

Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Sądu Najwyższego
z dnia 28 września 2005 r.
I PZP 2/05

Przewodniczący Prezes SN Walerian Sanetra, Sędziowie SN: Krystyna Bednarczyk, Beata Gudowska, Zbigniew Hajn (sprawozdawca), Jerzy Kuźniar, Zbigniew Myszka (sprawozdawca, uzasadnienie), Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Piotra Wiśniewskiego po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 28 września 2005 r. sprawy z powództwa M. Spółki z o.o. z siedzibą w Ł.G. przeciwko Skarbowi Państwa - Izbie Skarbowej w K. i Irenie H. o ustalenie, na skutek zagadnienia prawnego przedstawionego przez Sąd Najwyższy postanowieniem z dnia 5 kwietnia 2005 r., I PK 209/04,

„Czy pracodawca ma interes prawny w ustaleniu na podstawie art. 189 k.p.c. przed sądem powszechnym istnienia stosunku pracy kwestionowanego przez organ podatkowy ?”

p o d j ą ł uchwałę:

Pracodawca nie ma interesu prawnego w ustaleniu na podstawie art. 189 k.p.c. przez sąd powszechny istnienia stosunku pracy zakwestionowanego przez organ podatkowy.

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

Przedstawione powiększonemu składowi Sądu Najwyższego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne ujawniło się w następującym stanie sprawy. Powodowa „M.” Spółka z o.o. z siedzibą w Ł.G. wystąpiła przeciwko pozwanym: 1) Skarbowi Państwa, reprezentowanemu przez Izbę Skarbową w K. oraz 2) Irenie H. z powództwem o ustalenie, że pomiędzy powodową Spółką a Ireną H. istnieje stosunek pracy. Pozwana Irena H. była i jest członkiem zarządu w powodowej Spółce. Pomiedzy nimi

została zawarta umowa o pracę, przy czym stosowne oświadczenie woli w imieniu Spółki złożył pełnomocnik ustanowiony przez zgromadzenie wspólników.

Tymczasem Izba Skarbowa w K. zakwestionowała wliczenie w koszty uzyskania przychodów Spółki wydatków związanych z „prawnie nieskutecznymi umowami o pracę”, zawartymi, w jej ocenie, z naruszeniem art. 203 k.h. Wywołało to reakcję powodowej Spółki, która utrzymuje, że ma interes prawny w żądaniu ustalenia stosunku pracy, co jest konieczne dla usunięcia stanu niepewności w zakresie istnienia i charakteru prawnego stosunku zatrudnienia łączącego ją z pozwaną Ireną H., która na rozprawie w dniu 3 września 2002 r. uznała powództwo. Natomiast pozwany Skarb Państwa wniósł o oddalenie powództwa, powołując się na brak biernej legitymacji procesowej do występowania w tej sprawie. Ponadto twierdził, że roszczenie związane z kontrolą podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych prowadzoną przez Urząd Skarbowy w M. powinno być rozpatrywane na podstawie przepisów podatkowych obowiązujących w tej materii.

Sąd Rejonowy-Sąd Pracy w Pszczynie wyrokiem z dnia 29 października 2002 r. powództwo oddalił, przyjmując, że strona powodowa miałaby interes prawny w ustaleniu istnienia stosunku pracy tylko wówczas, gdyby „nie miała możliwości dochodzenia swoich praw poprzez inne roszczenie lub w innym trybie”. Tymczasem może ona dowodzić w postępowaniu podatkowym ważności umów o pracę, które podlegają równocześnie kontroli urzędu skarbowego. W przypadku decyzji negatywnej tego organu, powódka jest uprawniona do złożenia odwołania do izby skarbowej, a następnie do właściwego sądu administracyjnego. Wprawdzie pozwana Irena H. uznała powództwo, lecz czynność ta zmierzała do obejścia prawa, co zgodnie z art. 213 § 2 k.p.c. nie wiązało Sądu Pracy.

W apelacji od tego wyroku powodowa Spółka zarzuciła naruszenie art. 477¹ § 1¹ k.p.c. wskutek nieprzeprowadzenia dowodów niezbędnych do ustalenia istnienia stosunku pracy. Wytknęła ponadto naruszenie art. 213 § 2 k.p.c. polegające na nieuwzględnieniu uznania powództwa przez pozwaną Irenę H., a także naruszenie art. 328 § 2 k.p.c. przez „brak wskazania w uzasadnieniu faktów uznanych za ustalone oraz niewskazanie podstawy prawnej, na mocy której organy podatkowe są właściwe dla stwierdzenia istnienia stosunku pracy”. Na takich podstawach strona powodowa domagała się zmiany zaskarżonego wyroku i uwzględnienia powództwa. Pozwany Skarb Państwa - Izba Skarbowa w K. wniósł o oddalenie apelacji i zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego, twierdząc, że interesem powodowej Spółki było uzy-

skanie orzeczenia, które zamierzała wykorzystać w postępowaniu przed organami podatkowymi.

Sąd Okręgowy oddalił apelację, przyjmując za własne ustalenia faktyczne dokonane w postępowaniu pierwszoinstancyjnym, a także podzielił ich kwalifikację prawną, poza uznaniem, że organy podatkowe mają kompetencję do badania ważności umów o pracę. Stwierdził wprawdzie, że uzasadnienie wyroku Sądu pierwszej instancji nie odpowiadało wymaganiom określonym w art. 328 § 2 k.p.c., lecz nie miało to wpływu na prawidłowość orzeczenia. Możliwość ustalenia istnienia stosunku prawnego istnieje tylko wówczas, gdy strona ma w tym interes prawny (art. 189 k.p.c.), a zatem jeżeli nie ma ona możliwości skorzystania z innej formy obrony swoich praw. Tymczasem główną przyczyną wskazywaną przez stronę powodową na poparcie istnienia interesu prawnego była potrzeba podważenia kwestionowanej przez organ podatkowy zasadności uznania za koszty uzyskania przychodu wynagrodzeń wypłacanych na podstawie umów o pracę ze względu na rzekomy brak ich skuteczności (ważności) prawnej. Oznaczało to, że powodowa Spółka nie wykazała interesu prawnego koniecznego do wystąpienia z powództwem o ustalenie istnienia stosunku prawnego.

W kasacji strona powodowa zarzuciła naruszenie art. 328 § 5 2 k.p.c. w związku z art. 391 k.p.c. przez niewyjaśnienie podstawy prawnej zaskarżonego wyroku i błędne dokonanie ustaleń faktycznych, a także naruszenie art. 378 § 1 k.p.c. w związku z art. 391 k.p.c. wskutek nierozpoznana sprawy w granicach apelacji, co wyrażało się „w niewskazaniu, dlaczego Sąd drugiej instancji ustalił, że uznanie powództwa zmierza do obejścia prawa oraz w ograniczeniu się do stwierdzenia, że Sąd drugiej instancji przyjął ustalenia Sądu Rejonowego za własne, bez określenia, jakie to były ustalenia, mimo tego, że w apelacji podniesiono zarzut braku ustalenia faktów, które Sąd uznał za udowodnione”. Uchybienia te doprowadziły w konsekwencji do naruszenia art. 189 k.p.c. Zdaniem skarżącej w sprawie występuje istotne zagadnienie prawne, czy „w przypadku gdy organ podatkowy kwestionuje prawną skuteczność umowy o pracę, strona stosunku pracy, ma prawny interes, by sąd powszechny ustalił jego istnienie”. Ponadto występuje potrzeba wykładni art. 189 k.p.c. jako budzącego poważne wątpliwości prawne, polegające na tym, że „przy odmowie rozpoznania przez sąd żądania ustalenia istnienia stosunku pracy, następuje sytuacja braku środka prawnego, za pomocą którego, strona stosunku pracy (...) może żądać ustalenia rzeczywistej treści stosunku prawnego łączącego strony”.

