

**Wyrok z dnia 22 października 1998 r.**

**III RN 62/98**

**Zakład pracy do czasu uchylenia lub zmiany ostatecznej decyzji administracyjnej o przyznaniu statusu zakładu pracy chronionej korzysta z uprawnień przewidzianych w ustawie z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 46, poz. 201 ze zm.), w tym ze zwolnienia od podatków, a organy podatkowe nie mogą w tym czasie dokonywać samodzielnych ustaleń co do spełniania warunków określonych w art. 19 ust. 1 tej ustawy, bowiem należy to do wyłącznej kompetencji Pełnomocnika do Spraw Osób Niepełnosprawnych.**

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 22 października 1998 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Handlowo-Produkcyjno-Usługowego „I.” S.C. w L. na decyzję Izby Skarbowej w N.S. z dnia 12 maja 1997 r. [...] w przedmiocie określenia podatku od towarów i usług, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Krakowie z dnia 11 grudnia 1997 r. [...]

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

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

Urząd Skarbowy w L. decyzją z dnia 17 października 1996 r. [...] określił Przedsiębiorstwu Handlowo-Produkcyjno-Usługowemu „I.” Zakład Pracy Chronionej Irena S.-W. i Marek W. Spółka cywilna w L. zobowiązanie w podatku od towarów i usług za okres od lipca do grudnia 1993 r. w łącznej kwocie 152.398,50 zł (po denominacji). Organ podatkowy ustalił, że Pełnomocnik do Spraw Osób Niepełnospraw-

nych Ministerstwa Pracy i Polityki Socjalnej decyzją z dnia 25 lutego 1992 r. stwierdził, że Przedsiębiorstwo Handlowo-Produkcyjno-Usługowe „I.” w L. ul. S. spełnia warunki określone w art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnianiu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 46, poz. 201 ze zm.). W decyzji zawarto pouczenie, że decyzja zachowuje ważność pod warunkiem spełnienia kryteriów przewidzianych w tym przepisie. W okresie po wydaniu tej decyzji Spółka uruchamiała nowe miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, o czym nie powiadamiała na bieżąco Pełnomocnika do Spraw Osób Niepełnosprawnych, a co uczyniła dopiero w piśmie z dnia 2 sierpnia 1996 r. W ocenie organu podatkowego status zakładu pracy chronionej przysługiwał Przedsiębiorstwu od dnia wydania decyzji, jednakże to utraciło ono ten status z dniem 9 października 1992 r., ponieważ od tego dnia nie prowadziło działalności gospodarczej w lokalu przy ul. S., a po tej dacie nie uzyskało nowej decyzji na żadne z posiadanych obiektów i pomieszczeń, w których prowadzona jest działalność gospodarcza. W konsekwencji należało przyjąć, że Przedsiębiorstwo bezprawnie korzystało z prawa do zaniechania różnicy między podatkiem należnym a naliczonym.

Izba Skarbowa w N.S. decyzją z dnia 12 maja 1997 r. I[...] utrzymała w mocy zaskarżoną odwołaniem Przedsiębiorstwa decyzję organu podatkowego pierwszej instancji. W ocenie podatkowego organu odwoławczego decyzja Pełnomocnika do Spraw Osób Niepełnosprawnych z dnia 25 lutego 1992 r. dotyczyła tylko jednego zakładu mieszczącego się przy ul. S. w L., zaś decyzja dotycząca innych zakładów Przedsiębiorstwa została wydana dopiero w dniu 24 września 1996 r. Dlatego też należy uznać za słuszne stanowisko Urzędu Skarbowego, że zakłady nie wymienione w decyzji z dnia 25 lutego 1992 r. nie mogły korzystać z uprawnień podatkowych przysługujących zakładom pracy chronionej.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie-Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie wyrokiem z dnia 11 grudnia 1997 r. [...] oddalił skargę Przedsiębiorstwa na powyższą decyzję Izby Skarbowej w N.S. W ocenie Sądu istota sporu sprowadza się do kwestii, czy skarżący korzystali w 1993 r. ze zwolnienia od podatku, które według art. 20 ustawy o zatrudnianiu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych przysługiwało zakładom pracy chronionej. Należy w związku z tym odróżnić zakład pracy od zakładu pracy chronionej, co wynika z treści przepisu art. 19 tej ustawy określającego, jaki zakład pracy jest zakładem pracy chronionej. Nietrafne jest zapatrywanie, że skoro podmiot, który dla danego zakładu uzyskał status zakładu pracy

