

**Wyrok z dnia 26 września 1996 r.
III ARN 47/96**

Wydatki na rzecz udziałowców (akcjonariuszy) spółki prawa handlowego stanowią dla niej koszty uzyskania przychodów tylko wtedy, gdy zostały poniesione z tytułu pozostawania udziałowców ze spółką w stosunku pracy (art. 16 ust. 1 pkt 38 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.).

Przewodniczący SSN: Adam Józefowicz, Sędziowie SN: Kazimierz Jaśkowski, Andrzej Kijowski (sprawozdawca), Jerzy Kuźniar, Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 26 września 1996 r. sprawy ze skargi "P.-P." Spółki z o.o. w S. na decyzję Izby Skarbowej w S. z dnia 22 lipca 1994 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od osób prawnych za 1993 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 maja 1995 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną

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

Izba Skarbowa w S. decyzją z dnia 22 lipca 1994 r. [...] utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w S. z dnia 28 kwietnia 1994 r. [...] określającą dla Spółki z o.o. "P.-P." w S. zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych za 1993 r., w wysokości 1.222.064.000 st. zł. od dochodu w kwocie 3.055.160.000 st. zł., uzyskanego z prowadzenia działalności gospodarczej - mieszalni pasz w Z. Izba Skarbowa powołała się w uzasadnieniu na przepis art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1993 r., Nr 106, poz. 482), stanowiący, że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 tej ustawy. Powołany ostatnio przepis stanowi natomiast w pkt. 38, że za koszty uzyskania przychodów nie uważa się wydatków ponoszonych na rzecz udziałowców (akcjonariuszy) nie będących pracownikami oraz na rzecz osób wchodzących w skład rad nadzorczych, komisji rewizyjnych lub innych organów stanowiących osób prawnych, z wyjątkiem kwot wypłacanych z tytułu pełnionych funkcji.

Tymczasem badanie dokumentów Spółki przez Urząd Kontroli Skarbowej w S. wykazało, że w 1993 r. wypłacono trzem członkom Zarządu - udziałowcom Spółki łącznie kwotę 1.830.000 st. zł z tytułu umów zlecenia na opracowanie wariantowych receptur pasz oraz ich bezpośrednie wdrożenie do produkcji. Udokumentowaniem wykonania umów zlecenia są receptury firmowane przez Rolniczy Zakład Doświadczalny w M. przy WSRP w S. Wspomniane wydatki na rzecz udziałowców będących członkami Zarządu, lecz nie mających w Spółce statusu pracowniczego, nie należą - zdaniem organu podatkowego - do kosztów uzyskania przychodu.

Izba Skarbowa zakwestionowała też legalność tych umów, zawartych przez członków Zarządu przez nich nawzajem, jako równoczesnych pełnomocników Spółki. Z zebranego w sprawie materiału dowodowego wynika bowiem, że Zgromadzenie Wspólników w uchwale z dnia 1 lipca 1992 r. powołało pełnomocników w osobach Andrzeja W. i Mirosława P. do reprezentowania Spółki w jej umowach z wiceprezesem Zarządu Sławomirem K., w osobach Mirosława P. i Sławomira K. do reprezentowania Spółki w jej umowach z prezesem Zarządu Andrzejem W. oraz w osobach Andrzeja W. i Sławomira K. do reprezentowania Spółki w jej umowach z wiceprezesem Zarządu Mirosławem P., zaznaczając przy tym, że każdy z pełnomocników może działać samodzielnie. Taki tryb zawarcia przedmiotowych umów zlecenia narusza - zdaniem Izby Skarbowej - przepis art. 203 KH, stanowiący, że w umowach między spółką i członkami zarządu reprezentuje spółkę rada nadzorcza lub pełnomocnicy powołani uchwałą wspólników.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie skargę Spółki "P.-P." na decyzję Izby Skarbowej w S. z dnia 22 lipca 1994 r. oddalił wyrokiem z dnia 26 maja 1995 r. [...] stwierdzając w jego uzasadnieniu, że pomiędzy Spółką a organami podatkowymi istnieje spór co do interpretacji przepisu art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Ewentualna aprobatą wykładni prezentowanej przez Spółkę, która powoływała się na stanowisko Ministerstwa Finansów wyrażone w piśmie z dnia 22 marca 1994 r. [...], że zakresem zastosowania spornego przepisu, tj. wyłączeniem z kosztów, nie są objęte wydatki na rzecz udziałowców będących członkami zarządu z tytułu zawartych z nimi umów zlecenia czy umów o dzieło, aktualizowałaby też spór o interpretację przepisów kodeksu handlowego, dotyczący zwłaszcza dopuszczalności oraz skutków umów zawieranych ze Spółką przez jej udziałowców będących członkami Zarządu (art. 202 KH). Rozważanie tej drugiej kwestii jest natomiast zbędne, jeżeli podzielić stanowisko organów podatkowych, że kosztami uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 zd. 1 i art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych są jedynie te wydatki, które Spółka poniosłaby na rzecz udziałowców (akcjonariuszy) będących zarazem jej pracownikami.