W ramach takiego stanu sprawy skład Sądu Najwyższego rozpoznający kasację przedstawił do rozpoznania powiększonego składowi Sądu Najwyższego zagadnienie prawne, którego rozstrzygnięcie jest konieczne dla wyeliminowania wątpliwości interpretacyjnych art. 189 k.p.c. i prawidłowego orzekania w sprawie. Zasadniczy wątek złożonej problematyki dopuszczalności występowania z powództwem o ustalenie istnienia stosunku prawnego w sprawach cywilnych dotyczył każdorazowo pytania, czy w okolicznościach danej sprawy powód ma interes prawny w wystąpieniu z takim żądaniem, przy czym zwrot o „interesie prawnym” traktowano jako szczególny rodzaj klauzuli generalnej wymagającej sądowego dookreślenia. W judykaturze pojęcie „interesu prawnego” powinno być interpretowane z „uwzględnieniem szeroko pojmowanego dostępu do sądów, w celu zapewnienia ochrony prawnej w postaci ustalenia stosunku prawnego lub prawa w sensie pozytywnym lub negatywnym, jeżeli w konkretnym wypadku taka forma działalności jurysdykcyjnej, polegająca na czystej deklaracji sytuacji prawnej będącej przedmiotem ustalenia ze skutkiem wiążącym dla strony, jest wymagana rzeczywistą potrzebą jej udzielenia” (por. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 17 grudnia 1993 r., III CZP 171/93, OSN 1994 nr 7-8, poz. 149). Powództwo o ustalenie byłoby natomiast co do zasady niedopuszczalne, jeżeli ocena prawna dotycząca istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa stanowi jedynie prawną przesłankę rozstrzygnięcia sądu co do zasadności roszczenia o świadczenie, którego dotyczy pozew (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 1999 r., I PKN 173/99). W szczególności niedopuszczalne jest powództwo o ustalenie zmierzające do uzyskania dowodów, które służyłyby wykorzystaniu w innym postępowaniu (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 lutego 1999 r., I PKN 579/98, OSNAPiUS 2000 nr 8, poz. 301).

Skoro zatem interes prawny nie występuje, gdy istnieje możliwość skorzystania z innej formy obrony praw strony, jak to uznał Sąd Okręgowy, to *prima facie* trzeba by uznać za niedopuszczalne żądanie ustalenia przez powodową Spółkę istnienia stosunku pracy w celu pozyskania dowodu służącego zakwalifikowaniu wynagrodzenia za pracę jako kosztów uzyskania przychodu, co było skądinąd przedmiotem prowadzonego postępowania podatkowego. Wstępny wniosek, że dopuszczalność powództwa o ustalenie istnienia stosunku prawnego należy oceniać przez pryzmat możliwości realizacji lub ochrony praw z niego wynikających, wymaga zbadania miejsca, jakie w systemie prawa zajmuje art. 189 k.p.c. Otóż, znajduje on zastosowanie do postępowania sądowego w sprawach cywilnych, które są poddane jurys-

dykcji sądów powszechnych. Ta regulacja nie posiada zatem normatywnego znaczenia w postępowaniu podatkowym prowadzonym przez właściwe organy skarbowe albo toczącym się przed sądami administracyjnymi. W ramach systemowej wykładni zdań normatywnych, nakazującej uwzględnienie omawianej normy w systemie prawa, należałoby twierdzić, że powództwo o ustalenie stosunku prawnego na podstawie art. 189 k.p.c. jest niedopuszczalne, gdy powód może dochodzić ochrony swoich praw w postępowaniu, które gdyby było prowadzone jako odrębne i dotyczyło praw lub obowiązków wynikających z tego stosunku, to podlegałoby rozpatrzeniu na podstawie przepisów Kodeksu postępowania cywilnego przed sądami powszechnymi. „Osobliwości postępowania podatkowego”, które bywa prowadzone między innymi w celu ustalenia bądź weryfikacji zobowiązania podatkowego, sprawiają, że dotyka ono niekiedy zagadnień materialnoprawnych, które traktowane w systemie prawa jako przedmiot odrębnego postępowania, podlegałyby jurysdykcji sądów powszechnych. Sprawia to, że organ podatkowy, rozstrzygając o obowiązku podatkowym, „dokonuje pośrednio oceny zdarzeń prawnych, w zasadzie nie należących do jego kompetencji”.

Ponadto w kwestii ważności lub nieważności umów o pracę, czy też w ogólności zobowiązań cywilnoprawnych, judykatura administracyjna „nie przyczyniła się do wyjaśnienia wątpliwości związanych z tym zagadnieniem, a co więcej i co gorsza, pogłębiła orzeczniczy dualizm interpretacyjny, gdyż sądy administracyjne przy okazji rozstrzygania spraw podatkowych dość chętnie zajmowały stanowisko w przedmiocie oceny materialnoprawnej kwalifikacji zagadnień, stanowiących źródła podatkowego obowiązku”. Taka praktyka powodowała, że kwestie podlegające według art. 1 k.p.c. ocenie sądów powszechnych były pośrednio również przedmiotem oceny sądów administracyjnych. Znamienna jest zwłaszcza uchwała powiększonego składu NSA w Warszawie z dnia 20 lipca 2000 r., FPS 3/00, mająca moc zasady prawnej (ONSA 2001 nr 1, poz. 8), w której przyjęto, że zawarcie pomiędzy spółką z ograniczoną odpowiedzialnością a członkiem jej zarządu, będącym zarazem udziałowcem spółki, umowy o pracę z naruszeniem art. 203 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. - Kodeks handlowy (Dz.U. Nr 57, poz. 502 ze zm.), daje podstawę do uznania, że członek zarządu spółki nie jest jej pracownikiem i powoduje wyłączenie faktycznie wypłaconego wynagrodzenia z kosztów uzyskania przychodów spółki na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm., w brze-