chronionej, to inne jego zakłady uruchamiane później, nawet bez wydania stosownej decyzji Pełnomocnika odnoszącej się do tych zakładów, także są objęte tym statusem. Ponadto przyznane zakładowi pracy chronionej przywileje podatkowe są wyjątkiem od zasady powszechności obowiązku podatkowego, a zatem istnienie tego wyjątku musi wynikać jednoznacznie z decyzji wyraźnie stwierdzającej, że dany zakład, a nie tylko firma czy przedsiębiorstwo jest zakładem pracy chronionej. Zdaniem Sądu osnowa decyzji Pełnomocnika z dnia 24 września 1996 r., która stwierdza, że Przedsiębiorstwo Handlowo-Produkcyjno-Usługowe „I.” Irena S.-W. i Marek W. Spółka cywilna w L. ul. T. prowadząca również działalność w miejscach wymienionych w sentencji decyzji „od dnia 12 września 1996 r. spełnia warunki określone dla zakładu pracy chronionej” jest sprzeczna z jej uzasadnieniem w zakresie odnoszącym się do daty spełnienia przez stronę skarżącą warunków koniecznych do uzyskania (zachowania) statusu zakładu pracy chronionej.

Minister Sprawiedliwości zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie art. 19 ust. 2 i 20 ust. 1 ustawy o zatrudnianiu i rehabilitacji osób niepełnosprawnych oraz art. 16 Kodeksu postępowania administracyjnego i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Krakowie do ponownego rozpoznania. W ocenie Ministra Sprawiedliwości spółka cywilna jest jednostką organizacyjną i podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą. Decyzja Pełnomocnika z 25 lutego 1992 r. dotyczyła podmiotu gospodarczego, a nie wchodzących w jej skład jednostek organizacyjnych (poszczególnych zakładów), w których osoby niepełnosprawne wykonują pracę. Ponadto organy podatkowe naruszyły rażąco przepis art. 16 KPA, bowiem odmówiły respektowania wynikającego z tej decyzji prawa do zwolnienia podatkowego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Stosownie do postanowienia art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 46, poz. 201 ze zm.), status prawny zakładu pracy chronionej może uzyskać zakład pracy zatrudniający nie mniej niż 20 pracowników, jeżeli równocześnie spełnia określone w tym przepisie warunki prawne dotyczące: wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych, które nota bene odnoszone są do ogólnej liczby zatrudnionych przez dany zak-

ład pracy (art. 19 ust. 1 pkt 1 oraz art. 19 ust. 1a tej ustawy), wymagań architektonicznych i wyposażenia obiektów i pomieszczeń danego zakładu pracy (art. 19 ust. 1 pkt 2 tej ustawy) oraz zapewnienia zatrudnionym osobom niepełnosprawnym podstawowej i specjalistycznej opieki medycznej, poradnictwa i usług rehabilitacyjnych (art. 19 ust. 1 pkt 3 tej ustawy). Przy czym art. 3 pkt 1 ustawy o zatrudnieniu i rehabilitacji osób niepełnosprawnych przesądza, że ilekroć jest w niej mowa o "zakładzie pracy", to należy przez to rozumieć zakład pracy w rozumieniu art. 3 KP, czyli osobę prawną, jednostkę organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej lub osobę fizyczną zatrudniającą pracowników w celach zarobkowych. Z kolei art. 3 pkt 2 tej ustawy stanowi, że tzw. zakładem pracy chronionej jest zakład pracy (w wyżej podanym rozumieniu), który spełnia warunki określone w art. 19 ustawy o zatrudnieniu i rehabilitacji osób niepełnosprawnych. Równocześnie art. 19 ust. 2 ustawy o zatrudnieniu i rehabilitacji osób niepełnosprawnych stanowi, że o przyznaniu statusu prawnego zakładu pracy chronionej decyduje, w każdym wypadku na wniosek kierownika zainteresowanego zakładu pracy, Pełnomocnik do Spraw Osób Niepełnosprawnych, w porozumieniu z Państwową Inspekcją Pracy, po uprzednim stwierdzeniu, że dany zakład pracy spełnia wymagane warunki ustawowe. Z powyższych przepisów jednoznacznie wynika, że na gruncie obowiązującego stanu prawnego, jak trafnie podkreślił Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 8 stycznia 1998 r., III RN 103/97 (OSNAPiUS 1998 nr 18, poz. 532) podmiotem prawnym, któremu przyznaje się status prawny zakładu pracy chronionej, wraz z wynikającymi stąd uprawnieniami i obowiązkami (art. 20 - art. 23 ustawy) jest określony zakład pracy (tzn. osoba prawna, jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna zatrudniająca pracowników), o ile spełnia on określone ustawą warunki prawne, a nie wchodząca w skład danego zakładu pracy jego wewnętrzna jednostka organizacyjna, w której są zatrudnione osoby niepełnosprawne. Ostateczna decyzja Pełnomocnika do Spraw Osób Niepełnosprawnych przyznająca określonemu zakładowi pracy status prawny zakładu pracy chronionej może być uchylona lub zmieniona jedynie na zasadach i w trybie określonym przepisami ustawy (art. 16 KPA). Ponadto w sytuacjach, o których mowa w art. 162 § 1 KPA, Pełnomocnik do Spraw Osób Niepełnosprawnych stwierdza jej wygaśnięcie. Oznacza to, że do czasu uchylecia lub zmiany ostatecznej decyzji administracyjnej o przyznaniu zakładowi pracy statusu zakładu pracy chronionej zakład ten może korzystać z uprawnień przewidzianych w ustawie, w tym do korzystania ze zwolnienia od podatków, zaś organy podatkowe nie mogą w tym czasie

