

Uchwała z dnia 10 maja 1995 r.
III AZP 10/95

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Józef Iwulski (sprawozdawca), Janusz Łętowski, Maria Mańkowska, Andrzej Wróbel,

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Waldemara Grudzieckiego, w sprawie ze skargi Syndyka Masy Upadłości Fabryki Maszyn Rolniczych "K." w K. na decyzję Izby Skarbowej w P. z dnia 4 grudnia 1993 r., [...] w przedmiocie ustalenia podatku od wzrostu wynagrodzeń, po rozpoznaniu na posiedzeniu jawnym dnia 10 maja 1995 r. zagadnienia prawnego przekazanego przez Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi postanowieniem z dnia 18 listopada 1994 r., [...] do rozstrzygnięcia w trybie art. 391 k.p.c. w związku z art. 211 k.p.a.

Czy w stosunku do przedsiębiorstwa państwowego w upadłości istniał obowiązek podatkowy wynikający z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 22 grudnia 1990 r. o opodatkowaniu wzrostu wynagrodzeń jeżeli przedsiębiorstwo to, za zgodą sędziego komisarza, prowadziło działalność gospodarczą na podstawie art. 114 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. - Prawo upadłościowe (jednolity tekst: Dz. U. z 1991 r., Nr 118, poz. 512), a podatek dotyczy tego okresu, a pracownicy zostali zatrudnieni przez to przedsiębiorstwo ?

p o d j ą ł następującą uchwałę:

W stosunku do upadłego przedsiębiorstwa państwowego, prowadzącego działalność na podstawie art. 114 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. - Prawo upadłościowe (jednolity tekst: Dz. U. z 1991 r., Nr 118, poz. 512 ze zm.), istniał obowiązek podatkowy wynikający z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 22 grudnia 1990 r. o opodatkowaniu wzrostu wynagrodzeń (Dz. U. z 1991 r., Nr 1, poz. 1 ze zm.).

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

Postanowieniem z dnia 15 października 1991 r. Sąd Rejonowy w Płocku ogłosił upadłość Fabryki Maszyn Rolniczych "K." w K. Sędzia komisarz zezwolił upadłemu Przedsiębiorstwu na prowadzenie działalności gospodarczej do dnia 31 marca 1992 r.

Decyzją z dnia 23 sierpnia 1993 r. Urząd Skarbowy w K. ustalił od upadłego Przedsiębiorstwa podatek od wzrostu wynagrodzeń za okres od 1 stycznia 1992 r. do dnia 31 marca 1992 r. na kwotę 2.966.811.000 zł. Organ skarbowy stwierdził, że podmiot prowadzący działalność gospodarczą do dnia 31 marca 1992 r. zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 22 grudnia 1990 r. o opodatkowaniu wzrostu wynagrodzeń (Dz. U. z 1991 r., Nr 1, poz. 1 ze zm.) podlega opodatkowaniu.

Izba Skarbowa w P., rozpoznając sprawę wskutek odwołania syndyka upadłości, decyzją z dnia 4 grudnia 1993 r., utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w K. Izba Skarbowa stwierdziła, że ustawa z dnia 22 grudnia 1990 r. nie zawiera wyłączenia

przedsiębiorstw znajdujących się w likwidacji czy pozostających w upadłości, a więc podlegają one opodatkowaniu jako osoby prawne.

W skardze od tej decyzji do Naczelnego Sądu Administracyjnego syndyk upadłości zarzucił m.in., że do wydatków związanych z zarządem i likwidacją masy upadłości zalicza się należności z tytułu umów o pracę powstałych w czasie postępowania upadłościowego, które zaspokajane są w pierwszej kolejności.