Podstawowe znaczenie dla rozstrzygnięcia skargi ma zatem ustalenie treści przepisu art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy. Wychodząc z gramatycznej wykładni tego przepisu Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że wydatki na rzecz udziałowców (akcjonariuszy) nie będących pracownikami w rozumieniu odrębnych przepisów, ponoszone np. z tytułu umów o dzieło, czy umów zlecenia, nie stanowiły w 1993 r. kosztów uzyskania przychodu. Pogląd prezentowany w skardze Spółki i we wspomnianym wyżej piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 22 marca 1994 r. nie znajduje zatem ustawowego oparcia.

Powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną z dnia 28 czerwca 1996 r. zaskarżył Minister Sprawiedliwości i zarzucając rażące naruszenie art. 207 § 1 oraz § 2 pkt 1 i 3 KPA w związku z art. 15 ust. 1 i art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, a także naruszenie interesu Rzeczypospolitej Polskiej, domagał się na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) uchylenia zaskarżonego wyroku i stwierdzenia nieważności decyzji Izby Skarbowej z dnia 22 lipca 1994 r. oraz poprzedzającej ją decyzji Urzędu Skarbowego w S. z dnia 28 kwietnia 1994 r., względnie uchylenia tego wyroku i przekazania sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej skarżący podnosi, że Naczelny Sąd Administracyjny posłużył się szerokim rozumieniem określeń zawartych w przepisie art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy, gdyż kwalifikacji kosztów uzyskania przychodów odmówił wszelkim wydatkom na rzecz udziałowców (akcjonariuszy) oraz członków organów stanowiących osób prawnych, a więc bez względu na tytuł takich wydatków.

Tymczasem wąska interpretacja powołanego przepisu pozwala jako koszt uzyskania przychodów potraktować wydatki poczynione na rzecz wymienionych osób bez związku z ich statusem jako "udziałowców", "akcjonariuszy" lub członków "innych organów stanowiących osób prawnych". Na rzecz zwężającej wykładni przepisu z art. 16 ust. 1 ustawy przemawia zaś fakt, że przepis ten określa wyjątki od ogólnej reguły ustawowej, iż opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlega jedynie dochód, a więc nadwyżka sumy przychodów nad kosztami poniesionymi w celu ich uzyskania. Podatnik ma więc prawo do odjęcia od uzyskanych przychodów w zasadzie wszelkich wydatków poniesionych w celu osiągnięcia określonych przychodów, z wyjątkiem wydatków wymienionych w art. 16 ust. 1. Kwoty nie objęte tym przepisem, a poniesione w celu uzyskania przychodów, są więc na podstawie argumentacji a contrario kosztami ich uzyskania.

Zastosowanie art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy wobec wynagrodzenia za efektywnie wykonane - na podstawie umów typu zlecenia - czynności merytoryczne nie związane ze statusem udziałowca (akcjonariusza) lub członka organu stanowiącego jest rażącym naruszeniem prawa materialnego, tym bardziej, że organy podatkowe, jak i Naczelny Sąd Administracyjny nie kwestionowały poniesienia przedmiotowego wydatku w zamian za czynności wykonane, których efekt został przez Spółkę wykorzystany bezpośrednio w celu realizacji określonych przychodów, a poza tym udziałowcy mieli kwalifikacje niezbędne do wykonania potrzebnych opracowań. Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 22 marca 1994 r. [...] wyraziło również pogląd, że z przepisu art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy wynika (a contrario), iż kosztami uzyskania przychodów są wydatki mające bezpośredni związek z uzyskanymi przez spółkę przychodami na rzecz udziałowców (akcjonariuszy), z którymi spółka zawarła umowy o dzieło lub umowy zlecenia. Takimi kosztami są też wynagrodzenia i inne wydatki ponoszone na rzecz członków zarządu będących albo nie będących udziałowcami (akcjonariuszami), gdyż zarząd spółki nie jest organem stanowiącym, tylko organem zarządzającym (wykonawczym) sprawami spółki.

