

**Wyrok z dnia 3 października 2002 r.**

**III RN 156/01**

**Zwrot kosztów używania do celów służbowych samochodu osobowego stanowiącego własność udziałowca (akcjonariusza) spółki i zarazem członka jej zarządu nie był "wydatkiem na jego rzecz" w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm., w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 1999 r.).**

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 3 października 2002 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Produkcyjno-Usługowego „M.” Spółka z o.o. w S. na decyzję Izby Skarbowej w S. z dnia 10 listopada 1998 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za rok 1996, na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 9 listopada 2000 r. [...]

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

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

[...] Urząd Skarbowy w S. decyzją z dnia 7 lipca 1998 r. określił dla Przedsiębiorstwa Produkcyjno - Usługowego „M.” - Spółka z o.o. w S. zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 1996 r. w kwocie 33.971 zł oraz zaległość podatkową z tego tytułu w kwocie 27.882 zł. W uzasadnieniu tej decyzji podano, że Spółka w roku podatkowym 1996 r. błędnie uwzględniła wydatki na prenumeratę czasopism i ubezpieczenia samochodu w 1997 r., zaliczyła do kosztów uzyskania przychodu wydatki związane z zakupem posiłków, uwzględniła w tychże kosztach wydatki na jednorazowe przepustki dla swoich pracowników, a także bez-

podstawnie zaliczyła do tych kosztów wynagrodzenia za pracę świadczoną przez Z.S. i P.R. - udziałowców Spółki oraz członków jej zarządu, składki na ich ubezpieczenie społeczne, jak również zwrot na ich rzecz kosztów podróży służbowych i ryczałtów za używanie prywatnych samochodów dla potrzeb działalności Spółki. Urząd Skarbowy uznał, że umowy o pracę zostały zawarte bez powołania pełnomocnika wymaganego przez art. 203 Kodeksu handlowego, co zgodnie z art. 58 § 1 KC spowodowało ich nieważność.

W odwołaniu do Izby Skarbowej w S. Spółka zarzuciła błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie art. 203 i 235 KH oraz art. 58 KC, jak też art. 15 ust. 1 i art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654), a także niewyjaśnienie wszystkich okoliczności faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy. Błędna jest zdaniem Spółki ocena kosztów uzyskania przychodów w odniesieniu do wydatków wykazanych dowodami księgowymi wystawionymi przez Zarząd Portu S.-Ś., gdyż została oparta na przepisach ustawy o rachunkowości, zamiast ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Organ podatkowy pierwszej instancji nie wyjaśnił też wszystkich okoliczności związanych z zatrudnianiem członków zarządu i zarazem udziałowców Spółki, a ponadto błędnie zinterpretował i zastosował odpowiednie przepisy Kodeksu cywilnego i Kodeksu handlowego oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Jako wydatki poniesione na rzecz udziałowców nie powinny być zwłaszcza traktowane wydatki związane z używaniem własnego samochodu do służbowych celów. W tym przypadku zastosowanie znajduje bowiem art. 16 ust. 1 pkt 51 powołanej ustawy, gdyż niezależnie od tego czy Z.S. i P.R. byli pracownikami, czy udziałowcami, to mieli prawo domagania się ekwiwalentu za używanie swoich samochodów do celów służbowych, które to wydatki były ściśle związane z przychodami Spółki.

Izba Skarbowa w S. decyzją z dnia 10 listopada 1998 r. [...] uchyliła zaskarżoną decyzję w części i określiła Spółce wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 1996 r. w kwocie 33.680 zł oraz wysokość zaległości podatkowej z tego tytułu na kwotę 27.537 zł. Izba Skarbowa uznała trafność zarzutu co do wydatków na przepustki dla pracowników Spółki i oddaliła odwołanie w pozostałym zakresie. Organ odwoławczy uznał, że umowa o pracę pomiędzy Spółką a jej udziałowcami była z powodu sprzeczności z art. 203 KH dotknięta sankcją nieważności, wobec czego nie wywołała skutków w sferze podatkowej i w konse-