Przedstawiając rozpoznawane zagadnienie prawne Naczelny Sąd Administracyjny podniósł, że przedsiębiorstwo państwowe uzyskuje osobowość prawną z chwilą wpisania do rejestru przedsiębiorstw. Z ogłoszeniem upadłości żadne przepisy nie łączą utraty osobowości prawnej przedsiębiorstwa państwowego. Wskutek ogłoszenia upadłości przedsiębiorstwo traci zarząd oraz możliwość korzystania i rozporządzania majątkiem. Zostaje on objęty przez syndyka, który zarządza majątkiem i przeprowadza jego likwidację. Syndyk przejmuje funkcję kierownika zakładu pracy wobec pracowników zatrudnionych w upadłym przedsiębiorstwie. Ogłoszenie upadłości nie musi oznaczać zakończenia działalności gospodarczej. Sąd może wyrazić zgodę na jej kontynuowanie i gdyby działalność taka przyniosła stratę, to ponosi ją upadły. Majątek nabyty w czasie kontynuowania działalności gospodarczej wchodzi w skład masy upadłości. Prowadziłoby to do wniosku, że działalność gospodarcza jest w takiej sytuacji w dalszym ciągu działalnością upadłego przedsiębiorstwa, a więc powinno ono zapłacić ewentualny podatek od wzrostu wynagrodzeń.

Budzi to jednakże, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, wątpliwości skoro należności związane z zarządem, do których wchodzi m.in. wynagrodzenia pracowników, ponosi syndyk a nie upadły podmiot.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 16 ustawy z dnia 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych (jednolity tekst: Dz. U. z 1991 r., Nr 18, poz. 80 ze zm.) przedsiębiorstwo państwowe uzyskuje osobowość prawną z chwilą wpisania do rejestru przedsiębiorstw. Według art. 24 tej ustawy przedsiębiorstwo może być postawione w stan upadłości, a warunki, zasady i tryb postępowania upadłościowego określają odrębne przepisy, tj. przepisy rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. Prawo upadłościowe (jednolity tekst: Dz. U. z 1991 r., Nr 118, poz. 512 ze zm.). Zgodnie z art. 1 § 1 tego rozporządzenia podmiot gospodarczy, który zaprzestał płacenia długów, będzie uznany za upadłego. Upadłość przedsiębiorstwa państwowego będzie ogłoszona także wówczas, gdy jego majątek nie wystarcza na zaspokojenie długów (art. 1 § 3 Prawa upadłościowego). Datą ogłoszenia upadłości jest data postanowienia sądu w tym przedmiocie (art. 15 Prawa upadłościowego). Na skutek ogłoszenia upadłości upadły traci z mocy samego prawa zarząd oraz możliwość korzystania i rozrządzania majątkiem, należącym do niego w dniu ogłoszenia upadłości, jako też nabytym w toku postępowania. Majątek ten stanowi masę upadłości (art. 20 § 1 Prawa upadłościowego). Natomiast żaden przepis ustawy o przedsiębiorstwach państwowych czy Prawa upadłościowego nie wiąże z ogłoszeniem upadłości utraty podmiotowości prawnej przedsiębiorstwa państwowego. Jedynie z mocy art. 60 Prawa upadłościowego postępowanie, dotyczące mienia wchodzącego w skład masy upadłości, może być wszczęte i dalej prowadzone wyłącznie przez syndyka lub przeciwko niemu, gdyż