mieniu obowiązującym w 1995 r. W szczególności nie można pominąć jej złożonych następstw prawnych. Stwierdzenie nieważności określonej czynności prawnej nie wywołuje zamierzonych skutków prawnych od chwili jej dokonania, co sprawia, że nie powstają żadne stosunki prawne lub prawa oparte lub wywodzone z tej nieważnej czynności prawnej. W szczególności, osoba, która faktycznie i w dobrej wierze świadczyła pracę, była z mocą wsteczną pozbawiona nie tylko uprawnień pracowniczych, ale również wynikających z ubezpieczenia społecznego. Jeżeli zatem w ramach danego stosunku prawnego praca była rzeczywiście wykonywana, nawet w przy występowaniu wątpliwości co do skutecznego zawarcia formalnej umowy o pracę, to sankcja nieważności powinna wywoływać skutki co najwyżej *ex nunc*, a więc od momentu podniesienia takiego zarzutu, czego Naczelny Sąd Administracyjny w ogóle nie zauważył. Stosowanie sankcji nieważności z mocą wsteczną (*ex tunc*) może następować jedynie w wyjątkowych okolicznościach, których dochodzi do pozornego zawarcia umowy o pracę, np. w celu wyłudzenia określonego świadczenia ubezpieczeniowego (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 sierpnia 1995 r., I PZP 7/95, OSNAPIUS 1995 nr 18, poz. 227). Teza wyroku, zgodnie z którym nieważna jest umowa o pracę zawarta przez jednoosobową spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, działającą przez wspólnika będącego prezesem jej jednoosobowego zarządu, z tym wspólnikiem, w oderwaniu od konkretnych okoliczności sprawy bywa powoływana w nieprzemyślany sposób w celu unieważniania umów o pracę, bez koniecznego wnikania w ich treść, cel i okoliczności świadczenia pracy, jeśli umowy te były zawierane pomiędzy wskazanymi wyżej podmiotami. Przyczynia się do tego nadanie powołanej uchwale NSA mocy zasady prawnej, co pozwala na jej bezpośrednie i „bezrefleksyjne” powoływanie przez wojewódzkie sądy administracyjne, jak i organy administracji publicznej podległe temu sądownictwu. Tymczasem sądy i organy administracyjne nie są zwolnione z obowiązku badania ważności takich umów (o ile w ogóle ich badanie uznać za prawnie dopuszczalne poza sądem powszechnym), ale powinny brać każdorazowo pod uwagę okoliczności związane ze świadczeniem pracy i dopiero na ich podstawie dokonywać prawnej kwalifikacji ważności tej doniosłej kwestii prawnej wymagającej ponadprzeciętnej ostrożności. Jako charakterystyczny dla tego judykatury wskazany został także wyrok NSA - Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach z dnia 6 czerwca 1998 r., I SA/Ka 2274/96, w którym stwierdzono, że organy podatkowe są uprawnione do oceny treści i celów czynności cywilnoprawnych pod tym kątem, czy nie zmierzają one do obejścia obowiązków wy-

nikających z przepisów prawa podatkowego. Wskazane orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego wyraźnie poszerza zakres kognicji zarówno organów podatkowych, jak i sądów administracyjnych, którą rozciąga nie tylko na szeroko rozumiane sprawy publicznoprawne, w tym podatkowe, ale pośrednio również na szeroko rozumiane sprawy cywilnoprawne, do czego nie ma wyraźnego ustawowego upoważnienia, gdyż zbyt daleko idąca jest ewentualna próba wyinterpretowania takiej kompetencji z ogólnej formuły kontroli działalności administracji publicznej (art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych, Dz.U. Nr 153, poz. 1269), czy też z pojęcia sprawy z zakresu prawa podatkowego.

Dotychczasowa praktyka sądów administracyjnych prowadzi w prostej drodze do konstatacji, że o ile pracodawca będący podatnikiem, wobec którego prowadzone jest postępowanie podatkowe w przedmiocie ustalenia jego zobowiązania podatkowego, może domagać się ochrony swoich prawa nawet wówczas, gdy prawo lub obowiązek dotyczy stosunku prawnego, który - gdyby traktować go odrębnie i niezależnie - podlegałby jurysdykcji sądów powszechnych, o tyle nie jest uprawniony do występowania do sądu powszechnego z samodzielnym powództwem o ustalenie tego stosunku. Takie stanowisko lekceważy jednak normatywną doniosłość art. 201 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej oraz identycznego brzmiącego art. 97 § 1 pkt 4 k.p.a., których podstawowym celem jest zapobieżenie nieuprawnionemu rozszerzaniu kognicji organów administracji publicznej na sprawy należące do właściwości innych organów lub sądów. Zgodnie z tymi regulacjami, organ administracji publicznej zawiesza postępowanie, gdy rozstrzygnięcie sprawy i wydanie decyzji zależy od uprzedniego rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd. Zagadnienie wstępne, zwane też kwestią wstępną lub prejudycjalną, powstaje wtedy, gdy do merytorycznego wydania decyzji konieczne jest uprzednie rozstrzygnięcie zagadnienia materialnoprawnego, które ze swojej istoty należy do kompetencji innego organu lub sądu, w tym również sądu powszechnego. W tej kwestii judykatura sądownoadministracyjna jest jednolita i przyjmuje, że zawieszenie postępowania administracyjnego następuje wówczas, gdy rozstrzygnięcie kwestii administracyjnej byłoby wynikiem rozpatrzenia sprawy cywilnej o uznanie konkretnej czynności cywilnoprawnej za prawnie skuteczną. W takim ujęciu należałoby uznać, że organ podatkowy, który prowadzi postępowanie w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, powinien nie tylko poinformować podatnika (pracodawcę), jakie powziął wątpliwości co do badanych

umów o pracę, dając mu możliwość wystąpienia z odpowiednim powództwem, ale również zawiesić z urzędu postępowanie podatkowe w celu rozstrzygnięcia przedmiotowego zagadnienia przez sąd powszechny. Nie można zatem wykluczyć, że pracodawca (podatnik) będzie miał uzasadniony interes prawny w ustaleniu na podstawie art. 189 k.p.c. istnienia stosunku pracy kwestionowanego przez organ podatkowy.

Taka koncepcja komplikuje się w postępowaniu przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi, ponieważ w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), brak jest obowiązku zawieszania postępowania w celu rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego. Na podstawie art. 125 § 1 tej ustawy, sąd może (a zatem jedynie fakultatywnie) zawiesić postępowanie, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy zależy od wyniku innego toczącego się postępowania administracyjnego, sądownoadministracyjnego, sądowego lub przed Trybunałem Konstytucyjnym, chociaż w pierwszym rzędzie należałoby konsekwentnie oczekiwać nakazu uchylecia decyzji, mającej u swej podstawy sporne zagadnienie wstępne o cywilnoprawnym charakterze, którego organ administracji publicznej nie poddał - wbrew ustawowemu obowiązkowi - pod rozstrzygnięcie sądu powszechnego. Jest to regulacja „osobliwa”, która prowadzi do niezgodności zasad zawieszania postępowania w poszczególnych stadiach rozpoznawania sporu w tej samej sprawie, ale również zakłada a priori możliwość występowania kolizji w zakresie właściwości pomiędzy sądami powszechnymi i administracyjnymi, przyznając tym ostatnim nie wiedzieć dlaczego wyraźnie „uprzywilejowaną pozycję”.

