylił indywidualną interpretację Ministra Finansów z dnia 28 września 2012r.

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej Spółka wskazała, że prowadzi działalność gospodarczą o charakterze sportowym, polegającą na zarządzaniu drużyną piłkarską. Spółka zatrudnia zawodników na podstawie kontraktów o profesjonalne uprawianie sportu, którzy otrzymują wynagrodzenie podstawowe oraz nagrody za wyniki sportowe. Kontrakty te stanowią umowy cywilnoprawne, do których stosuje się przepisy dotyczące umowy zlecenia. W związku z otrzymywaniem przez zawodników przychodów z tytułu wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, Spółka jako płatnik pobiera zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od wypłacanych świadczeń. W latach 1999 – 2003 Spółka ustalała podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne zawodników bez uwzględnienia nagród za wyniki sportowe (za podstawę wymiaru składek przyjęto jedynie wynagrodzenie podstawowe). W ocenie ZUS, nagrody za wyniki sportowe zostały niesłusznie wyłączone z podstawy wymiaru składek i niepobrane składki muszą zostać odprowadzone przez Spółkę w celu wykonania obowiązków płatnika (również za zawodników, z którymi Spółkę nie wiąże już żaden stosunek prawny). Spółka nie będzie dochodzić zwrotu kwot składek na ubezpieczenie społeczne w części należnej od zawodników.

Wobec powyższego Spółka zwróciła się z pytaniem czy wartość zaległych składek odprowadzonych przez Spółkę w celu wywiązania się z obowiązków płatnika stanowi dla zawodników dochód, podlegający opodatkowaniu i czy Spółka ma obowiązek pobrać zaliczki na podatek od ich wartości ?

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie, Spółka wskazała, że wartość zaległej składki na ubezpieczenie społeczne, odprowadzonej przez Spółkę jako płatnika nie stanowi dochodu podlegającego opodatkowaniu. Odprowadzenie zaległej składki na ubezpieczenie społeczne nie stanowi bowiem świadczenia na rzecz zawodnika, lecz realizację obowiązku publicznoprawnego Spółki. Zawodnicy nie otrzymają ani środków finansowych ani praw majątkowych, które powiększą ich majątek. Odprowadzenie składek skutkuje transferem środków do ZUS, a nie na rzecz zawodników. Ponadto składki na ubezpieczenie społeczne w części pracowniczej wyłączone są z opodatkowania, ponieważ podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania. Poza tym opodatkowanie zaległej składki prowadziłoby do podwójnego opodatkowania tej samej kwoty dochodu, ponieważ pierwotna podstawa opodatkowania została ustalona przez Spółkę bez wyłączenia kwot zaległych składek.

Minister Finansów w interpretacji indywidualnej z dnia 19 października 2011 r. uznał powyższe stanowisko za nieprawidłowe.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu wyrokiem z dnia 29 marca 2012 r. sygn. akt I SA/Wr 117/12 uchylił powyższą interpretację, wskazując że nie ustalił charakteru składki na ubezpieczenie społeczne oraz tego, czy faktyczne "zwolnienie" zleceniobiorcy z ciężaru odprowadzenia składki z uwagi na okoliczności wskazane we wniosku, może być potraktowane w kategorii przychodu, który z natury jest kategorią podatkową.

W ponownie wydanej interpretacji indywidualnej z dnia 28 września 2012 r. Minister Finansów uznał za nieprawidłowe stanowisko wnioskodawcy. W uzasadnieniu wskazano, że zawodnicy uzyskują od Spółki świadczenie odpowiadające wysokości wpłaconych w części przez Spółkę składek. Zapłacenie składek za zawodnika i jednoczesne zaniechanie dochodzenia ich zwrotu spowodowało, że zawodnicy uzyskali od Spółki przysporzenie majątkowe. Zwrócono uwagę, że obowiązek pokrycia części składek na ubezpieczenie społeczne przez Spółkę nie wynika z żadnego przepisu. Zaniechanie przez Spółkę zwrotu zapłaconych przez nią składek rodzi po stronie zawodników w świetle art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz.U z 2012, poz. 361 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.) przychód, który należy przypisać do odpowiedniego źródła przychodów, tj. do działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.

