

Wyrok z dnia 12 grudnia 1997 r.

III RN 91/97

Wynagrodzenie wypłacone agentowi (prowizja) stanowi koszt uzyskania przychodu dającego zlecenie. Dopuszczalna jest umowa agencji zawarta między spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, jako zlecającym, a spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, która posiada większość udziałów w spółce zlecającej, jako agentem.

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 12 grudnia 1997 r. sprawy ze skargi "K.T." Spółki z o.o. w P. na decyzję Izby Skarbowej w P. z dnia 14 października 1996 r. [...] w przedmiocie określenia podatku dochodowego za 1994 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 4 czerwca 1997 r. [...]

1. u c h y l i ł zaskarżony wyrok w części oddalającej skargę w odniesieniu do zarzutu nieuznania kwoty 79.318,40 zł z tytułu prowizji za koszty uzyskania przychodów i w tym zakresie przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu,

2. o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną w pozostałej części.

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

Izba Skarbowa w P. decyzją z dnia 14 października 1996 r. [...] uchyliła decyzję Urzędu Skarbowego P.-N.M. z dnia 1 czerwca 1996 r. [...] dotyczącą ustalenia "K.T." Spółce z o.o. w P. zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 1994 w kwocie 1.370.811,20 zł i określiła tej Spółce należny podatek dochodowy za 1994 rok w kwocie 1.357,939,70 zł.

Izba Skarbowa nie uznała za koszt uzyskania przychodu części prowizji wypłaconej przez Spółkę "K.T." w wysokości 7.931.840.000 zł agentowi Spółki, przyjmując, że rola agenta w tej sprawie sprowadzała się do zapłacenia za tę Spółkę kwoty należnej kontrahentowi [...] już po zawarciu umowy. Poza tym Izba Skarbowa stwierdziła, że w decyzji organu I instancji, wskutek omyłki zaniżono należny podatek o kwotę 876.384.000 zł.

W kwestii najmu lokalu w budynku przy ul. K. w W. organ odwoławczy uznał za udowodnione i zasadne poniesienie przez Spółkę wydatków z tytułu najmu lokalu i zaliczenie tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów w roku 1994. Izba Skarbowa uznała też za udowodniony fakt udostępnienia przez Spółkę części najmowanego obiektu innym podmiotom, w związku z czym organ podatkowy I instancji zasadnie zwiększył przychód Spółki o kwotę 2.419.812.440 zł, odpowiadającą wartości czynszu przypadającego na udostępnioną część powierzchni lokalowej. Izba Skarbowa nie zgodziła się ze stanowiskiem zawartym w odwołaniu Spółki, że miarodajnym dowodem na okoliczność udostępnienia części pomieszczeń biurowych innym podmiotom mogą być, zgodnie z art. 198 Kodeksu handlowego, oświadczenia Zarządu "P." Spółki z o.o., która Spółce "K.T." wynajęła lokale; zapisy na fakturach i wykazach powierzchni zajmowanych przez użytkowników sporządzone zostały przez pracowników wynajmującego.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu wyrokiem z dnia 4 czerwca 1997 r. [...] oddalił skargę "K.T." Spółki z o.o. w P., przyjmując w odniesieniu do prowizji, że skoro K. A. mbH posiada w Spółce z o.o. "K.T." 98% udziałów (2% udziałów posiada Grażyna K.), to nie może on być uznany za agenta strony skarżącej. Posiadając większościowy pakiet udziałów nie może zlecać w istocie sobie samemu czynności agenta i od tych czynności pobierać prowizję. Zdaniem Sądu "...wszelkie rozważania dotyczące tego, czy załatwienie gwarancji i zapłata przez "agenta" za zlecającego należą do szczegółowych obowiązków agenta za wykonanie których należy mu się prowizja okazały się zbędne".

W sprawie wydatków z tytułu najmu budynku przy ul. K. w W., Sąd przyjął, że na odwrocie faktur znajdują się informacje pracowników wynajmującego o faktycznie zajmowanej przez poszczególne podmioty powierzchni biurowej. Faktury te przez szereg miesięcy otrzymywała strona skarżąca, nie wnosząc żadnych zastrze-

żeń do ich treści i do informacji zawartych na odwrocie faktur. "Ocena materiału dowodowego, na którego wpływ miała strona skarżąca nie może być uznana w powyższych okolicznościach za dowolną".

Powyższy wyrok zaskarżył rewizją nadzwyczajną Minister Sprawiedliwości, w której wyrokowi temu zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 i 3 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 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.), art. 77 § 1 i 80 KPA w związku z art. 59 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz art. 199 § 1 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. Kodeks handlowy (Dz. U. Nr 57, poz. 502 ze zm.) i na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym Minister Sprawiedliwości wnosił o uchylenie wyroku w części zaskarżonej i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania.

W ocenie Ministra Sprawiedliwości Naczelny Sąd Administracyjny zasadnie stwierdził, że umowa agencyjna jest umową dwustronną, w której agent jest odrębnym dla zlecającego podmiotem. Nie znajduje jednak uzasadnienia stanowisko Sądu, że w niniejszej sprawie K. A. mbH posiadający prawie 98% udziałów w Spółce z o.o. "K.T." nie może być uznany za agenta strony skarżącej.