Skład powiększony Sądu Najwyższego zważył, co następuje:

Zagadnienie prawne wystąpiło w sprawie, w której pracodawca wystąpił z powództwem przeciwko Skarbowi Państwa, reprezentowanemu przez Izbę Skarbową w K. oraz Irenie H. o ustalenie, że pomiędzy nim a Ireną H. istnieje stosunek pracy. Rodzaj i sposób sformułowanego żądania wytyczają granice rozpoznania sprawy cywilnej o ustalenie stosunku pracy i rozstrzygnięcia przedłożonego zagadnienia prawnego. W tym procesie cywilnym powód nie podważał wprost obowiązku podatkowego wynikającego z decyzji podatkowej organów administracyjnych (podatkowych), zdając sobie niewątpliwie sprawę, że sądy powszechne nie mają kognicji do rozstrzygnięcia sporów administracyjnych. Równocześnie, wytaczając powództwo w

sprawie cywilnej także, a nawet przede wszystkim przeciwko organowi podatkowemu, bo pozwana pracownica nigdy nie kwestionowała istnienia stosunku pracy, powód bez wątplenia liczył na uzyskanie cywilnego rozstrzygnięcia wydanego także przeciwko Skarbowi Państwa (organowi podatkowemu) dla potrzeb ewentualnego podważenia lub wzruszenia niekorzystnej dla niego decyzji podatkowej.

Rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego wymaga wstępnego odniesienia się do złożonego charakteru prawnego cywilnego powództwa o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa (art. 189 k.p.c.), a ponadto uwzględnienia relacji pomiędzy publicznoprawnymi obowiązkami podatkowymi wynikającymi z zobowiązań cywilnoprawnych podatników będących stronami czynności prawnych podlegających opodatkowaniu. Wymierzenie obowiązku podatkowego często wymaga uprzedniego przesądzenia o ważności lub skuteczności w całości lub w określonej części przedmiotu zobowiązania cywilnoprawnego. Zapewnia to prawidłowe określenie zakresu i wysokości publicznoprawnego obowiązku podatkowego, którego podstawę stanowi przedmiot i wielkość, a przede wszystkim wartość majątkowa określonej czynności cywilnoprawnej.

Z art. 189 k.p.c. wynika, że powód może żądać ustalenia przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, gdy ma w tym interes prawny. Choć w charakterze powoda mogą wystąpić obie strony stosunku pracy, to w zobowiązaniowym stosunku prawa pracy w roli procesowej powoda z reguły występuje pracownik żądający ustalenia pracowniczej podstawy prawnej swojego zatrudnienia. Tego rodzaju pracownicze powództwo o ustalenie istnienia stosunku pracy jest na ogół postrzegane jako zmierzające do zapewnienia wykonawcy pracy korzystniejszej ochrony wynikającej z przepisów prawa pracy i prawa ubezpieczeń społecznych, aniżeli ta, jaką dają cywilnoprawne podstawy zatrudnienia na gruncie norm prawa cywilnego.

Natomiast pracodawca przyjmuje rolę powoda na ogół wtedy, gdy wynika to z wyraźnych przepisów prawa pracy, które legitymują go do występowania z powództwami wobec pracowników w konkretnych sprawach, w szczególności dotyczących wyrządzenia przez pracownika szkody pracodawcy (np. art. 61¹ k.p., art. 101¹ § 2 k.p., czy art. 114-127 k.p.). Oznacza to, że występowanie pracodawcy w charakterze powoda domagającego się ustalenia pracowniczej podstawy zatrudnienia przeciwko wykonawcy pracy jest w dużej mierze założeniem teoretycznym, którego jednak *a priori*, zwłaszcza na gruncie art. 189 k.p.c., który dopuszcza występowanie z po-

wództwem o ustalenie przez „powoda”, nie można w ogóle wykluczyć, co potwierdza rozpoznawana sprawa.

Dopuszczalność powództwa pracodawcy o ustalenie stosunku pracy prowadzi jednak do wystąpienia specyficznych konfiguracji procesowych, zwłaszcza gdy, tak jak w rozpoznawanej sprawie, pomiędzy stronami zobowiązaniowego stosunku pracy nie było sporu ani co do charakteru realizowanego stosunku prawnego, ani co do świadczeń z niego wynikających. *Prima facie* wyklucza to racjonalność prowadzenia sporu sądowego, którego pomiędzy stronami danego stosunku prawnego w ogóle nie ma. W gruncie rzeczy zatem potrzeba ustalenia konkretnej natury prawnej realizowanego zobowiązania będzie potrzebna stronom niespornego pomiędzy nimi stosunku cywilnoprawnego (stosunku pracy) dla innych celów niż rozwikłanie nieistniejącego przecież pomiędzy podmiotem zatrudniającym a wykonawcą pracy sporu co do charakteru prawnego realizowanego zobowiązania. Trudno bowiem wyobrażać sobie tego rodzaju proces sądowy, wytoczony przez pracodawcę dla celów realizowania w przyszłości uprawnień pracowniczych przez wykonawcę pracy, który wcześniej sprzeciwiał się przypisaniu mu przez podmiot zatrudniający statusu pracownika.

W rozpoznawanej sprawie występujący w procesowej roli powoda pracodawca wytoczył powództwo przeciwko pozwanemu wykonawcy pracy, który od początku nie kwestionował swojego statusu pracowniczego, co wyraziło się w natychmiastowym uznaniu powództwa o ustalenie istnienia stosunku pracy. Już z takich zachowań procesowych stron, niespornego pomiędzy nimi takiego stosunku prawnego, wynikał oczywisty brak interesu prawnego w wytoczeniu powództwa zmierzającego do ustalenia przez sąd powszechny niespornej pomiędzy stronami konkretnego stosunku prawnego pracowniczej podstawy zatrudnienia. Taka też była prawidłowa konstatacja Sądów pierwszej i drugiej instancji, które zdyskwalifikowały istnienie interesu pracodawcy, występującego w roli procesowej powoda, w ustaleniu istnienia stosunku prawnego w stosunku do pozwanego pracownika, który nigdy nie kwestionował niespornej pracowniczej podstawy zatrudnienia, a zatem nie dał powodu do wytoczenia sprawy cywilnej i uznał przy pierwszej czynności procesowej żądanie pozwu (por. art. 101 k.p.c.).

Następnie jednak Sądy pierwszej i drugiej instancji, pomimo stwierdzenia braku interesu prawnego powoda w wytoczeniu powództwa o ustalenie niespornego pomiędzy nim (pracodawcą) a wykonawcą pracy stosunku pracy, rozpoznały wniesione powództwo merytorycznie, uznając, że zawarta pomiędzy tymi stronami

umowa o pracę była nieważna lub nieskuteczna, ponieważ strony realizowanego stosunku prawnego zmierzały do naruszenia przepisów prawa podatkowego. Taka ocena prawna Sądów polegała, jak się wydaje, na stwierdzeniu przypadku obejścia przepisów prawa podatkowego przez powodowego pracodawcę (Spółkę z o.o.) i pozwaną wykonawcę pracy, którzy są żywotnie zainteresowani wysokością wymierzonego podatku dochodowego od osób prawnych, jaki został zweryfikowany przez urząd skarbowy ze względu na status prawny pozwanej „pracownicy”, będącej równocześnie członkiem zarządu i współnikiem powodowej Spółki z o.o. W istocie rzeczy doprowadziło to do stwierdzenia nieważności umowy o pracę nie tyle ze względu na brak prawidłowej reprezentacji powodowego pracodawcy, (to wymaganie było bowiem jak się wydaje zachowane wskutek podjęcia uchwały nr 6 zgromadzenia współników z dnia 15 czerwca 1998 r. powołującej pełnomocnika Spółki „w celu zawierania przez niego w imieniu Spółki umów cywilnoprawnych z osobami będącymi członkami Zarządu na warunkach ustalanych przez pełnomocnika), ale z uwagi na skupienie w osobie pozwanej (wykonawcy pracy) roli fikcyjnego pracodawcy (ze względu na jej status jednego ze współników powodowej Spółki z o.o.), oraz równocześnie roli pracownika, których nie może pełnić jedna i ta sama osoba ze względu na brak istotnej dla bytu stosunku pracy konstrukcyjnej cechy pracowniczego podporządkowania w świadczeniu pracy.