Po bezskutecznym wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa strona Skarżąca wniosła skargę zarzucając naruszenie art. 9 ust. 1 oraz art. 11 ust. 1 w związku z art. 13 pkt 8 i art. 26 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. przez uznanie, że zaległe składki (w części ubezpieczonego) zapłacone przez Spółkę stanowią przychód podlegający opodatkowaniu; art. 41 ust. 1 w związku z art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. przez uznanie, że Spółka będzie miała obowiązek pobrania i wpłaty do urzędu skarbowego zaliczek na podatek, nawet pomimo braku stosunku prawnego pomiędzy Spółką a zawodnikami; art. 14c § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 ze zm., dalej: O.p.) przez brak wskazania podstawy prawnej i wyczerpującego uzasadnienia prawnego, że do zapłaty składek zobowiązani byłiby zawodnicy; art. 14c § 2 w związku z art. 121 § 1 oraz w związku z art. 153 p.p.s.a przez brak wypełnienia zaleceń Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w zakresie konieczności ustalenia charakteru składki na ubezpieczenie społeczne.

W odpowiedzi na skargę Minister Finansów wniósł o jej oddalenie, podtrzymując stanowisko zawarte w zaskarżonej interpretacji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu uwzględniając skargę wskazał, że organ podatkowy niesłusznie połączył dwa zdarzenia istotne dla sprawy: niepobranie składek przez płatnika w chwili wypłaty wynagrodzeń zawodnikom w latach 1999 – 2003 oraz obecne

uiszczenie zaległych składek przez płatnika.

Zdaniem sądu pierwszej instancji płatnik składek ubezpieczeniowych, uiszczając obecnie zaległe składki w części należnej od zawodnika, nie dokonuje żadnego przysporzenia majątkowego, zwiększającego majątek zawodników, a zawodnicy nie otrzymują od płatnika nieodpłatnych świadczeń. Składki ubezpieczeniowe zapłacone przez płatnika umożliwią dopiero w przyszłości uzyskanie świadczeń z ubezpieczenia społecznego. W wyniku weryfikacji sposobu naliczania składek ubezpieczeniowych przez ZUS, płatnik został zobowiązany do zapłaty zaległych składek ubezpieczeniowych i wykonuje własny obowiązek płatnika. Bez znaczenia dla sprawy był fakt, że składki te powinny być potrącone z uposażenia zawodnika wypłacanego w latach 1999 -2003, a obecnie płatnik zaniechał dochodzenia ich zwrotu od zawodnika.

Od powyższego wyroku skargę kasacyjną wywiódł Minister Finansów zarzucając naruszenie prawa procesowego mającego istotny wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012, poz. 270 ze zm., dalej: p.p.s.a.), tj.:

– art. 146 § 1 w zw. z art 151 p.p.s.a. w związku z art. 14c § 1 O.p. poprzez uwzględnienie skargi oraz przyjęcie, że organ naruszył prawo wydając zaskarżoną interpretację przepisy prawa;

– art. 141 § 4 p.p.s.a. sprowadzające się do sporządzenie wadliwego uzasadnienia wyroku WSA we Wrocławiu, niezawarcie w nim wyczerpującego wyjaśnienia, co w konsekwencji uniemożliwia organowi podatkowemu poznanie motywów podjętego przez ten sąd rozstrzygnięcia.