kwencji wydatki poniesione z tego tytułu są objęte unormowaniem z art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i nie stanowią kosztu uzyskania przychodów. Co się tyczy używania prywatnych samochodów członków zarządu i zarazem udziałowców Spółki, to Izba Skarbowa stanęła na stanowisku, że możliwość zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 51 powołanej ustawy jest w tym przypadku wyłączona przez przepis pkt 38.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie rozpoznający skargę wniesioną przez Spółkę wystąpił w trybie art. 49 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) do Prezesa NSA o wyjaśnienie przez skład siedmiu sędziów następującej wątpliwości prawnej : „czy zawarcie umowy o pracę z naruszeniem art. 203 KH może być podstawą uznania, że członek zarządu spółki nie jest jej pracownikiem i skutkować w myśl art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym w 1996 r. wyłączeniem faktycznie wypłaconego wynagrodzenia z kosztów uzyskania przychodów spółki jako wydatków na rzecz udziałowca?”. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie podjął w dniu 10 lipca 2000 r. w składzie siedmiu sędziów uchwałę (FPS 4/00), w której na cytowane wyżej pytanie prawne udzielił odpowiedzi twierdzącej. Przystępując do merytorycznego rozpoznania przedmiotowej skargi Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie podkreślił w szczególności, że członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością nie może w świetle art. 203 KH zawrzeć umowy o pracę z samym sobą ani też z innymi członkami zarządu jako reprezentantami spółki, przy czym powołany przepis ma charakter bezwzględnie obowiązujący, więc umowa spółki nie może w tym zakresie zawierać odmiennych postanowień. Kodeks handlowy normujący w art. 198 prawo do zasady reprezentacji spółki ograniczył je wobec członków zarządu w bezwzględny sposób w kolejnych przepisach dotyczących sfery stosunków wewnętrznych. Przepis art. 203 KH ma przy tym zastosowanie wobec wszystkich umów, a więc również do umów o pracę. Sprzeczność czynności prawnej z tym przepisem powoduje zgodnie z art. 58 § 1 KC jej nieważność. Wynagrodzenia wypłacone na podstawie takich nieważnych umów nie mogą być w konsekwencji zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, albowiem zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy „nie uważa się za takie koszty wydatków na rzecz udziałowców (akcjonariuszy) i członków spółdzielni nie będących pracownikami w rozumieniu odrębnych przepisów”. Członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, z którym zawarto

umowę o pracę z naruszeniem art. 203 KH nie może być uznany za pracownika, choćby nawet praca na rzecz spółki była rzeczywiście świadczona. Sąd podzielił ponadto stanowisko organów podatkowych co do tego, że wszelkie inne wypłaty na rzecz udziałowców Spółki podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów. Dotyczy to składek na ubezpieczenie społeczne członków zarządu i udziałowców nie będących pracownikami, jak również zwrotu kosztów używania prywatnych samochodów dla potrzeb działalności Spółki. W tej ostatniej kwestii Sąd podzielił pogląd, że z uwagi na treść art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy ograniczona jest możliwość zastosowania przepisu pkt 51. Wydatki wyłączone na podstawie przepisu pkt 38 nie mogą bowiem podlegać uwzględnieniu na podstawie przepisu pkt 51.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego Rzeczypospolitej Polskiej zaskarżył powyższy wyrok NSA rewizją nadzwyczajną, zarzucając rażące naruszenie art. 16 ust. 1 pkt 51 w związku z pkt 38 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przez uznanie, że koszty używania dla potrzeb Spółki prywatnego samochodu udziałowca nie mogą być wliczone do kosztów uzyskania jej przychodów, a także art. 22 ust. 2 pkt 2 w związku z art. 27 ust. 1 ustawy o NSA wskutek oddalenia skargi, mimo iż zaskarżone decyzje naruszały prawo w sposób wpływający na wynik sprawy, wobec czego na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA domagał się uchylecia zaskarżonego wyroku i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej napisano, że nie można podzielić stanowiska NSA co do podatkowych skutków używania dla potrzeb Spółki prywatnego samochodu udziałowca. Chodzi tu o interpretację art. 16 ust. 1 pkt 38 oraz pkt 51 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a zwłaszcza określenie wzajemnego stosunku tych unormowań. W tej sprawie NSA uznał bez własnej argumentacji stanowisko Izby Skarbowej w S., która w odpowiedzi na skargę napisała między innymi, że „ogół podmiotów ponoszących wydatki związane z używaniem prywatnego samochodu dla celów prowadzenia działalności gospodarczej, do których można by hipotetycznie zastosować art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy został w przepisie pkt 38 zawężony przez unormowanie sytuacji prawnej pewnej części podmiotów, a mianowicie udziałowców spółki nie będących jej pracownikami”. Tymczasem wydatki z tytułu kosztów używania prywatnego samochodu na potrzeby spółki nie są „wydatkami na rzecz udziałowców”. Słusznie to zresztą zauważył NSA w wyroku z dnia 25 maja 1997 r. [...] stwierdzając, że w art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy „chodzi o wydatki jednostronnie ponoszone przez podatnika na rzecz udziałowców, a nie o zwrot wydatków (kosztów) poniesionych przez