syndyk obejmuje z samego prawa majątek upadłego, zarządza tym majątkiem i przeprowadza jego likwidację (art. 90 Prawa upadłościowego). W ramach zarządu syndyk może prowadzić przedsiębiorstwo upadłego, jednakże na taką działalność dłuższą niż trzy miesiące, powinien uprzednio uzyskać zezwolenie sądu. Jeżeli zezwolenie dotyczy przedsiębiorstwa państwowego, sąd przed wydaniem postanowienia wysłucha wniosków rady pracowniczej, organu założycielskiego i organu uprawnionego do reprezentowania Skarbu Państwa (art. 114 Prawa upadłościowego). Kontynuując działalność upadłego syndyk może w dalszym ciągu zatrudniać jego pracowników, a nawet zawierać nowe umowy o pracę. W zakresie tych stosunków pracy należy bowiem syndyka upadłości traktować tak jak kierownika zakładu pracy w rozumieniu art. 23 kodeksu pracy. Pogląd taki wyraził Sąd Najwyższy w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 24 marca 1994 r., I PZP 5/94 (OSNAPiUS 1994 nr 1 poz. 4) i należy go podzielić. W uzasadnieniu tej uchwały Sąd Najwyższy słusznie podkreślił, że skutkiem ogłoszenia upadłości jest utrata przez upadły podmiot dochodów, czynszów i wszelkich pożytków, które od dnia postanowienia sądu o upadłości, przechodzą do masy upadłości. Rezultatem ogłoszenia upadłości jest również to, że upadły traci prawo rozporządzania majątkiem i nie może przez swoje czynności prawne powodować zmiany w majątku masy upadłościowej. Czynności te należą do syndyka, który dokonuje ich w miejsce dotychczasowego właściciela, a także kierownika zakładu pracy wobec pracowników upadłego przedsiębiorstwa. Ma on prawo podejmowania czynności prawnych w zakresie stosunków pracy zatrudnionych pracowników, a jego działanie skierowane jest najczęściej w kierunku likwidacji przedsiębiorstwa. Jeżeli jednak istnieje możliwość zaspokojenia wierzycieli z dochodów, jakie przynosi działające przedsiębiorstwo, to syndyk może nadal prowadzić przedsiębiorstwo na warunkach przewidzianych w art. 114, 131 § 1 i 140 Prawa upadłościowego. Zgodnie z art. 20 ustawy z dnia 29 grudnia 1993 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy (Dz. U. z 1994 r., Nr 1, poz. 1) skreślony został art. 45 Prawa upadłościowego, przewidujący dopuszczalność rozwiązywania przez syndyka umów o pracę z zachowaniem ustawowych terminów wypowiedzenia, a także umów zawartych na czas oznaczony oraz prawo pracownika w pierwszym miesiącu od daty ogłoszenia upadłości pracodawcy do rozwiązania umowy o pracę za tygodniowym wypowiedzeniem. Jednakże uchylenie tego przepisu od 1 stycznia 1994 r. powoduje, że w razie upadłości zakładu pracy, do rozwiązania umowy o pracę z pracownikami tego zakładu, nie mają zastosowania przepisy Prawa upadłościowego, lecz stosuje się przepisy ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownika i stosunków pracy z przyczyn dotyczących zakładu pracy oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. z 1990 r., Nr 4, poz. 19 ze zm.) oraz przepisy kodeksu pracy.

Jak z powyższego wynika kontynuowanie działalności upadłego przedsiębiorstwa państwowego odbywa się na jego rzecz i rachunek, a syndyk upadłości jedynie zarządza mieniem wchodzącym w skład masy upadłości i reprezentuje upadłego. Z masy upadłości w pierwszej kolejności podlegają zaspokojeniu m.in. wydatki połączone z zarządem i likwidacją masy upadłości, do których należy zaliczyć także wynagrodzenie za pracę zatrudnionych pracowników (art. 204 § 1 pkt 1 Prawa upadłościowego). Nie wynika jednak z tego aby upadły podmiot korzystał z mocy samego ogłoszenia upadłości z jakichkolwiek zwolnień podatkowych. Wprost z cyt. przepisu art. 204 § 1 pkt 1 Prawa upadłościowego można odczytać, że w takiej samej pierwszej

kolejności z masy upadłości ulegają zaspokojeniu podatki i inne daniny publiczne, również zaliczane do wydatków związanych z zarządem i likwidacją masy upadłości.