Równocześnie Sądy pierwszej i drugiej instancji w ogóle nie odniosły się do zgłaszanego przez drugą stronę pozwaną (Skarb Państwa - Izbę Skarbową w K.) podstawowego zarzutu braku jej biernej legitymacji procesowej. Tymczasem pozwany organ podatkowy pozostaje ze stroną powodową wyłącznie w administracyjnym stosunku prawa podatkowego wynikającym z publicznej natury zobowiązań podatkowych obciążających osoby prawne, a nie w stosunku cywilnoprawnym lub pracowniczym. W razie sporu pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym co do rzeczywistego charakteru lub treści realizowanego stosunku cywilnoprawnego łączące te podmioty więzi publicznoprawne (administracyjne) nie były możliwe do rozwikłania w trybie powództwa cywilnego z art. 189 k.p.c. wytoczonego przez podatnika (pracodawcę) przeciwko organowi podatkowemu o ustalenie istnienia stosunku cywilnoprawnego, w którym podmioty te oczywiście nie pozostawały. Dopuszczalność i interes prawny w wytoczeniu przez podatnika powództwa o ustalenie istnienia lub nieistnienia określonego stosunku cywilnoprawnego (pracowniczego) przeciwko urzędowi podatkowemu wymagałaby wyraźnej podstawy prawnej w podatkowej sprawie pu-

blicznej, do której przepisy Kodeksu postępowania cywilnego możnaby stosować tylko z mocy jego wyraźnych przepisów lub ustaw szczególnych (art. 1 k.p.c. *in fine*).

Ponadto podstawową i powszechną regułą stosowania i wykładni art. 189 k.p.c. jest założenie, aby podmioty stosunku prawnego lub prawa nie miały prawnych możliwości stwierdzenia stanu niepewności w spornym zakresie w drodze powództwa o świadczenie (por. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 17 czerwca 1987 r., III PZP 19/87, OSNCP 1988 nr 10, poz. 132, lub wyrok Sądu Najwyższego z dnia 14 września 1998 r., I PKN 334/98, OSNAPiUS 1999 nr 20, poz. 646). Słusznie zwraca się uwagę, że art. 189 k.p.c. wymaga wykazania (istnienia) interesu prawnego jako podstawy i uzasadnienia do wytoczenia powództwa o ustalenie stosunku prawnego lub prawa wówczas, gdy zmierza to do usunięcia stanu niepewności w łączącym strony stosunku cywilnoprawnym. Powództwo o ustalenie przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa zakłada zatem, że pomiędzy stronami konkretnego stosunku prawnego lub prawa istnieje spór co do jego cywilnoprawnego charakteru, bądź zakresu lub wielkości (wysokości) spornego prawa. Usytuowanie powództwa o ustalenie w art. 189 k.p.c. przesądza o tym, że powództwo takie przysługuje w sprawach cywilnych, obejmujących „inne sprawy” tylko wówczas, gdy przepisy tego Kodeksu stosuje się z mocy ustaw szczególnych (art. 1 k.p.c.). Sprawy takie rozpoznają sądy powszechne, o ile nie należą one do właściwości sądów szczególnych, oraz Sąd Najwyższy (art. 2 § 1 k.p.c.). Wszystko to oznacza, że powództwo o ustalenie oparte na art. 189 k.p.c. jest uprawnione tylko wówczas, gdy dotyczy stosunku prawnego lub prawa o charakterze cywilnoprawnym, co do którego pomiędzy stronami istnieje spór, który nie może być rozstrzygnięty w drodze cywilnoprawnego powództwa o świadczenie. Tylko wówczas stronom pozostaje sądowa droga o ustalenie i usunięcie stanu niepewności co do zobowiązaniowej natury spornego stosunku prawnego lub prawa przez sąd powszechny. Jeżeli zatem pomiędzy stronami określonego stosunku prawnego nie ma sporu co do charakteru łączącego je zobowiązaniowego stosunku prawnego lub prawa o takim charakterze, to w istocie rzeczy żadna ze stron nie ma interesu prawnego w żądaniu ustalenia stosunku prawnego lub prawa, co do których podmioty stosunku cywilnoprawnego deklarują ich niesporną naturę. Powyższe oznacza, że ze względów racjonalnych, konstrukcyjnych i prawnych należy przekreślić zasadność prowadzenia sporu sądowego o ustalenie przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa (art. 189 k.p.c.) w zakresie niespornych okoliczności prawnych, ponieważ żadna ze

stron nie ma w tym jakiegokolwiek interesu, w tym wymaganego interesu prawnego. Inaczej rzecz ujmując, u podstaw wprowadzenia powództwa o ustalenie leży interes powoda, którego uprawnienia z określonego zobowiązaniowego stosunku prawnego lub prawa o takim charakterze, zostały już naruszone, a ich restytucja nie jest możliwa w drodze powództwa o świadczenie, bądź gdy z naruszenia określonego stosunku cywilnoprawnego lub prawa mogą wynikać w przyszłości dalsze skutki, których aktualnie strona (powód) nie może przewidzieć, a tym bardziej dochodzić w drodze powództwa o świadczenie. Powyższe pozwala na postawienie wstępnej tezy, że strony niespornego stosunku pracy nie mają interesu prawnego w ustaleniu przez sąd powszechny w cywilnej sprawie pracowniczej istnienia tego zobowiązaniowego stosunku prawnego, którego żadna z nich nie kwestionuje, i to także dla potrzeb postępowania administracyjnego w sprawie administracyjnej (podatkowej) dotyczącej pracodawcy jako płatnika podatku. Postępowanie cywilne w sprawie istnienia niespornego pomiędzy podmiotami zobowiązaniowego stosunku prawnego jest wykluczone z uwagi na brak interesu prawnego w takim ustaleniu, co do którego nie ma sporu. Nie może ono służyć również dla potrzeb załatwienia innej sprawy, w tym administracyjnej (podatkowej), w której pracodawca jest płatnikiem podatku dochodowego. Za utrwalone należy uznać orzecznictwo, że pracownik nie ma interesu prawnego w wytoczeniu powództwa o ustalenie stosunku pracy, gdy wnosi takie powództwo wyłącznie w celu uzyskania orzeczenia, które ma służyć ustaleniu dowodów lub faktów w innym postępowaniu (por. w sprawach zakresu ubezpieczeń społecznych - uchwały Sądu Najwyższego: z dnia 8 lutego 1979 r., III PZP 17/78, OSNCP 1979 nr 7-8, poz. 143; z dnia 17 czerwca 1987 r., III PZP 19/87, OSNCP 1987 nr 10, poz. 132; z dnia 3 listopada 1994 r., I PZP 45/94, OSNAPiUS 1995 nr 6, poz. 74 i z dnia 5 lipca 1995 r., I PZP 56/94, OSNAPiUS 1995 nr 24, poz. 299 lub wyrok z dnia 23 lutego 1999 r., I PKN 597/98, OSNAPiUS 2000 nr 8, poz. 301).