Skarżący podniósł też, że badanie legalności zaskarżonej decyzji Izby Skarbowej wymagało zarówno pełnej, a więc nie tylko językowej wykładni przepisu art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy, ale także oceny skuteczności prawnej umów o opracowanie receptur do produkcji pasz, tzn. odniesienia się do powołanych w decyzji Izby Skarbowej przepisów Kodeksu handlowego, w tym zwłaszcza jego art. 203. Tymczasem podzielając stanowisko organów podatkowych, że kosztami uzyskania przychodu są jedynie wydatki spółki ponoszone na rzecz udziałowców (akcjonariuszy) będących równocześnie jej pracownikami, za zbędne uznał Sąd dalsze rozważania na temat wykładni art. 203 KH. Pominięcie tego wątku w rozważaniach Sądu uniemożliwia skarżącemu odniesienie się doń w trybie przepisów o rewizji nadzwyczajnej.

Kwestionowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego stanowi - zdaniem skarżącego - nie tylko rażące naruszenie prawa materialnego i procesowego, lecz narusza też interes Rzeczypospolitej Polskiej, gdyż z zasadą państwa prawnego nie da

się pogodzić nałożenia na podmiot gospodarczy obowiązku podatkowego nie mającego właściwego oparcia w przepisach prawa podatkowego.

W piśmie z dnia 18 września 1996 r. Spółka "P.-P." poparła wniesioną rewizję nadzwyczajną i przyłączając się do jej wniosków, przytoczyła na ich rzecz obszerną argumentację. Wśród argumentów Spółki są zarówno twierdzenia będące powtórzeniem, jak też poszerzeniem i pogłębieniem wywodów rewizji nadzwyczajnej.

Prokurator wniósł o uwzględnienie rewizji nadzwyczajnej.

Sąd Najwyższy rozważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest nieuzasadniona. Chybiony jest zwłaszcza zarzut rażącego naruszenia postanowień art. 16 ust. 1 pkt 38 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.), powoływanej dalej jako "ustawa". Skarżący twierdzi, że wbrew zapowiedzi Sądu o kierowaniu się jedynie dyrektywami "wykładni gramatycznej", wyrok został oparty na rozszerzającej interpretacji wskazanego przepisu. Twierdzenie to jest jednak bezpodstawne. Sąd napisał bowiem w uzasadnieniu, że "zgodnie z treścią art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym w 1993 r. wydatki ponoszone na rzecz udziałowców (akcjonariuszy) nie będących pracownikami w rozumieniu odrębnych przepisów, np. z tytułu umów o dzieło, czy umów zlecenia nie stanowiły kosztów uzyskania przychodu". Wprawdzie przytoczona wypowiedź jest nader lakoniczna, ale jej teza ma oparcie w stylizacji spornego przepisu. Stanowi on bowiem, że za koszty uzyskania przychodów nie uważa się "wydatków ponoszonych na rzecz udziałowców (akcjonariuszy) nie będących pracownikami w rozumieniu odrębnych przepisów, oraz na rzecz osób wchodzących w skład rad nadzorczych, komisji rewizyjnych lub innych organów stanowiących osób prawnych, z wyjątkiem wynagrodzeń z tytułu pełnionych funkcji." Z pierwszej części cytowanego przepisu wynika wyraźnie zamiar prawodawcy, aby z kategorii kosztów uzyskania przychodów wyłączyć wszelkie wydatki na rzecz udziałowców lub akcjonariuszy nie będących równocześnie pracownikami spółki. Kosztami uzyskania przychodów są więc a contrario wydatki ponoszone na rzecz udziałowców lub akcjonariuszy z tytułu pozostawania ze spółką w stosunku pracy.

Druga część cytowanego przepisu odnosi się natomiast do osób wchodzących w skład organów stanowiących osób prawnych, a więc nie tylko spółek prawa handlowego. Z kręgu tych osób należy jednak wyłączyć udziałowców lub akcjonariuszy, gdyż wydatki na ich rzecz zostały - poza wypłatami ze stosunku pracy - wyjęte z kategorii kosztów w sposób generalny przez pierwszą część przepisu. Druga część przepisu odbiera więc kosztowy charakter wydatkom na rzecz innych niż udziałowcy lub akcjonariusze członków organów stanowiących osób prawnych, poza wynagrodzeniem z tytułu pełnionej funkcji członkowskiej (np. za udział w posiedzeniach danego organu). Przedmiotowe ograniczenie dotyczy członkostwa w organach stanowiących, czyli nie obejmuje członkostwa w organie wykonawczym osoby prawnej (np. w jej zarządzie). Wydatki na rzecz innych niż udziałowcy lub akcjonariusze członków organów wykonawczych osoby prawnej (nie wyłączając zarządu spółki prawa handlowego) są zatem kosztem uzyskania przychodu, jeżeli zostały w tym celu poczynione.