dokonywać samodzielnych ustaleń co do spełniania przez zakład pracy warunków określonych w art. 19 ust. 1 ustawy, bowiem należy to do wyłącznej kompetencji Pełnomocnika do Spraw Osób Niepełnosprawnych.

W rozpoznawanej sprawie Pełnomocnik do Spraw Osób Niepełnosprawnych Ministerstwa Pracy i Polityki Socjalnej decyzją z dnia 25 lutego 1992 r. stwierdził, że Przedsiębiorstwo Handlowo-Produkcyjno-Usługowe „I.” Irena S.-W. i Marek W. Spółka cywilna w L. przy ul. S. spełnia wymagania określone w art. 19 ust. 1 ustawy o zatrudnieniu i rehabilitacji osób niepełnosprawnych. Trafny jest pogląd Ministra Sprawiedliwości, że powyższa decyzja dotyczyła wskazanego w decyzji podmiotu gospodarczego, tj. określonego przedsiębiorstwa zatrudniającego osoby niepełnosprawne, a nie wchodzących w jego skład, jako wewnętrzne jednostki organizacyjne, poszczególnych zakładów, w których osoby niepełnosprawne wykonują pracę. Zgodnie bowiem z przepisem art. 3 pkt 2 ustawy zakładem pracy chronionej jest zakład pracy spełniający warunki określone w art. 19, zaś zakładem pracy jest zakład pracy w rozumieniu Kodeksu pracy (art. 3 pkt 1 ustawy). W świetle przepisu art. 3 Kodeksu pracy, który wprowadził pojęcie pracodawcy w miejsce zakładu pracy w znaczeniu podmiotowym, należy przyjąć, że zakładem pracy jest jednostka organizacyjna, w tym przypadku Przedsiębiorstwo Handlowo-Produkcyjno-Usługowe „I.” Irena S.W. i Marek W. Spółka cywilna, zatrudniająca pracowników, nie zaś części tych jednostek, które nie mają uprawnienia do zatrudniania pracowników, a w których osoby niepełnosprawne świadczą pracę. W konsekwencji należy przyjąć, że status zakładu pracy chronionej może uzyskać jednostka organizacyjna zatrudniająca pracowników, nie zaś poszczególne części składowe tej jednostki. Za stanowiskiem tym przemawia także treść przepisu art. 19 ust. 1a ustawy, zgodnie z którym wskaźniki, o których mowa w art. 19 ust. 1 ustawy są odnoszone do ogólnej liczby zatrudnionych przez osobę prawną, jednostkę organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej lub osobę fizyczną. Oznacza to, że status zakładu pracy chronionej może uzyskać zakład pracy zatrudniający ogół pracowników, a nie część tego zakładu, w którym zatrudnieni są pracownicy niepełnosprawni i który nie ma uprawnień do zatrudniania pracowników.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====