Warto także zauważyć, że wydany wobec stron stosunku pracy wyrok ustalający w sprawach z tego stosunku prawnego korzysta z powagi rzeczy osądzonej tylko co do tego, co w związku z podstawą sporu stanowiło przedmiot rozstrzygnięcia, a ponadto tylko między tymi samymi stronami (por. art. 366 k.p.c.). W związku z tym judykatura zasadnie przyjmuje, że organ niemający statusu strony spornego stosunku pracy nie jest związany wyrokiem wydanym w sprawie o ustalenie (np. organ rentowy rozpoznający wniosek o świadczenia z tytułu wypadku przy pracy nie jest związany prawomocnym wyrokiem wydanym w sprawie z powództwa pracownika

przeciwko pracodawcy o ustalenie lub zmianę protokołu powypadkowego w zakresie uznania zdarzenia za wypadek przy pracy - art. 365 § 1 k.p.c.). Wyrok taki nie ma powagi rzeczy osądzonej w sprawie toczącej się na skutek odwołania się ubezpieczonego od decyzji organu rentowego (por. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 21 września 2004 r., II UZP 8/04, OSNP 2005 nr 5, poz. 68). Oznacza to, że pracodawca nie ma interesu prawnego w żądaniu ustalenia istnienia niespornego stosunku pracy pomiędzy jego stronami, a ponadto w razie ewentualnego sporu pomiędzy stronami spornego stosunku pracy wydany wyrok w takiej sprawie nie będzie korzystał z powagi rzeczy osądzonej w innym postępowaniu i pomiędzy innymi stronami, np. w postępowaniu administracyjnosądowym prowadzonym pomiędzy podatnikiem a organem administracji podatkowej.

W sprawie o podłożu i charakterze administracyjnoprawnym, w której organ podatkowy wydał decyzję podatkową w stosunku do podatnika (pracodawcy), w której zakwestionował istnienie stosunku pracy niespornego pomiędzy stronami tego stosunku prawnego, powstaje pomiędzy stronami publicznego stosunku administracyjnoprawnego spór co do decyzji podatkowej, w której ważność stosunku cywilnoprawnego podlegającego opodatkowaniu została zaprzeczona przez organ podatkowy w postępowaniu podatkowym. W takich relacjach organ podatkowy nie jest stroną zakwestionowanego stosunku pracy, ale ma status „władzy” podatkowej, w konsekwencji nie ma biernej legitymacji procesowej do występowania w sprawie cywilnej. Oznacza to, że w niespornej dla podmiotów określonego stosunku prawnego sprawie cywilnej - organ podatkowy nie może występować w roli pozwanego, gdyż nie jest stroną zaprzeczonego przezeń stosunku cywilnoprawnego. Spór „podatkowy” pomiędzy podatnikiem a organem skarbowym, wymagający oceny ważności czynności cywilnoprawnej lub pracowniczej, która stanowi przedmiot publicznoprawnego zobowiązania podatkowego, bywał rozstrzygany w trybie administracyjnosądowym. Wskazane w uzasadnieniu pytania prawnego judykaty należą do nielicznych wyjątków, w których zawieszenie postępowania administracyjnosądowego było spowodowane koniecznością wstępnego rozstrzygnięcia sprawy cywilnej pomiędzy stronami stosunku cywilnoprawnego lub prawa o takim charakterze z tej przyczyny, że sprawa cywilna stanowiła zagadnienie wstępne sporne pomiędzy podmiotami określonego stosunku prawnego o charakterze cywilnoprawnym. Nie powinno natomiast ulegać wątpliwości, że jeżeli pomiędzy stronami stosunku cywilnoprawnego lub zobowiązaniowego stosunku prawa pracy nie ma sporu co do ich charakteru prawnego lub wy-

nikających zeń praw, to relacja organ podatkowy - podatnik, w której organ podatkowy władczo decyduje o zobowiązaniu i wysokości obowiązku podatkowego ma publicznoprawny charakter. Powstałe na tym tle spory podlegały kognicji sądów administracyjnych, które były władne ocenić ważność podlegających opodatkowaniu czynności cywilnoprawnych z uwzględnieniem reguł wykładni zakładających jednolitość i spójność całego systemu prawa.

W rozpoznawanej sprawie podstawowym stosunkiem prawnym jest publicznoprawny stosunek podatkowy dotyczący wzajemnych relacji pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem. W tym stosunku administracyjnoprawnym podatnik jest płatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Korzysta on z roli pracodawcy tylko w zakresie zaliczania wynagrodzeń pracowniczych do kosztów uzyskania przychodów, które w rozpoznawanej sprawie podatkowej zostały zakwestionowane w stosunku do spółniczki Spółki z o.o., której wynagrodzenia za pracę zostały, po dokonaniu kontroli podatkowej, wyłączone z kosztów uzyskania przychodów Spółki na podstawie 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. 94 ze zm.). Przepis ten stanowi, iż nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków związanych z dokonywaniem jednostronnych świadczeń na rzecz udziałowców (akcjonariuszy) lub członków spółdzielni niebędących pracownikami w rozumieniu odrębnych przepisów, z tym że wydatki ponoszone na rzecz członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i innych spółdzielni zajmujących się produkcją rolną są kosztem uzyskania przychodów w części dotyczącej działalności objętej obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego. Norma ta ma walor materialnoprawny w postępowaniu podatkowym, ponieważ wyłącza z kosztów uzyskania przychodów przez osoby prawne ich wydatki stanowiące jednostronne świadczenia na rzecz udziałowców (akcjonariuszy). Dotyczy to nie tylko świadczeń realizowanych bez podstawy prawnej, ale także z nadużyciem prawa (np. oczywiście zawyżonych świadczeń w porównaniu do ujemnego wyniku finansowego wykazywanego przez podatników, często stanowiących sposób „wyprowadzania kapitału” przez unikanie realizacji publicznoprawnego obowiązku podatkowego), tj. ogólnie rzecz ujmując - świadczeń nienależnych z określonego stosunku cywilnoprawnego lub prawa. Tak też było w rozpoznawanej sprawie, w której dominujący wspólnik Spółki z o.o., znajdującej się w złej kondycji finansowej, sukcesywnie podwyższał wynagrodzenie za pracę drugiemu

ze współników (będącej zresztą jego małżonką), z oczywistą szkodą dla tego organizmu gospodarczego, doprowadzając go ostatecznie do stanu upadłości.