Zgodnie z § 23 umowy spółki założonej w dniu 31 stycznia 1991 r., zmienionej umową z dnia 28 lutego 1991 r. w przedmiocie przyjęcia nazwy "K.T. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością", "jeżeli zarząd spółki jest wieloosobowy, do składania i podpisywania w imieniu spółki oświadczeń o charakterze majątkowym jest wymagane współdziałanie dwóch członków zarządu lub jednego członka zarządu i prokurenta". Treść cytowanego postanowienia umowy odpowiada wymogom przewidzianym w art. 199 § 1 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. Kodeks handlowy i umowy spółki obligują do składania oświadczeń przez zarząd (dwóch jego członków lub jednego członka łącznie z prokurentem), z zatem w niniejszej sprawie tylko Zarząd "K.T." Spółka z o.o. w P. jest wyłącznie uprawniony do zawierania umów w imieniu Spółki, a nie wspólnik posiadający nawet prawie 98% udziałów, zważywszy też, że żaden przepis Działu XI Kodeksu handlo-

wego nie uprawnia wspólnika do zawierania umów w imieniu Spółki.

Sąd koncentrując swoją ocenę na zakwestionowaniu K. A.mbH jako agenta Spółki z o.o. "K.T." z uwagi na wielkość udziałów w tej Spółce, nie ustosunkował się, zdaniem Ministra Sprawiedliwości, merytorycznie do kwestii zachowania wymagań prawnych dotyczących złożenia oświadczenia przez Zarząd Spółki "K.T." przy zawarciu umowy agencji, z czym wiąże się ocena zasadności przyznania prowizji i tym samym zaliczenia jej do kosztów uzyskania przychodu przez Spółkę. Nadmienić przy tym należy, że K. A. mbH posiada osobowość prawną odrębną od "K.T." Spółki z o.o. w P., na mocy przepisów niemieckiego Kodeksu handlowego. Skoro więc dwa odrębne podmioty działające poprzez swoje Zarządy zawarły umowę, to Sąd dyskwalifikując uprawnienia agenta wynikające z tej umowy, rażąco naruszył prawo, gdyż nie wspólnik zlecił sam sobie czynności agenta.

W sprawie nieodpłatnego udostępnienia lokali przy ul. K. w W. przez Spółkę "K.T." innym podmiotom, tj. K. Holding S.A., P. oraz S.L., strona skarżąca kwestionuje ustalenia organów podatkowych w tym zakresie i zwiększenie w związku z tym przychodu Spółki o kwotę 2.419.812.400 zł (starych), wywodząc w toku postępowania podatkowego, że dowody w postaci zapisów na fakturach i wykazanych pomieszczeń, sporządzone zostały przez nieupoważnionych pracowników wynajmującego, tj. Spółki "P".

Naczelny Sąd Administracyjny przyjmując, że na nieodpłatne udostępnienie przez stronę skarżącą części nieruchomości innym podmiotom wskazują faktury "wystawione przez wynajmującego", o czym świadczą na odwrocie tych faktur informacje pracowników wynajmującego (Spółki "P."), nie uwzględnił przy tym faktu, że zapisy na odwrocie faktur pochodziły od osób nieuprawnionych do reprezentowania wynajmującego (Spółki "P."). Tym samym skoro Zarząd "P." Spółki z o.o. - jako organ upoważniony w myśl art. 198 § 1 i art. 199 § 1 Kodeksu handlowego - nie potwierdził oświadczeń co do nieodpłatnego udostępnienia części nieruchomości innym podmiotom, oświadczenia te były z mocy prawa nieważne (art. 104 KC). Na organach podatkowych ciążył zatem obowiązek dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy i dokonania oceny na podstawie całokształtu materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona (art. 7, 77 § 1 i 80 KPA).

Sąd Najwyższy zważył co następuje:

