

Ryszard Szarek

Sprzedaż nieruchomości z wolnej ręki w postępowaniu upadłościowym - aspekty prawnopodatkowe

Gruntowna nowelizacja prawa upadłościowego¹ ustawą z dnia 31 lipca 1997 r. o zmianie rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. - Prawo upadłościowe i niektórych innych ustaw², która weszła w życie z dniem 3 stycznia 1998 r., wprowadziła istotne zmiany w wielu kwestiach, które dotychczas wywoływały różną interpretację, budziły niezadowolenie oraz uzasadnioną krytykę³. Jedną z kontrowersyjnych spraw stanowi problematyka prawnopodatkowa wynikająca z likwidacji masy upadłościowej, a ściślej ze sprzedaży nieruchomości wchodzącej w skład tej masy z tzw. wolnej ręki.

Na skutek ogłoszenia upadłości podmiotu gospodarczego (przedsiębiorcy)⁴, zgodnie z art. 20 pr. upadł., upadły z mocy prawa traci zarząd swoim majątkiem, możliwość korzystania z niego i rozporządzania nim, jako że jego uprawnienia w tym zakresie przechodzą na syndyka masy upadłościowej (art. 90 pr. upadł.). Syndyk jest zobowiązany przeprowadzić

¹ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. - Prawo upadłościowe (tekst jedn.: Dz.U. z dnia 18 grudnia 1991 r. Nr 118, poz. 512; zm.: Dz.U. z 1994 r. Nr 1, poz. 1; z 1995 r. Nr 85, poz. 426).

² Dz.U. Nr 117, poz. 751.

³ Por. J. B ro 1, *Prawo upadłościowe po nowelizacji*, Monitor Prawniczy 1997, nr 10, s. 385.

⁴ Pojęcie tzw. przedsiębiorcy wprowadziła nowela do prawa upadłościowego z 1997 r. - do tej pory przepisy prawne stanowiły o ogłaszaniu upadłości tzw. podmiotu gospodarczego.

likwidację tego majątku celem zaspokojenia wierzycieli⁵, która następuje przez sprzedaż zarówno ruchomości, jak i nieruchomości, wyegzekwowanie wierzytelności od dłużników upadłego, jak też zrealizowanie innych praw majątkowych wchodzących w skład masy upadłości (art. 112 pr. upadł.)⁶. Prawo upadłościowe nie określa jednak sposobu likwidacji majątku upadłego, pozostawiając jej przeprowadzenie syndykowi, pod prawnym nadzorem sędziego-komisarza (art. 87 pr. upadł.).

Normatywną podstawę oszacowania majątku upadłego stanowi przepis art. 105 pr. upadł., zgodnie z którym syndyk ma obowiązek w najkrótszym czasie, nie dłuższym niż 1 miesiąc od dnia wyznaczenia go do tej funkcji, sporządzić inwentarz majątku upadłego i dokonać jego oszacowania. W oparciu o spis inwentarza, inne dokumenty oraz oszacowanie syndyk ma obowiązek sporządzenia bilansu, który stanowi zestawienie aktywów i pasywów według ich wartości bilansowej i wynikającego salda (art. 108 pr. upadł.). Spis inwentarza oraz bilans syndyk ma przedstawić sędziemu-komisarzowi w ciągu miesiąca od daty ogłoszenia upadłości (art. 109 pr. upadł.). Tak oszacowany majątek upadłego winien być sprzedany w postępowaniu upadłościowym.

Według art. 113 pr. upadł., majątek upadłego jest traktowany jako przedsiębiorstwo upadłego wchodzące w skład masy upadłości w znaczeniu przedmiotowym - art. 55¹ k.c. Stosownie do tego przepisu przedsiębiorstwo, jako zespół składników materialnych i niematerialnych przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, obejmuje wszystko, co wchodzi w jego skład, a w szczególności:

- 1) firmę (nazwę), znaki towarowe i inne indywidualizujące oznaczenia,
- 2) księgi handlowe,
- 3) nieruchomości i ruchomości, w tym produkty i materiały,
- 4) patenty, wzory użytkowe i zdobnicze,
- 5) zobowiązania i obciążenia związane z jego prowadzeniem,
- 6) prawa wynikające z najmu i dzierżawy zajmowanych lokali.

⁵ Por. K. P i a s e c k i, *Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym*, Bydgoszcz 1992, s. 97 i nast.

⁶ Z. M a ń k, *Postępowanie upadłościowe w praktyce sądów*, Nowe Prawo 1965, nr 3, s. 268.

