

Juliusz Petraniuk

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z 25 listopada 1994 r. SA/P 1952

Palestra 41/5-6(473-474), 284-290

1997

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

**■ Glosa do wyroku Naczelnego Sądu
Administracyjnego, Ośrodka Zamiejscowego
w Poznaniu z 25 listopada 1994 r.**

SA/P 1952/94*

Teza glosowanego wyroku brzmi:

Syndyk obejmując majątek upadłego i zarządzając nim działa za upadły podmiot, tym samym nie jest on odrębnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Podatnikiem nadal pozostaje upadły, który nie utracił przez ogłoszenie upadłości prawa własności swego majątku.

Podatek VAT nie jest związany z faktem prowadzenia działalności gospodarczej, opodatkowaniu podlega bowiem sprzedaż towarów bądź odpłatne świadczenie usług, bez względu na to, czy występują w wykonaniu tejże działalności, czy nie, o ile nie korzystają ze zwolnienia od omawianego podatku na podstawie art. 7 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług. Przepis ten nie przewiduje zwolnienia od podatku sprzedaży towarów dokonywanej w toku likwidacji przez syndyka majątku podmiotu upadłego.

I. Zmiany społeczno-ekonomiczne, zachodzące obecnie w polskiej gospodarce, charakteryzują się znaczą żywiowością. Stan taki stanowi podatny grunt do powstawania w obowiązującym systemie prawnym różnego rodzaju sprzeczności. Najlepszym tego przykładem jest spór, jaki zaistniał pomiędzy syndykiem, a organami skarbowymi, na tle opodatkowania czynności syndyka podatkiem VAT.

Otóż Urząd Skarbowy decyzją adresowaną na firmę dłużnika z dopiskiem w upadłości, wymierzył syndykowi od sprzedaży dokonywanej przez niego w ramach spieniężenia masy upadłości podatek od towarów i usług. Od tej decyzji syndyk odwołał się do Izby Skarbowej wskazując, że w postępowaniu upadłościowym nie jest on podatnikiem VAT, ponieważ działa we własnym imieniu i na własny rachunek i spienięża masę upadłości jednorazowo, bez względu na liczbę aktów sprzedaży. Również upadły ze względu na skutki ogłoszenia upadłości nie może być płatnikiem tego podatku. Następnie powyższy spór stał się przedmiotem analizy i rozstrzygnięcia przez NSA, Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu w orzeczeniu o sygn. akt SA/P 1952/94 z 25 listopada

* Wyrok opublikowany w czasopiśmie „Glosa” z maja 1996, s. 26 i n.

1994 r. Naczelny Sąd Administracyjny stanął na stanowisku, że syndyk obejmując majątek upadłego i zarządzając nim działa za upadły podmiot. Tym samym sąd uznał, że nie jest on odrębnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Podatnikiem tym – według NSA – pozostaje nadal upadły, który nie traci przez ogłoszenie upadłości prawa własności swego majątku. Ponadto w dalszej części orzeczenia sąd stwierdził, że podatek VAT nie jest związany z faktem prowadzenia działalności gospodarczej, bowiem opodatkowaniu podlega sprzedaż towarów, bądź odpłatne świadczenie usług, bez względu na to, czy występują w wykonaniu tejże działalności czy nie, o ile nie korzystają ze zwolnienia omawianego podatku, na podstawie art. 7 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług.

Zatem, zdaniem sądu, czynności syndyka podlegają opodatkowaniu VAT, ponieważ wyżej wskazany przepis nie przewiduje zwolnienia od podatku sprzedaży towarów dokonywanej w toku likwidacji przez syndyka majątku upadłego, a wielokrotna sprzedaż przez syndyka ruchomości, wchodzących w skład masy upadłości, dokonywana jest z zamiarem wykonywania jej w sposób częstotliwy, co ma wypełniać dyspozycje art. 5 ust. 1 pkt 1 Ustawy o VAT.

II. Wskazane wyżej orzeczenie, zarówno co do tezy, jak i uzasadnienia jest sprzeczne z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego i upadłościowego. Nadmieniam, że sprzeczności te zachodzą już w samej jego tezie.

W niniejszej sprawie NSA wbrew przepisom prawa upadłościowego, o czym niżej, próbuje określić status syndyka i masy upadłości, opierając się wyłącznie na wykładni, i to rozszerzającej, przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, w szczególności art. 5 ust. 5 pkt 1¹.

Zgodnie z tym przepisem, podatnikiem podatku VAT mogą być wyłącznie osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, oraz osoby fizyczne wykonujące we własnym imieniu i na własny rachunek czynności wskazane w art. 2 ustawy w okolicznościach wskazujących na zamiar ich wykonywania w sposób częstotliwy. Z brzmienia tego przepisu jednoznacznie wynika, że zakres podmiotowy ustawy o VAT nie obejmuje organów państwowych, w szczególności komorników i syndyków.