Z powyższych rozważań wynika, że odmowa przypisania kosztowego charakteru

wydatkom Spółki "P.-P." z tytułu umów o dzieło, czy umów typu zlecenie zawartych z jej udziałowcami, mieści się w ramach językowej wykładni przepisu art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy. Natomiast skarżący, a także Spółka "P.-P." uważają, że skutków takiej wykładni nie sposób przypisać zamierzeniom racjonalnego prawodawcy i z powołaniem się na dyrektywy wykładni funkcjonalnej zmierzają do ograniczenia zakresu zastosowania analizowanego tu przepisu ustawy. Proponują więc w konsekwencji zwężającą wykładnię tego przepisu, co wszakże wykładni przyjętej przez Naczelny Sąd Administracyjny nie nadaje automatycznie charakteru wykładni rozszerzającej.

Językowa wykładnia przepisu art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy nie prowadzi też do rezultatów absurdalnych z punktu widzenia systemu wartości przypisywanych racjonalnemu prawodawcy. Regulacje taką można bowiem wytłumaczyć założeniem, że wypłaty na rzecz udziałowców lub akcjonariuszy powinny być w zasadzie pokrywane z dochodu spółki, a wliczane w koszty uzyskania przychodu jedynie wówczas, gdy są to wypłaty zapewniające udziałowcowi (akcjonariuszowi) i jego rodzinie środki na bieżące utrzymanie, którą to funkcję realizują świadczenia ze stosunku pracy. Natomiast zdaniem skarżącego oraz Spółki "P.-P." wykładnia przepisu art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy powinna być oparta na założeniu, że prawodawca preferuje prawidłowe funkcjonowanie gospodarki narodowej. Założenie takie pozwoliło skarżącemu i spółce wyinterpretować ze spornego przepisu normę o węższym zakresie zastosowania, lecz to nie świadczy jeszcze o jej lepszym uzasadnieniu aksjologicznym, tym bardziej, że rewizja nadzwyczajna nie wykazała, aby prawidłowe funkcjonowanie gospodarki narodowej zakłócała wykładnia oparta jedynie na brzmieniu analizowanego przepisu.

Przyjęcie drugiego wariantu interpretacyjnego za podstawę wydania zaskarżonego wyroku nie jest zatem jednoznaczne z naruszeniem prawa, a coś dopiero z jego naruszeniem "rażącym", jak tego wymaga art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Nałożenie na podmiot gospodarczy obowiązku podatkowego mającego oparcie w sformułowaniu przepisu ustawy nie może też naruszać interesu Rzeczypospolitej Polskiej, więc rewizja nadzwyczajna powinna być oddalona z samego tylko powodu przekroczenia sześciomiesięcznego terminu z art. 421 § 2 KPC.

Powyższych ocen nie zmienia fakt, że praktyka stosowania przepisu art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy odbiega niekiedy od jego brzmienia, m.in. pod wpływem wyjaśnień opracowywanych przez urzędników Ministerstwa Finansów. Poza pismem z dnia 22 marca 1994 r. [...], o którym wspomina skarżący, na temat analizowanego tu przepisu wypowiedział się resort finansów - i to w nieco inny sposób - również w piśmie z dnia 2 października 1995 r. Nr PO 4/AK - 722/827/57, opublikowanym w Biuletynie Skarbowym z 1996 r. Nr 4, s.18-19. Trafnie jednak zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że jeżeli według kierownika komórki organizacyjnej resortu, w której ustawa była najprawdopodobniej przygotowywana, sporny przepis jest sformułowany zbyt szeroko, to należy go zmienić we właściwym trybie, a nie korygować w drodze wyjaśnień.

W rewizji nadzwyczajnej podniesiono też, że Naczelny Sąd Administracyjny pominął kwestię skuteczności umów zawartych przez Spółkę "P.-P." z jej udziałowcami. Tymczasem na ten temat Sąd napisał w uzasadnieniu, że chociaż wykładnia przepisów kodeksu handlowego jest na użytek rozpatrywanej sprawy zbędna, to "w sporze na komentarze" przychyliła się do poglądu reprezentowanego przez M. Allerhanda. Innymi słowy, Sąd nie kwestionował skuteczności wspomnianych umów.

Z wyżej wskazanych względów Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji wyroku.
=====