

Uchwała z dnia 21 lutego 2008 r., III CZP 141/07

Sędzia SN Marek Sychowicz (przewodniczący, sprawozdawca)

Sędzia SN Krzysztof Pietrzykowski

Sędzia SN Hubert Wrzeszcz

Sąd Najwyższy w sprawie masy upadłości Spółdzielni Obrotu Rolnego "A." w C. przy uczestnictwie Elżbiety K., Krystyny S., Krystyny M. i Ewy J. w przedmiocie wniosku syndyka o określenie wynagrodzenia ostatecznego, po rozstrzygnięciu w Izbie Cywilnej na posiedzeniu jawnym w dniu 21 lutego 2008 r. zagadnienia prawnego przedstawionego przez Sąd Okręgowy w Częstochowie postanowieniem z dnia 31 sierpnia 2007 r.:

„Czy wynagrodzenie syndyka określone w art. 122 i 123 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 1991 r. Nr 118, poz. 512 ze zm.) jest opodatkowane podatkiem od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm.) i czy określone w art. 123 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 1991 r. Nr 118, poz. 512 ze zm.) oraz w rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 kwietnia 1998 r. w sprawie sposobu ustalania wynagrodzenia syndyka masy upadłości i zarządcy odrębnego majątku (Dz.U. z 1998 r. Nr 55, poz. 358), stawki wynagrodzenia syndyka powinny być podwyższone o podatek VAT?”

podjął uchwałę:

Sąd określa wysokość wynagrodzenia syndyka bez uwzględnienia podatku od towarów i usług.

Uzasadnienie

Postanowieniem z dnia 4 lipca 2007 r. Sąd Rejonowy w Częstochowie przyznał Elżbiecie K., syndykowi masy upadłości Spółdzielni Obrotu Rolnego „A.” w

C., wynagrodzenie ostateczne w kwocie 165 188 zł. Określając wysokość wynagrodzenia, Sąd nie uwzględnił podatku od towarów i usług.

W zażaleniu syndyk wniósł o jego uchylenie i przyznanie wynagrodzenia podwyższonego o należny podatek od towarów i usług, a przy rozpoznawaniu zażalenia powstało przytoczone na wstępie zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, które Sąd Okręgowy w Częstochowie przedstawił do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Wobec tego, że upadłość została ogłoszona przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz.U. Nr 60, poz. 535 ze zm. – dalej: „Pr.u.n.”) Sąd Rejonowy, stosownie do art. 536 tej ustawy, przyznał syndykowi wynagrodzenie na podstawie przepisów rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. – Prawo upadłościowe (jedn. tekst: Dz.U. z 1991 r. Nr 118, poz. 512 ze zm. – dalej: „Pr.upadł.”) i rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 kwietnia 1998 r. w sprawie sposobu ustalania wynagrodzenia syndyka masy upadłości i zarządcy odrębnego majątku (Dz.U. Nr 55, poz. 358).

Według zapatrywania dominującego w doktrynie, syndyk jest wyznaczonym przez sąd (art. 14 § 1 pkt 3 Pr.upadł.) organem postępowania upadłościowego, a więc organem publicznym. Jak się powszechnie uznaje, wynagrodzenie syndyka nie jest wynagrodzeniem za pracę ani należnością cywilnoprawną; jest wynagrodzeniem o charakterze procesowym, przyznawanym przez sąd stosownie do zakresu i trudności czynności wykonywanych przez syndyka (art. 122 § 2 Pr.upadł.).

Nie ma przepisu stanowiącego wprost, że wynagrodzenie syndyka podlega podatkowi od towarów i usług (dalej: „podatek VAT”). Opodatkowanie wynagrodzenia syndyka tym podatkiem wynika z przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm. – dalej: „ustawa VAT”), według bowiem art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, opodatkowaniu podatkiem VAT podlega m.in. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez świadczenie usług, o którym mowa w tym przepisie, rozumie się – stosownie do art. 8 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT – każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również świadczenie usług zgodnie z nakazem

organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa. Syndyk jest, według art. 15 ust. 1 i 2 ustawy VAT, podatnikiem podatku VAT jako osoba fizyczna wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą, do której zalicza się m.in. wszelką działalność usługodawców, bez względu na rezultat takiej działalności.

Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 października 2006 r., I FSK 86/06 ("Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego" 2007, nr 4, poz. 61), wyłączenie wynagrodzenia syndyka z opodatkowania podatkiem VAT nie wynika z uznania przez art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy VAT, że wykonywanie czynności, z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jedn. tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) nie stanowi samodzielnej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 1 tej ustawy, jeżeli z tytułu ich wykonywania osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich. Według tego wyroku, czynności wykonywane przez syndyka podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

Przepisy art. 122-125 Pr.upadł. oraz przepisy rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 kwietnia 1998 r. w sprawie sposobu ustalania wynagrodzenia syndyka masy upadłości i zarządcy odrębnego majątku wyczerpująco określają zasady ustalenia wynagrodzenia syndyka i jego przyznawania przez sąd. Nie stanowią one, że przy ustaleniu wynagrodzenia syndyka bierze się pod uwagę należny od tego wynagrodzenia podatek VAT ani że ustalone wynagrodzenie podlega podwyższeniu o ten podatek. Również żadnych norm w tym zakresie nie zawiera ani ustawa VAT i przepisy wydane na jej podstawie, ani inne przepisy. Do wynagrodzenia syndyka, ze względu na art. 1 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz.U. Nr 97, poz. 1050 ze zm.), nie ma zastosowania art. 3 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, według którego w cenie, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż usługi podlega podatkowi VAT, uwzględnia się ten podatek.

Nie ma takiego przepisu jak § 2 ust. 3 rozporządzeń Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz

ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej z urzędu (Dz.U. Nr 163, poz.1348 ze zm.) i w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz.U. Nr 163, poz.1349 ze zm.), stanowiącego, że w sprawach, w których strona korzysta z pomocy prawnej udzielonej przez adwokata (radcę prawnego) ustanowionego z urzędu opłatę za czynności adwokata (radcy prawnego) z tytułu zastępstwa prawnego sąd podwyższa o stawkę podatku VAT przewidzianą dla tego rodzaju czynności w przepisach o podatku VAT, obowiązujących w dniu orzekania o tych opłatach. Oznacza to, że sąd, przyznając syndykowi wynagrodzenie, nie ma podstawy do uwzględnienia należnego od tego wynagrodzenia podatku VAT ani pośrednio, przez wzięcie pod uwagę tego podatku przy określeniu wysokości wynagrodzenia, ani bezpośrednio, przez podwyższenie przyznanego wynagrodzenia o ten podatek.

Nie bez znaczenia dla rozstrzygnięcia przedstawionego zagadnienia prawnego jest, że zgodnie z uchwałą Sądu Najwyższego z dnia 21 grudnia 2006 r., III CZP 127/06 (OSNC 2007, nr 10, poz. 150) sąd przyznaje biegłemu, będącemu podatnikiem podatku VAT, wynagrodzenie bez uwzględnienia tego podatku, a w myśl uchwały Sądu Najwyższego z dnia 25 stycznia 2007 r., III CZP 95/06 (OSNC 2007, nr 12, poz. 179) podatek VAT nie wchodzi w skład niezbędnych kosztów procesu strony reprezentowanej przez adwokata z wyboru (art. 98 § 3 k.p.c.). Uchwały te dotyczą należności, których charakter i regulacja ich ustalenia oraz przyznawania są zbliżone do charakteru i regulacji ustalenia oraz przyznawania wynagrodzenia syndyka.

Należy zauważyć, że rozstrzygnięcie przedstawionego zagadnienia prawnego przy uwzględnieniu obowiązujących obecnie przepisów Prawa upadłościowego i naprawczego nie prowadzi do odmiennych wniosków.

Przyznanie syndykowi wynagrodzenia podlegającego opodatkowaniu podatkiem VAT bez uwzględnienia tego podatku jest oczywiście niekorzystne dla syndyka; spełnienie przez syndyka obowiązku podatkowego powoduje, że przyznane mu przez sąd i wypłacone wynagrodzenie zostaje pomniejszone o podatek VAT. Sytuacja ta może jednakże ulec zmianie tylko w drodze zmiany obowiązującej w tym zakresie regulacji prawnej.

Trzeba dodać, że beneficjentem obciążenia syndyka podatkiem VAT od przyznanego mu wynagrodzenia może stać się masa upadłości lub upadły, co nie

znajduje merytorycznego uzasadnienia. Będzie tak jednak tylko wówczas, gdy wynagrodzenie syndyka zostanie pokryte z masy upadłości lub przez upadłego (art. 232 ust. 1 lub 2 Pr.u.n.), gdy prowadzą oni działalność powodującą, że są podatnikami podatku VAT i gdy znajdą przewidziane w ustawie VAT podstawy do obniżenia kwoty podatku należnego od nich o kwotę podatku naliczonego i zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego. W szczególności nie nastąpi to wtedy, gdy wynagrodzenie syndyka zostanie pokryte z zaliczki wpłaconej przez wierzycieli na koszty postępowania upadłościowego (art. 232 Pr.u.n.), a fundusze masy upadłości nie wystarczą na jej pokrycie (art. 233 Pr.u.n.).

Kierując się przytoczonymi względami Sąd Najwyższy podjął uchwałę, jak wyżej (art. 390 k.p.c.).