W skardze kasacyjnej zarzucono także naruszenie przepisów prawa materialnego (art. 174 pkt 2 p.p.s.a.), tj.:

– art. 9 ust. 1 oraz art. 11 ust. 1 w zw. z art. 13 pkt 8 i art. 26 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. poprzez uznanie, że zaległe składki (w części ubezpieczonego/zleceniobiorcy) zapłacone przez Wnioskodawcę w celu wywiązania się z obowiązku płatnika składek na ubezpieczenie społeczne nie stanowią przychodu zleceniobiorcy podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych;

– art. 41 ust. 1 w zw. z art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. poprzez uznanie, że w związku z uiszczeniem zaległych składek na ubezpieczenie społeczne Spółka nie będzie miała obowiązku pobrania i wpłaty do urzędu skarbowego zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz uznanie, że pomiędzy Spółką a zawodnikami na moment zapłaty zaległych składek na ubezpieczenie społeczne nie istniał (ani nie istnieje nadal) żaden ze stosunków prawnych, o których mowa w art. 41 ust. 1 uzasadniający pobór zaliczek.

Mając powyższe na uwadze autor skargi kasacyjnej wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i oddalenie skargi ewentualnie uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania WSA we Wrocławiu oraz zasądzenie od strony Skarżącej na rzecz organu podatkowego kosztów postępowania według norm przepisanych.

W piśmie procesowym z dnia 30 października 2013r. pełnomocnik Spółki wniósł o oddalenie lub odrzucenie skargi kasacyjnej.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej organ wskazał, że opodatkowaniu podatkiem dochodowym

od osób fizycznych podlega każda forma przysporzenia majątkowego (korzyść), tzn. zarówno pieniężna, jak i niepieniężna. Przez "otrzymanie" takiej korzyści, w rozumieniu art. 11 u.p.d.o.f. należy rozumieć przysporzenie w majątku, a niekoniecznie tylko otrzymanie w "postaci rękodajnej".

Zdaniem Autora skargi kasacyjnej Spółka podjęła decyzję, że część zaległych składek na ubezpieczenie społeczne zostanie przez nią odprowadzona za zawodników, z którymi Spółki nie wiąże już żaden stosunek prawny, a ona sama nie będzie dochodzić zwrotu kwot składek na ubezpieczenie społeczne w części należnej od zawodników. Z tego organ wyprowadził wniosek, że zawodnicy, w wyniku odprowadzenia przez Spółkę składek na ubezpieczenie społeczne i jednoczesnego zaniechania przez nią zwrotu wpłaconych do ZUS składek w części należnej od wynagrodzeń zawodników, uzyskują od Spółki świadczenie odpowiadające wysokości wpłaconych w tej części przez Spółkę składek.

Zdaniem organu interpretacyjnego wypłacone składki stanowią dla zleceniobiorcy przysporzenie majątkowe mające swoje źródło w zawartej umowie cywilnoprawnej, wobec czego przysporzenie to stanowiło będzie przychód z umowy zlecenia, czyli działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 13 pkt 8 u.p.d.o.f., a nie jak twierdzi Spółka z innych źródeł, o których mowa w art. 20 ust. 1 tej ustawy. Podsumowując swoje rozważania organ stwierdził, że kwoty pokrytych przez Spółkę składek, które co do zasady winny być opłacone przez zleceniobiorców, będą stanowiły dla tych osób przychód, o którym mowa w art. 13 pkt 8 u.p.d.o.f. w związku z art. 10 ust. 1 pkt 2 tej ustawy. W związku z tym przychód ten należy wykazać w informacji PIT-11, a nie jak twierdzi Spółka w PIT-8C.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna, jako pozbawiona usprawiedliwionych podstaw, nie zasługuje na uwzględnienie.

Sedno sporu w niniejszej sprawie wiąże się z rozstrzygnięciem problemu czy wobec wadliwego zaniżania przez Spółkę podstawy wymiaru składek na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne, należnych od wynagrodzeń wypłacanych w przeszłości zatrudnionym przez nią zawodnikom sportowym, dokonane przez tę Spółkę (jako płatnika) późniejsze wpłaty na rzecz ZUS tychże zaległych składek spowoduje, że powstanie po stronie zawodników przychód podatkowy, a po stronie Spółki – jako płatnika - obowiązek poboru zaliczek na poczet podatku od wartości zapłaconych składek oraz obowiązek informacyjny.