Z uwagi na to, że upadłość jest szczególną formą egzekucji sądowej, tj. z całego majątku dłużnika, sąd upadłości w postanowieniu o ogłoszeniu upadłości każdorazowo powołuje organy tego postępowania, tj. sędziego komisarza oraz syndyka (art. 14 pr. up.)². Sędzia komisarz kieruje tokiem postępowania i ma nadzór nad czynnościami syndyka oraz oznacza czynności, których syndykowi nie wolno wykonywać bez szczególnego jego zezwolenia (art. 87 § 1 pr. up.). Jednakże sędzia komisarz nie może odwołać syndyka. Może to uczynić tylko sąd

upadłości i to w przypadku, gdy nie pełni on należycie swoich obowiązków, co świadczy między innymi o wyjątkowej pozycji syndyka w tym postępowaniu (art. 101 § 1 pr. up.). Należy wskazać, że syndyk jest samoistnym organem postępowania upadłościowego, a jego status wyznaczają wyłącznie odpowiednie przepisy prawa upadłościowego, w szczególności art. 90–102, 110–121 pr. up. Uwaga ta dotyczy również pozostałych osób działających w tym postępowaniu, tj. komornika, notariusza oraz zarządcy majątku odrębnego. Zatem słuszność mają ci, którzy twierdzą, że instytucja syndyka ma taki sam charakter, jak samo postępowanie upadłościowe, które tę instytucję reguluje, tj. charakter publicznoprawny³.

Jednakże NSA, zupełnie pomijając ten fakt, próbuje wywodzić obowiązek podatkowy syndyka przede wszystkim z zakresu przedmiotowego ustawy o VAT. W tym celu sąd przyjmuje założenie, że podatek VAT nie jest związany z faktem prowadzenia działalności gospodarczej, bowiem opodatkowaniu podlega sprzedaż towarów, bądź odpłatne świadczenie usług, bez względu na to, czy występują one w wykonaniu tejże działalności czy nie, o ile nie korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 7 ustawy o VAT. Wydaje się, że takie rozumowanie obciążone jest wewnętrzną sprzecznością. Otóż z jednej strony sąd staje na stanowisku, że syndyk nie jest podatnikiem, aby zaraz potem wskazać, że podstawą opodatkowania jego czynności jest brak zwolnienia sprzedaży towarów, dokonywanej przez syndyka w toku likwidacji majątku upadłego. Oczywiście jest to, że zwolnić od podatku można wyłącznie podatnika, a więc tylko osoby wskazane w art. 5 ustawy o VAT, a jak powiedziano wyżej nie wymieniono tam organów sądowych. W tym miejscu należy podkreślić, że nawet gdyby ustawa o VAT wyraźnie wskazywała komorników i syndyków jako podatników, to taki zapis musiałby pozostawać w jawnej sprzeczności z całym systemem prawa upadłościowego i egzekucji sądowej unormowanej w k.p.c. Aby rozwikłać piętrzące się trudności, sąd uznaje, że spieniężania poszczególnych składników masy dokonuje upadły, ale nie we własnym imieniu, ponieważ w czynnościach tych działa za niego syndyk⁴.

W ten sposób sąd tworzy konstrukcję, która nie może znaleźć dostatecznego uzasadnienia nawet na gruncie teorii przedstawicielstwa.

Bezpośrednim rezultatem tej koncepcji jest konstrukcja opodatkowania osoby trzeciej za czynności, których ona nie dokonuje, a które z mocy ustawy podatkowej nie podlegają opodatkowaniu. Należy podkreślić, że wszystko to odbywa się przy założeniu, że syndyk nie jest odrębnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Wydaje się, że w tej sytuacji sąd mylnie wskazuje osobę upadłego, który ma płacić podatek VAT, ponieważ nie jest on stroną czynności. Obowiązek

płatności VAT sąd wywodzi, wbrew ustawie o VAT, z samego tylko władztwa nad rzeczą – prawa własności, a nie z faktu czynności dokonywanych we własnym imieniu i na własny rachunek, wskazanych art. 2 ustawy o VAT.

W tym miejscu należy wskazać, że właśnie w przypadku upadłych podatek VAT można byłoby wiązać tylko z faktem prowadzenia przez nich po ogłoszeniu upadłości dalszej działalności gospodarczej, a przecież działań upadłego dokonywanych za pośrednictwem syndyka nie można byłoby uznać za kontynuację działalności gospodarczej upadłego sprzed ogłoszenia upadłości. Tylko w ten sposób można wyjaśnić stanowisko NSA, że VAT nie jest związany z faktem prowadzenia działalności gospodarczej, bowiem zgodnie z przepisami prawa upadłościowego i ustawy o zobowiązaniach podatkowych syndyka nie można uznać za podmiot gospodarczy.