Trafny jest pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego zawarty w uzasadnieniu zaskarżonego rewizją nadzwyczajną Ministra Sprawiedliwości wyroku, że jeżeli agent w wyniku czynności, które znajdują oparcie w Kodeksie cywilnym, doprowadzi do uzyskania przychodu przez dającego zlecenie, to wynagrodzenie za te czynności (prowizja) stanowi koszt uzyskania przychodu dającego zlecenie. W niniejszej sprawie jest niesporne, że agent (K. A. mbH z siedzibą w B.) doprowadził w wyniku swojej działalności do udzielenia „K.T.” Sp. z o.o. z siedzibą w P. przez B. Bank gwarancji na zakup samochodów w kwocie 8.200.000 DEM oraz że zapłacił z własnych środków kwotę 7.922.195,53 DEM za dostarczenie przez kontrahenta [...] samochodów. Trafne jest także stanowisko Sądu, że zawarta w dniu 30 kwietnia 1991 r. między K. A. mbH z siedzibą w B. - agentem a „K.T.” Sp. z o.o. umowa nazywana umową agencji, jest klasyczną umową pośrednictwa, według której agent działa na rzecz zlecającego, ale we własnym imieniu, a nie w imieniu zlecającego. Naczelny Sąd Administracyjny nie rozważał jednak natury czynności podejmowanych przez K. A. mbH w wykonaniu umowy agencji ani też czy czynności te przyczyniły się do powstania przychodu po stronie zlecającego. W ocenie Sądu, którą również należy podzielić, umowa agencji jest „umową dwustronną, w której agent jest odrębnym od zlecającego podmiotem.” Nie jest natomiast trafny pogląd Sądu, że K. A. mbH posiadający 98% udziałów w „K.T.” Sp. z o.o., nie może być uznany za agenta tej Spółki. Zgodnie bowiem z § 23 umowy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, założonej dnia 31 stycznia 1991 r., zmienionej umową z dnia 28 lutego 1991 r. w przedmiocie przyjęcia nazwy „K.T.” Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, „jeżeli zarząd spółki jest wieloosobowy, do składania i podpisywania w imieniu spółki oświadczeń o charakterze majątkowym jest wymagane współdziałanie dwóch członków zarządu lub jednego członka zarządu i prokurenta”. Treść powyższego postanowienia umowy spółki w pełni odpowiada wymaganiom art. 199 § 1 Kodeksu handlowego, zgodnie z którym, jeżeli zarząd spółki jest wieloosobowy, sposób reprezentowania reguluje umowa spółki. Jeżeli natomiast umowa spółki nie zawiera w tym względzie postanowień, do składania oświadczeń i podpisywania w imieniu spółki wymagane jest współdziałanie dwóch członków zarządu albo też jednego członka

zarządu łącznie z prokurentem. Nie można zatem podzielić poglądu Sądu, że posiadając większościowy pakiet udziałów K. A. mbH zlecił w istocie sobie samemu czynności agenta i od czynności tych pobierał prowizję, bowiem, jak trafnie stwierdził Minister Sprawiedliwości w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej, w niniejszej sprawie tylko Zarząd „K.T.” Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jest wyłącznie uprawniony do zawierania umów w imieniu Spółki, a zatem spełnione zostały wymagania prawne dotyczące złożenia oświadczenia przez Zarząd Spółki w przedmiocie zawarcia umowy agencji z K. A. mbH. W konsekwencji należy uznać, że skuteczna jest umowa agencji zawarta między spółką z ograniczoną odpowiedzialnością jako zlecającym a spółką z ograniczoną odpowiedzialnością jako agentem, która posiada większość (98%) udziałów w spółce zlecającej. W rozpoznawanej sprawie należy ponadto podkreślić, że K. A. mbH posiada osobowość prawną odrębną od K. T.” Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością na mocy przepisów niemieckiego Kodeksu handlowego. Skoro zatem dwa odrębne podmioty (dwie spółki), działające przez swoje zarządy, zawarły umowę agencji, to Sąd dyskwalifikując tę umowę rażąco naruszył przepis art. 199 § 1 Kodeksu handlowego.

Nie jest trafny zarzut rewizji nadzwyczajnej naruszenia art. 77 § 1 i art. 80 Kodeksu postępowania administracyjnego. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął prawidłowo, że o nieodpłatnym udostępnieniu przez stronę skarżącą części nieruchomości innym podmiotom (K.Holding S.A., P. oraz S.L.) świadczą faktury wystawione przez wynajmującego. Na odwrocie tych faktur znajdują się informacje pracowników wynajmującego o powierzchni biurowej faktycznie zajmowanej przez poszczególne podmioty. Faktury te wraz z adnotacjami przez szereg miesięcy otrzymywała strona skarżąca nie wnosząc żadnych zastrzeżeń co do ich treści i do informacji zawartych na odwrocie tych faktur, w związku z czym ocena materiału dowodowego, na który wpływ miała strona skarżąca, nie może być uznana za dowolną. Nie jest natomiast trafny pogląd Ministra Sprawiedliwości, że skoro zapisy na odwrocie faktur pochodziły od osób nieuprawnionych do reprezentowania wynajmującego, takim bowiem podmiotem jest wyłącznie Zarząd „P.” Spółka z o.o., to oświadczenia (zapisy na odwrocie faktur) były z mocy prawa nieważne. W świetle bowiem art. 75 § 1 Kodeksu postępowania administracyjnego jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Za

taki dowód co do nieodpłatnego udostępnienia części nieruchomości określonym podmiotom należy niewątpliwie uznać zapisy na odwrocie faktur wystawionych przez wynajmującego, nawet jeżeli nie pochodziły od organu upoważnionego do reprezentowania wynajmującego (Zarządu Spółki P.), lecz od zatrudnionych u niego pracowników. W sytuacji, gdy faktury te wraz z adnotacjami przez szereg miesięcy otrzymywała strona skarżąca, nie wnosząc żadnych zastrzeżeń co do ich treści i do informacji zawartych na odwrocie tych faktur, to nie sposób zarzucić organom podatkowym i Sądowi rażącego naruszenia przepisów art. 77 § 1 i 80 Kodeksu.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====