udziałowca jako odrębny podmiot na rzecz spółki, którą ten koszt obciążał”. W motywach powołanego wyżej wyroku NSA wskazano, że obciążenie jakiegoś podmiotu kosztami korzystania z cudzego samochodu znajduje oparcie w instytucjach prawa cywilnego, a w szczególności w umowie użyczenia. Również w wyroku wydanym przez wrocławski Ośrodek Zamiejscowy NSA w dniu 25 stycznia 1996 r. (SA Wr 667/95) przyjęto, że przepis art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy normuje koszty związane z używaniem do celów służbowych cudzego samochodu w sytuacji, gdy samochód nie stanowi własności podatnika bez wiązania ich z rodzajem stosunku prawnego łączącego osobę korzystającą z samochodu i podatnika rozliczającego te koszty.

Pierwszy Prezes SN uważa, że art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy nie jest przepisem szczególnym wobec jej art. 16 ust. 1 pkt 51, toteż nie uchyla zastosowania tego drugiego przepisu w sytuacji, gdy właścicielem samochodu używanego dla potrzeb spółki będącej podatnikiem jest jej udziałowiec. Wbrew sugestiom organów skarbowych wykładnia taka nie pozostaje też w sprzeczności z poglądem wyrażonym w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 26 września 1996 r., III ARN 47/96. We wspomnianym wyroku jako „wydatki na rzecz udziałowców nie będących pracownikami w rozumieniu odrębnych przepisów” Sąd Najwyższy zakwalifikował wydatki na rzecz udziałowców jako osób świadczących usługi na podstawie zarobkowych umów cywilnoprawnych, np. umowy zlecenia czy umowy o dzieło. Stanowiska tego nie sposób odnosić do wydatków poczynionych z tytułu kosztów używania cudzej rzeczy (samochodu) dla potrzeb spółki. Nawet gdy właścicielem samochodu jest udziałowiec spółki, to zwrot kosztów używania pojazdu nie może być traktowany jako wydatek „na rzecz udziałowca” w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy, a tym samym nie powinien być wyłączany z pojęcia kosztów uzyskania przychodów.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest zasadna, przy czym Sąd Najwyższy rozpoznaje takie sprawy przy odpowiednim zastosowaniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego o kasacji, czyli w zakresie zaskarżonym kasacją i w ramach jej podstaw, a z urzędu bierze pod rozwagę - w granicach zaskarżenia - jedynie nieważność postępowania (art. 393<sup>11</sup> § 1 KPC). Skoro więc przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego tylko w części dotyczącej dopuszczalności wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów Spółki z o. o. „M.” w S.