Podejmowane w takich sytuacjach działania organów podatkowych mają wpływ na wielkość (wysokość) zobowiązania podatkowego, którym jest wynikające z publicznego obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego (art. 5 Ordynacji). W celu zweryfikowania należytego określenia lub wyliczenia publicznoprawnego zobowiązania podatkowego organy te mogą badać skuteczność (ważność) wszelkich postanowień umownych lub innych jednostronnych aktów (świadczeń) osoby prawnej na rzecz udziałowców (wspólników) dla potrzeb zgodnej z prawem realizacji sfery zobowiązań publicznoprawnych, w tym dla wykazania, które z nich były niezgodne z zasadami art. 14 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (por. wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2003 r., III SA 2232/01, Monitor Podatkowy 2003 nr 6, s. 3). Wydawane decyzje podatkowe poprzedzają niejednokrotnie kontrole organów skarbowych zmierzające do realizacji obowiązku należytego wypełnienia publicznoprawnych zobowiązań podatkowych przez podatników, w tym przez osoby prawne będące stronami czynności (aktów) cywilnoprawnych lub prawa pracy. W szczególności w celu uznania wydatków na wynagrodzenia udziałowców (akcjonariuszy) osób prawnych jako „jednostronnych świadczeń na rzecz udziałowców (akcjonariuszy)”, których nie uznaje się z mocy prawa (art. 16 ust. 1 pkt 38 ustawy) za koszty uzyskania przychodów przez pracodawców będących osobami prawnymi, należy uprzednio podważyć ważność zawieranych przez nie umów o pracę. W tych złożonych relacjach pierwszorzędne znaczenie ma publicznoprawna natura zobowiązania podatkowego, która wynika z administracyjnego stosunku prawa podatkowego pomiędzy organem podatkowym podejmującym „władcze” decyzje podatkowe w stosunku do podatników będących między innymi osobami prawnymi. Zachowania (roszczenia) będących osobami prawnymi podatników w stosunku do organów władzy podatkowej mogą opierać się wyłącznie na administracyjnych relacjach prawa podatkowego. Tacy podatnicy mogli i mogą w postępowaniu administracyjnosądowym żądać zaniechania świadczenia wymierzonego zobowiązania podatkowego przez jego prawidłowe ustalenie w niższej wysokości. Wywołuje to brak (nieistnienie) interesu prawnego podatnika w ustaleniu pracowniczej natury zobowiązania dla celów podatkowych w rozumieniu

art. 189 k.p.c., skoro podatnik może żądać „świadczenia” przez wymierzenie niższego podatku dochodowego w postępowaniu administracyjnosądowym (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 21 stycznia 1998 r., II CKN 572/97).

W podsumowaniu powyższych uwag należało uznać, że osoby prawne będące podatnikami z reguły nie pozostają w cywilnoprawnych relacjach z organami władzy podatkowej, a zatem nie mają interesu prawnego w ustaleniu stosunku prawnego lub prawa o publicznoprawnym charakterze na podstawie art. 189 k.p.c., który ma cywilnoprawne uwarunkowania i charakter prawny. Oznacza to, że organy podatkowe w zakresie realizowanych zadań publicznoprawnych nie mogą być pozywane w postępowaniu cywilnoprawnym w sprawach cywilnych, chyba że podatnicy ponieśli szkodę wywołaną działaniem lub zaniechaniem organów publicznych w ujęciu wyrażonych przepisów prawa (art. 160 k.p.a. lub art. 417 i 417¹ § 2 i 3 k.c.). Skoro zatem z reguły organy podatkowe, podejmując decyzje podatkowe, pozostają z podatnikami w administracyjnych stosunkach prawa podatkowego, a nie w stosunkach cywilnoprawnych, to spory w zakresie prawidłowego określenia publicznoprawnego zobowiązania podatkowego podlegały rozpoznaniu zawsze przez sądy administracyjne. Sądy te są uprawnione do weryfikowania decyzji organów podatkowych w zakresie ocen charakteru prawnego lub celów wszelkich czynności cywilnoprawnych pod kątem zbadania, czy nie zmierzały one do obejścia obowiązków określonych imperatywnymi przepisami prawa podatkowego. W tego rodzaju sporach pomiędzy stronami publicznoprawnego stosunku zobowiązań podatkowych sądy administracyjne orzekają w sprawach administracyjnych (art. 1 pkt 1 k.p.a.) ze względu na publicznoprawny charakter uprawnień organów publicznych w zakresie zweryfikowania czynności cywilnoprawnych wywołujących także skutki w sferze prawa podatkowego.

W sprawach administracyjnych występuje potrzeba zawieszenia postępowania jedynie w razie ujawnienia spornego pomiędzy stronami stosunku cywilnoprawnego zagadnienia wstępnego, którego rozstrzygnięcie zależy do suwerennej, wyłącznej i prawomocnej decyzji lub orzeczenia innego organu niż ten, przed którym toczy się postępowanie w głównej sprawie. Jeżeli zatem pomiędzy stronami zakwestionowanego przez organ podatkowy stosunku pracy nie ma sporu co do jego pracowniczego charakteru prawnego stosunku, to nie mają one interesu prawnego w ustaleniu niespornej natury tego zobowiązania w rozumieniu art. 189 k.p.c., ale ocena jego ważności dla celów prawidłowego wypełniania zobowiązań podatkowych nie usuwała się spod kompetencji organów podatkowych i jurysdykcji sądów administracyjnych.

Równocześnie niesporne zagadnienie istnienia stosunku pracy pomiędzy jego podmiotami nie jest i nie może być uznane za zagadnienie wstępne wymagające zawieszenia postępowania przez organ administracji (art. 97 § 1 pkt 4 k.p.a.) lub organ podatkowy (art. 201 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej). W rozpoznawanej sprawie nie występuje też sytuacja, w której rozstrzygnięcie sprawy podatkowej zależało od wyniku innego toczącego się postępowania sądowego (art. 125 § 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi), skoro pomiędzy stronami stosunku pracy nie toczyło się w dacie wydania decyzji podatkowej postępowanie o ustalenie charakteru łączącego je stosunku prawnego, a żadna z jego stron nie ma interesu prawnego w ustaleniu, co do którego w ogóle nie było pomiędzy nimi sporu. Oznacza to, że jeżeli pomiędzy stronami zobowiązania cywilnoprawnego nie ma żadnego sporu co do istnienia jego cywilnoprawnej podstawy (charakteru prawnego), to w ogóle nie powstaje „materialnoprawne zagadnienie, które traktowane jako przedmiot odrębnego postępowania, podlegałoby jurysdykcji sądów powszechnych”.

Równocześnie nie można bezkrytycznie podzielić wyrażonego w uzasadnieniu przedstawionego zagadnienia prawnego poglądu, jakoby w kwestii ważności lub nieważności umów o pracę zawieranych ze współnikami lub udziałowcami, będącymi członkami zarządów spółek prawa handlowego, wytworzył się zupełny dualizm interpretacyjny lub orzeczniczy pomiędzy sądami powszechnymi i Sądem Najwyższym a sądami administracyjnymi. Przeciwnie wszystkie te sądy - co do zasady i w tezach wydawanych orzeczeń - były zgodne, że zawieranie umów o pracę z członkami zarządów spółek prawa handlowego z naruszeniem zasady reprezentacji spółki przez radę nadzorczą lub pełnomocnika powołanego uchwałą współników (udziałowców) powoduje nieważność umów o pracę, nawet w spółkach wieloosobowych (por. uchwałę składu powiększonego NSA w Warszawie z dnia 20 lipca 2000 r., FPS 3/00, ONSA 2001 nr 1, poz. 8, ale także wyroki Sądu Najwyższego z dnia 23 stycznia 1998 r., I PKN 489/97, OSNAPiUS 1998 nr 1, poz. 8; z dnia 20 grudnia 2001 r., III RN 164/00, niepublikowany; z dnia 11 stycznia 2002 r., III RN 169/00, niepublikowany). Godzi się podnieść, że te powołane orzeczenia Sądu Najwyższego zostały wydane w sprawach, w których Sąd Najwyższy rozpoznawał rewizje nadzwyczajne od orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego i nie powziął wątpliwości, jakoby NSA rościł sobie „nadmiernie uprzywilejowaną pozycję” przy weryfikowaniu i krytycznej ocenie legalności kontraktów pracowniczych z punktu widzenia obejścia przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych.