W tym miejscu należy wskazać, że syndyk w ogóle nie może prowadzić działalności gospodarczej, zarówno we własnym imieniu i na własny rachunek, jak i w imieniu upadłego i na jego rzecz⁵. Czynności syndyka, jako samoistnego organu sądowego, mają zupełnie inny charakter i zmierzają do osiągnięcia celów określonych wyłącznie przez prawo upadłościowe, tj. spieniężenia składników masy i zaspokojenia wierzycieli. W ten sposób syndyk realizuje powstałe w chwili upadłości jego wyłączne prawo, a zarazem i obowiązek, przeprowadzenia likwidacji majątku upadłego i jego podziału między wierzycieli (art. 110, 112 pr. up.)⁶.

NSA zupełnie pomija powyższe kwestie wskazując tylko, że upadły z chwilą ogłoszenia upadłości nie traci prawa własności i właśnie tylko z tego tytułu ma płacić podatek. Fakt pominięcia w uzasadnieniu orzeczenia uprawnień syndyka powoduje, że sąd *summa summarum* koncentruje się tylko na osobie upadłego, zapominając przy tym, że zakres także i jego uprawnień w stosunku do masy upadłości regulują wyłącznie przepisy prawa upadłościowego. Otóż, od chwili ogłoszenia upadłości, upadły w ogóle nie może prowadzić żadnej działalności gospodarczej, a więc nie może dokonywać czynności podlegających opodatkowaniu w rozumieniu przepisów o zobowiązaniach podatkowych (art. 24 pr. up.). Wydaje się, że przerzucenie na upadłego obowiązku płatności VAT ma na celu wyłącznie opodatkowanie w osobie upadłego czynności syndyka, który nie może być uznany za podatnika. Powyższy pogląd dobitnie wyraził Sąd Najwyższy w uchwale składu siedmiu sędziów z 24 marca 1994 r., I PZ ?/94, OSNPIUS 1994, z. 1, poz. 7 oraz w uchwale z 28 września 1994 r., II UZP 25/94, OSNPIUS 1995, z. 6, poz. 95.

Na marginesie należy wspomnieć, że ustawa o zobowiązaniach podatkowych nie zna pojęcia „nieodrębnego podatnika”, a przecież

każda decyzja powinna ściśle określać adresata. Niewątpliwie Urząd Skarbowy nieprawidłowo określił w niniejszej sprawie adresata decyzji, jako dłużnika z dopiskiem w upadłości⁷. Odnosi się to również do osoby syndyka, ponieważ zakres przedmiotowy ustawy o VAT nie może obejmować czynności syndyka polegających na sprzedaży poszczególnych składników masy upadłości. Trzeba wskazać, że czynności tych dokonuje zawsze syndyk za zezwoleniem komisarza, który występuje tu w charakterze sądu i przewodniczącego. Poza tym sprzedaż ta może być dokonywana na wniosek syndyka także przez inne osoby, tj. przez notariusza i komornika (art. 115 § 1, 118 pr. up.). Zgodnie z art. 120 pr. up. sprzedaż dokonana w postępowaniu upadłościowym wywołuje te same skutki, jakie ma sprzedaż w postępowaniu egzekucyjnym. Z tego też względu, skutkiem sprzedaży w postępowaniu upadłościowym, dokonywanej zarówno przez syndyka, komornika, jak i notariusza, jest nabycie pierwotne. Zatem sprzedaż składników masy upadłości, dokonywana przez wyżej wskazane organy, odbywa się w drodze czynności formalnych ze skutkiem materialnoprawnym, między innymi polegającym na przeniesieniu własności⁸. Dlatego też wydaje się nietrafnym pogląd, jakoby czynności polegające na spieniężeniu majątku upadłego przez syndyka dokonywane są w sposób częstotliwy w ramach gospodarowania mieniem upadłego.

Na skutek ogłoszenia upadłości, upadły – nie tracąc atrybutów właścicielskich w odniesieniu do poszczególnych składników masy upadłości – pozbawiony zostaje jedynie możliwości dalszego ich wykonywania. Odnosi się to zarówno do zarządu, jak i możliwości korzystania i rozporządzania majątkiem (art. 20 § 1 pr. up.) należącym do niego w dniu ogłoszenia upadłości, jak też nabytym w toku postępowania. Bezpośrednio wynika to stąd, że z chwilą ogłoszenia upadłości majątek upadłego uzyskuje specjalny status, tj. staje się masą upadłości. Dlatego też czynności prawne upadłego dokonywane po ogłoszeniu upadłości, a dotyczące majątku wchodzącego w skład masy upadłości, nie wywołują skutków prawnych w stosunku do masy (art. 24 pr. up.). Masa upadłości stanowi bowiem szczególnego rodzaju majątek, przeznaczony wyłącznie na zaspokojenie wierzycieli upadłego, a majątku upadłego nie można wprost utożsamiać z pojęciem masy upadłości⁹.