Ustawa z dnia 22 grudnia 1990 r. o opodatkowaniu wzrostu wynagrodzeń (Dz. U. z 1991 r., Nr 1, poz. 1 ze zm.) regulowała opodatkowanie m.in. osób prawnych od wzrostu wynagrodzeń przekraczającego określoną normę (art. 1 ust. 1). Obejmowała więc ta ustawa niewątpliwie także przedsiębiorstwa państwowe jako osoby prawne. Jak wyżej wywiedziono samo ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa państwowego nie powodowało utraty jego osobowości prawnej. W art. 1 ust. 2 ustawa z dnia 22 grudnia 1990 r. przewidywała w 13 punktach wyłączenia podmiotowe różnych podmiotów gospodarczych. Wśród tych wyłączeń nie było jednak przedsiębiorstwa państwowego pozostającego w stanie upadłości. Omawiana ustawa dotyczyła wynagrodzeń, obejmując tym pojęciem wszelkie wydatki pieniężne, w tym także równowartość świadczeń w naturze lub ich ekwiwalenty na rzecz pracowników i innych osób fizycznych w związku z zatrudnieniem u podatnika (art. 2 ust. 1 tej ustawy). Przez zatrudnienie rozumiało się przy tym świadczenie pracy na podstawie umowy o pracę, umowy zlecenia, umowy o dzieło oraz umowy agencyjno-prowizyjnej lub innej umowy o podobnym charakterze (art. 2 ust. 3). Przedmiotowo omawiana ustawa obejmowała więc także wynagrodzenia za pracę osób zatrudnionych przez upadłe przedsiębiorstwo państwowe w okresie kontynuowania działalności. Wynagrodzenia takie nie były wyłączone spod opodatkowania z mocy art. 2 ust. 4 tej ustawy.

Powyższe rozważania prowadzą do następujących wniosków. Ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa państwowego nie pozbawia go osobowości prawnej. Pozostaje więc ono w dalszym ciągu podmiotem praw i obowiązków, a jedynie odjęty zostaje mu zarząd i reprezentacja majątku wchodzącego w skład masy upadłości. Syndyk upadłości zarządza mieniem upadłego przedsiębiorstwa i reprezentuje go. Wszystkie czynności syndyka upadłości wywierają skutek względem upadłego, który w dalszym ciągu pozostaje stroną stosunków prawnych, w tym także stosunków pracy z pracownikami zatrudnionymi przez upadłego, także w czasie kontynuowania działalności gospodarczej. Nie zmienia tego stwierdzenia fakt, że wynagrodzenia pracowników zatrudnionych przez upadłego stanowią wydatki związane z zarządem masą upadłości. W tej sytuacji, zarówno podmiotowo, przedsiębiorstwo państwowe, co do którego ogłoszono upadłość, jak i przedmiotowo, wynagrodzenia za pracę osób w nim zatrudnionych, były objęte obowiązkiem podatkowym określonym w ustawie z dnia 22 grudnia 1990 r. o opodatkowaniu wzrostu wynagrodzeń, skoro nie dotyczyło ich żadne z wyłączeń w niej wymienionych.

Podobne stanowisko wyraził już Naczelny Sąd Administracyjny w nie publikowanym dotychczas wyroku z dnia 21 stycznia 1994 r. (SA/Po 2822/93), stwierdzając m.in., że ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa państwowego nie stanowi podstawy do umorzenia zaległości podatkowych. Przepisy prawa upadłościowego określają bowiem skutki ogłoszenia upadłości co do zarządu i rozporządzenia mieniem oraz zasady podziału funduszków masy; przepisy te nie mają więc wpływu na ocenę zasadności wniosku o umorzenie zaległości podatkowych, czy też na obowiązek składania deklaracji podatku od wzrostu wynagrodzeń (art. 1 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 22 grudnia 1990 r. o opodatkowaniu wzrostu wynagrodzeń (Dz. U. z 1991 r., Nr 1, poz. 1).

Biorąc to pod uwagę, Sąd Najwyższy podjął uchwałę w brzmieniu sformułowanym w sentencji.

=====