Istotne wątpliwości mogą natomiast dotyczyć niektórych oczywiście kontrowersyjnych fragmentów uzasadnienia uchwały składu powiększonego Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 lipca 2000 r., FPS 3/00 (ONSA 2001 nr 1), jakoby bezwzględna nieważność umów o pracę zawieranych z członkami zarządu niezgodnie z zasadami reprezentacji spółki wyłączała możliwość konwalidacji zawieranych umów prawa pracy, zwłaszcza w kontekście dopuszczalności dorozumianego uznania ważności realizowanych stosunków pracy w warunkach kreujących realne zobowiązania pracownicze. Na gruncie prawa pracy, będący udziałowcem lub akcjonariuszem spółki prawa handlowego członek jej zarządu, który świadczy pracę na rzecz spółki w warunkach umownego podporządkowania, (co rzecz jasna każdorazowo wymaga dokonywania oceny wypełnienia wszystkich konstrukcyjnych rygorów zobowiązaniowego stosunku prawa pracy), powinien być traktowany jako pracownik w rozumieniu art. 22 k.p. W szczególności judykatura prawa pracy trafnie przyjmuje, że zawarcie przez spółkę z o.o. z członkiem jej zarządu umowy o pracę z naruszeniem art. 203 k.h. nie wyklucza późniejszego nawiązania stosunku pracy przez samo przystąpienie do wykonywania pracy podporządkowanej za wynagrodzeniem (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 stycznia 2005 r., I PK 123/04, OSNP 2005 nr 15, poz. 231). Nie ma zatem podstaw prawnych ani uzasadnienia do kwestionowania ważności zobowiązaniowych stosunków pracy o niespornych, realnych i rzeczywistych cechach konstrukcyjnych zobowiązań prawa pracy, także przy wymierzaniu lub administracyjnosądowym weryfikowaniu obowiązku podatkowego wymierzanego pracodawcom będącym osobami prawnymi.

Natomiast sankcja bezwzględnej nieważności w prawie pracy (art. 58 k.c. w związku z art. 300 k.p.) dotyka wyłącznie przypadki świadczenia pracy na warunkach dyskwalifikujących formalnie nazwane umowy o pracę jako materialne zobowiązania pracownicze, co w szczególności odnosi się do świadczenia pracy na własny rachunek lub przy braku realnego podporządkowania wykonawcy pracy podmiotowi zatrudniającemu. Tego rodzaju zobowiązania „pracownicze” uznaje się za sprzeczne z prawem pracy i służące uzyskiwaniu nienależnych świadczeń lub przywilejów pracowniczych; za sprzeczne z prawem ubezpieczeń społecznych jako zmierzające do nielegalnego korzystania z pracowniczego tytułu ubezpieczenia społecznego i przywilejów tego ubezpieczenia (np. z możliwości nabycia prawa do wcześniejszej emerytury pracowniczej); lub też jako zmierzające do obejścia przepisów prawa podatkowego przez bezprawne obniżanie przez „pozornego” pracodawcę jego zobowiązań

podatkowych. W konkretnej sprawie wymagałoby to rozważenia, czy Irena H., będąca wraz z małżonkiem wspólnikiem (współwłaścicielem) „M.” Spółki z o.o. z siedzibą w Ł.G., mogła być zatrudniona w ramach stosunku pracy przez wyznaczonego w tym celu pełnomocnika przez obu wspólników, a także tego, czy w ramach świadczonych czynności na rzecz tej osoby prawnej Irena H. pozostawała w stosunku pracowniczego podporządkowania lub czy spółka ta, przeżywająca trudności ekonomiczne, które spowodowały zgłoszenie wniosku o jej upadłość, mogła zasadnie i bez działania na własną szkodę racjonalnie podwyższać świadczenia wypłacane zatrudnionemu wspólnikowi, czy też były to zachowania zmierzające w istocie rzeczy do obejścia przepisów prawa podatkowego.

Powyższe oznacza, że płatnik podatku, będący pracodawcą w stosunku pracy zakwestionowanym przez organ podatkowy, nie miał na podstawie art. 189 k.p.c. interesu prawnego w ustaleniu przez sąd powszechny istnienia tego stosunku prawnego, który jego podmioty niespornie uznawały za stosunek pracy, ale mógł żądać zmiany decyzji podatkowej w zakresie wysokości wymierzonego zobowiązania podatkowego przed właściwym sądem administracyjnym, po ustaleniu przez ten sąd rzeczywistego charakteru realizowanego stosunku prawnego. Doprowadziło to do udzielenia odpowiedzi negatywnej na przedstawione zagadnienie prawne.

Za udzieloną odpowiedzią przemawiają zmiany stanu prawnego wynikające z ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199, powoływanej jako ustawa zmieniająca). Zgodnie z dodanym do Ordynacji podatkowej jej art. 199a § 3, jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań stron, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa. Równocześnie do Kodeksu postępowania cywilnego został dodany art. 189¹ w brzmieniu, że uprawnienie, o którym mowa w art. 189, przysługuje również organowi kontroli skarbowej, jeżeli ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych (art. 2 ustawy zmieniającej). Zmiany te weszły w życie z dniem 1 września 2005 r. (art. 27 tej ustawy), która w art. 25 wprowadza zasadę natychmiastowego oddziaływania jej przepisów w sprawach wszczętych i niezakończonych przez organy podatkowe pierwszej instancji oraz organy kontroli skarbowej przed dniem jej wej-

ścia w życie. Te nowe regulacje wykluczają stanowisko, jakoby podatnik-pracodawca miał kiedykolwiek na podstawie art. 189 k.p.c. interes prawny w wytoczeniu powództwa o ustalenie stosunku pracy przeciwko organowi podatkowemu, który nigdy nie miał i nie posiada biernej legitymacji procesowej w sprawie z powództwa o ustalenie istnienia stosunku pracy wytoczonego przez pracodawcę zmierzającego do zweryfikowania skutków podatkowych zawartej umowy o pracę, której istnienie organ podatkowy zakwestionował w postępowaniu podatkowym. Równocześnie powołane nowości legislacyjne wzmacniają gwarancje procesowe także dla pracodawców-podatników w razie sporu co do rzeczywistej treści czynności prawnych, które wywołują wątpliwości organów podatkowych lub organów kontroli w zakresie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe.

=====