III. Wydaje się, że stanowisko NSA zaprezentowane w komentowanym orzeczeniu narusza również zasadę równomiernego zaspokojenia wierzycieli upadłego, przewidzianą w art. 204 pr. up. Sądy całkowicie pomijają w swoich rozważaniach fakt trwałej niewypłacalności dłużnika. Opodatkowanie czynności syndyka powodowałoby wręcz kuriozalną sytuację polegającą na tym, że wskutek ogłoszenia upadłości masa upadłości byłaby bardziej obciążona niż dłużnik przed jej ogłoszeniem.

szeniem. Poza tym, gdyby uznać syndyka za podmiot gospodarczy, to jego działania dokonywane w warunkach trwałej niewypłacalności z pewnością musiałyby naruszać między innymi ustawę o ochronie obrotu gospodarczego, bowiem z reguły fundusze masy nie wystarczają na zaspokojenie wszystkich wierzycieli upadłego. W ten sposób każda czynność syndyka byłaby działaniem na ich szkodę.

Na zakończenie należy podkreślić, że komentowane orzeczenie NSA posiada niezaprzeczalny walor, mianowicie ukazuje granice wykładni sądowej. Nawet sędziowie i urzędnicy organów skarbowych legitymujący się najwyższymi kwalifikacjami zawodowymi ze względów czysto formalnych nie mogą zastąpić organów tworzących prawo. Narastające sprzeczności i luki w systemie prawnym powinny być usuwane wyłącznie przez ustawodawcę, a nie przez organy stosujące prawo.

Juliusz Petraniuk

Przypisy:

¹ W prawie podatkowym, co do zasady, wykładnia rozszerzająca nie powinna mieć miejsca. Wydaje się, że tego nie dostrzega M. Szustak-Janowska. Patrz w głosie do komentowanego przeze mnie orzeczenia NSA, „Głosa” czerwiec 1996. Należy podkreślić, że w praktyce życia gospodarczego przepisy prawa powielaczowego w postaci pism okólnych, instrukcji organów skarbowych, częstokroć sprzeczne z obowiązującymi przepisami, wypierają prawo stanowione. Jednocześnie pojawiła się niebezpieczna tendencja do nadawania nowych znaczeń obowiązującym już instytucjom prawnym.

² Zdarzeniem prawnym powodującym powstanie stosunku prawnego między sądem a syndykiem jest postanowienie o ogłoszeniu upadłości dłużnika. Co do pojęcia egzekucji generalnej patrz w szczególności: J. Sobkowski: *Istota i znaczenie upadłości w polskim systemie prawnym*, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny” 1974, z. 3, s. 244; K. Piasecki: *Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym. Komentarz*, Bydgoszcz 1992, s. 83, Agencja Marketingowa Branta. Z wcześniejszej literatury przykładowo E.T. i L.L., *Zasady materialnego prawa konkursowego*, Lwów oraz O. Buber: *Polskie Prawo upadłościowe*, Warszawa 1936, s. 85.

³ Patrz przykładowo: J. Korzonek: *Prawo upadłościowe o postępowaniu układowym. Komentarz*, s. 9, Kraków 1935. Reprint P.P.U. „Vega” Sp. z o.o. K. Piasecki: *Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym*, Bydgoszcz 1992, s. 97; patrz K. Korzan: *Stanowisko prawne syndyka masy upadłości i jego kwalifikacje*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1993, z. 8, s. 12; W. Broniewicz: *Stanowisko syndyka upadłości w procesach z jego udziałem*, PiP 1993, z. 2, s. 43. Należy podkreślić, że W. Broniewicz koncentruje się przede wszystkim na aspektach związanych z procesami, których przedmiotem są składniki majątkowe masy upadłości.

⁴ Konstrukcja ta narusza podstawowe zasady prawa upadłościowego, w szczególności zasadę spieniężania funduszków masy wyłącznie przez syndyka oraz organy działające na jego zlecenie.

⁵ Dotyczy to również sytuacji prowadzenia przez syndyka przedsiębiorstwa upadłego. Problematyka ta, ze względu na stopień skomplikowania, wymaga odrębnego omówienia.

⁶ Patrz: J. Korzonek: *Komentarz*, t. II, s. 9.

⁷ Patrz w szczególności M. Allerhard: *Prawo upadłościowe. Komentarz*, Elineks s.c. Warszawa 1991, s. 247.

⁸ Tak w przypadku komorników patrz: W. Siedlecki: *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, t. II, s. 1081.

⁹ J. Korzonek: *Komentarz*, t. I, s. 56.