W pierwszej kolejności wypada zwrócić uwagę, że poddana ocenie Sądu pierwszej instancji sprawa administracyjna, została zainicjowana wnioskiem strony o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Granice tzw. sprawy interpretacyjnej wyznaczają: stan faktyczny podany we wniosku, treść zadanego pytania oraz zajęte przez wnioskodawcę stanowisko. Organowi interpretacyjnemu nie wolno modyfikować elementów stanu faktycznego zakreślonych przez stronę. Ze złożonego zaś wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji wynika, że Spółka wadliwie rozliczała w latach 1999-2003 składki na ubezpieczenie społeczne od wynagrodzeń wypłacanych zatrudnionym wówczas zawodnikom, nie wywiązując się tym samym z obowiązków płatnika nałożonych przez ustawę z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. Dokonane - po przeprowadzonej przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych kontroli - wpłaty (w tym po wygaśnięciu stosunku pracy z zatrudnionymi zawodnikami) miało na celu wywiązanie się przez Spółkę z jej obowiązków jako płatnika. Płatnik wykonał zatem ze zwłoką własne, wynikające z ustawy zobowiązanie publicznoprawne. W żadnym natomiast momencie obowiązek ten nie ciążył na uprawnionym z ubezpieczenia. Obowiązki płatnika w sposób jednoznaczny określone zostały w art. 46 ust. 1 ustawy o ubezpieczeniach społecznych, w myśl którego płatnik składek jest obowiązany

według zasad wynikających z przepisów ustawy obliczać, potrącać z dochodów ubezpieczonych, rozliczać oraz opłacać należne składki za każdy miesiąc kalendarzowy. Wykonanie zaległego zobowiązania przez płatnika, w zakresie obliczenia, potrącenia z dochodu ubezpieczonego oraz odprowadzania składek na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne, nie można utożsamiać z wykonaniem obowiązku za kogoś innego, tj. za byłego zawodnika. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego fakt późniejszego wypłacenia składek (późniejszego wywiązania się z obowiązku prawnego) nie zmienia jej charakteru prawnego, nawet jeżeli w dacie wypłaty nie wiąże spółki z zawodnikiem stosunek zatrudnienia. Pozostaje ona nadal składką na ubezpieczenie społeczne. Stosownie natomiast do art. 26 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f., składki na ubezpieczenie społeczne odliczane są od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Jedynie na marginesie wypada zauważyć, że wskutek zaniżonego poboru składek na ubezpieczenie społeczne, zawodnicy otrzymali wyższe wynagrodzenie, od którego płatnik dokonał odpowiedniego poboru zaliczek na podatek dochodowy. Rozpoznanie wobec tego wypłaty zaległych składek jako dochodu podatkowego pracownika, oznaczałoby w istocie domaganie się powtórnej daniny od opodatkowanych już kwot.

Za słuszny w konsekwencji uznać należy wniosek Sądu pierwszej instancji, że płatnik składek ubezpieczeniowych, uiszczając zaległe składki w części należnej od wynagrodzenia wypłacanego zawodnikowi, nie dokonuje żadnego przysporzenia majątkowego, zwiększającego majątek zawodników (oni sami nie otrzymują od płatnika nieodpłatnych świadczeń). Uchylając zaskarżoną interpretację WSA we Wrocławiu nie naruszył więc art. 9 ust. 1, art. 11 ust. 1 w zw. z art. 13 pkt 8 i art. 26 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f., a w efekcie również art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f. Uzasadnienie natomiast zaskarżonego wyroku, w którym przedstawiony został stan sprawy, stanowiska stron oraz wyjaśniona podstawa prawna rozstrzygnięcia, odpowiada wzorcowi formalnemu wynikającemu z art. 141 § 4 p.p.s.a.

Mając powyższe na uwadze Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną na podstawie art. 184 p.p.s.a.