wydatków poniesionych w 1996 r. na używanie dla jej potrzeb samochodów będących własnością wspólników i zarazem członków zarządu zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, to Sąd Najwyższy zajmował się jedynie wykładnią art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w ówczesnym brzmieniu tego przepisu, a jeszcze dokładniej rzecz ujmując - kształtem relacji powołanego unormowania wobec regulacji zamieszczonej w art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy. Naczelny Sąd Administracyjny przyłączył się bowiem bez bliższej motywacji do zapatrywania organów administracji podatkowej, że drugi z wymienionych przepisów ogranicza zakres zastosowania pierwszego z nich. Innymi słowy, aczkolwiek w świetle art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy nie można by wydatkom Spółki na używanie do służbowych potrzeb samochodów stanowiących własność innych podmiotów odmawiać przymiotu kosztów uzyskania przychodów, to nie dotyczy to jednak przypadku, w którym podmiotami tymi mieliby być udziałowcy, gdyż wydatki „na ich rzecz” są wspomnianego przymiotu pozbawione w generalny sposób na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy.

Co prawda zwrot o wydatkach ponoszonych „na rzecz” udziałowców (akcjonariuszy), zamieszczony w art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy do końca 1998 r., miał *prima facie* bardzo szeroki zakres, ale to nie znaczy, że rozciągał się na wszelkie wydatki dokonywane na ich „korzyść”, dla ich „dobra”, w ich „interesie”, czy choćby tylko „do ich rąk”, niezależnie od charakteru danego świadczenia. Należy bowiem pamiętać, że kosztami uzyskania przychodu są według art. 15 ust. 1 ustawy koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, za wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Zasadą jest zatem odliczanie od przychodów każdego wydatku, który pozostaje w przyczynowym związku z prowadzoną działalnością i którego poniesienie miało bądź mogło mieć wpływ na wysokość osiągniętego przychodu. Takie wydatki są w istocie swoistą „ceną”, którą trzeba każdorazowo zapłacić za osiągnięcie rzeczywistego albo choćby tylko potencjalnego przychodu. Inaczej mówiąc, wspomniane wydatki nie są z natury rzeczy jednostronnym przysporzeniem i mają swój szeroko pojęty ekwiwalent także wówczas, gdy są czynione „na rzecz” udziałowców (akcjonariuszy), czy też raczej - im kompensowane (zwracane). W konsekwencji ewentualne zakazy uwzględniania tak pojętych kosztów działalności muszą mieć ustawowe oparcie i nie mogą być interpretowane w rozszerzający sposób. W świetle tych rozważań należy przyjąć, że modyfikacja treści art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy, dokonana ustawą z dnia 20 listopada 1998 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

(Dz.U. Nr 144, poz. 931) i polegająca na wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów jedynie wydatków związanych z dokonywaniem „jednostronnych świadczeń na rzecz udziałowców (akcjonariuszy)”, miała w gruncie rzeczy interpretacyjny charakter.

Na marginesie trzeba dodać, że wyrażone tu zapatrywania nie pozostają w kolizji z tezą lub z motywami uzasadnienia wyroku Sądu Najwyższego z dnia 26 września 1996 r., III ARN 47/96 (OSNAPiUS 1997 r. nr 7, poz. 110). Tamto orzeczenie dotyczyło jedynie kwestii, czy za koszty uzyskania przychodu mogą być w świetle ówczesnej redakcji art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy uznane wydatki spółki poniesione na wynagrodzenia dla udziałowców (akcjonariuszy) zatrudnionych na podstawie zarobkowych umów cywilnoprawnych i w żaden sposób nie odnosiło się do relacji tego przepisu wobec uregulowania art. 16 ust. 1 pkt 51.

Z powyższych względów Sąd Najwyższy na podstawie 236 ust. 2 Konstytucji RP oraz art. 393<sup>13</sup> §1 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.) orzekł jak w sentencji.

=====