Przepis art. 113 pr. upadł, preferuje sprzedaż przedsiębiorstwa **w całości**. Transakcja taka, jeżeli jest możliwa, w konkretnym przypadku może być korzystna dla interesów wierzycieli, gdyż umożliwia tworzenie większych funduszy masy ze względu na uzyskanie wyższej ceny niż w razie sprzedaży poszczególnych składników masy upadłości, a z punktu widzenia interesu załogi gwarantuje utrzymanie zatrudnienia z reguły dla znacznej części, zwłaszcza że zgodnie z art. 23¹ k.p. nabywca przedsiębiorstwa wstępuje w stosunki pracy jako nowy pracodawca z mocy samego prawa⁷. Praktyka postępowań upadłościowych wykazuje, że nie jest łatwo sprzedać przedsiębiorstwo upadłe w całości, a przyczyny tego stanu rzeczy są rozmaite. Nierzadko bowiem syndyk obejmuje przedsiębiorstwo upadłe tylko z nazwy, gdyż w trakcie poprzedzających upadłość postępowań likwidacyjnych zostają wyprzedane składniki majątkowe przedstawiające największą wartość finansową. Syndyk dokończy wówczas rozpoczęty proces likwidacyjny, w praktyce z różnym efektem.

W razie sprzedaży przedsiębiorstwa upadłego w całości, nabywca nie odpowiada za długi upadłego, gdyż nabycie to ma charakter pierwotny (art. 113 § 2 pr. upadł.). Wyżej wymieniony przepis stanowi wyjątek w stosunku do art. 526 k.c., w myśl którego nabywca przedsiębiorstwa jest odpowiedzialny solidarnie ze zbywcą za jego zobowiązania związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, chyba że w chwili nabycia nie wiedział o tych zobowiązaniach, mimo zachowania należytej staranności. W przepisie tym chodzi o odpowiedzialność nabywców przedsiębiorstwa upadłego tak na gruncie prawa cywilnego, jak i prawa podatkowego.

W praktyce jednak powstał problem sprzedaży z wolnej ręki przedsiębiorstwa upadłego w całości, w skład którego wchodzi nieruchomość obciążona hipoteką. Te same zasady odpowiedzialności odnoszą się do sprzedaży innych składników przedsiębiorstwa, zabezpieczonych takimi formami zabezpieczeń, jak zastaw, zastaw rejestrowy i wpis w rejestrze statków. Zdaniem M. Allerhanda, powyższa regulacja wiąże się z tym, iż odmiennie niż przy zwykłej sprzedaży, w przypadku zbycia przedsiębiorstwa upadłego przez syndyka masy upadłości, (...) nie zachodzi niebezpieczeństwo wyrządzenia szkody wierzycielom, bo cenę kupna otrzymuje

⁷ J. Broł, *op. cit.*, s. 385.

syndyk, który strzeże praw wierzycieli i niewątpliwie sprzeda przedsiębiorstwo tylko za odpowiednią cenę, a ponadto użyje jej na rzecz wierzycieli; w razie zbycia nie zachodzi więc potrzeba ich ochrony, w następstwie czego nie nałożono na nabywcę odpowiedzialności za długi związane z powadzeniem przedsiębiorstwa⁸.

Znowelizowane prawo upadłościowe rozwiązało wszelkie wątpliwości prawne dot. odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa upadłego za długi w przypadku sprzedaży nieruchomości z wolnej ręki, jako że pod rządą dotychczasowego stanu prawnego nie było wcale pewne, czy nabywcę przedsiębiorstwa z nieruchomością wchodzącą w skład masy upadłości obciążają dalej wierzytelności zabezpieczone hipoteką na tych nieruchomościach, chociaż F. Zedler przedstawił uzasadniony pogląd, że przepis art. 113 § 2 pr. upadł. jest przepisem szczególnym do art. 120 § 2 pr. upadł., a tym samym hipoteki na nieruchomościach przedsiębiorstwa nie obciążają nabywcy⁹.

Zgodnie z art. 118 § 1 pr. upadł., sprzedaż przedsiębiorstwa upadłego w całości, w tym także nieruchomości wchodzących w jego skład, powinna następować przez licytację publiczną, według przepisów kodeksu postępowania cywilnego o egzekucji, przez komornika sądowego, a za zezwoleniem rady wierzycieli może być sprzedane z wolnej ręki¹⁰. W konsekwencji tej regulacji skreślony został § 2 art. 120 pr. upadł. w dotychczasowym brzmieniu. Obecnie przepis ten stanowi, że zaspokojenie osób uprawnionych, w tym wierzycieli, których wierzytelności były zabezpieczone na rzeczach wchodzących w skład masy upadłości, następuje według przepisów niniejszego prawa. Ten ostatni przepis znajduje również zastosowanie w przypadku sprzedaży nieruchomości z wolnej ręki, którą przewiduje art. 118 § 1 pr. upadł. Sprzedaż tę należy uznać w rzeczywistości za korzystniejszą niż sprzedaż licytacyjną w trybie postępowania egzekucyjnego z uwagi na to, iż jest ona mniej sformalizowana; dopuszcza się w niej możliwość prowadzenia rokowań w sprawie

⁸ M. Allerhand, *Prawo upadłościowe. Prawo Układowe. Komentarz. Orzecznictwo sądów polskich z lat 1936-1998*, Stan prawny na dzień 20 marca 1998 r., s. 321, Bielsko-Biała 1998.

⁹ F. Zedler, *Prawo upadłościowe i układowe*, Toruń 1997, s. 248.

¹⁰ Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 kwietnia 1998 r. w sprawie trybu sprzedaży z wolnej ręki nieruchomości, handlowego statku morskiego lub statku żeglugi śródlądowej w postępowaniu upadłościowym (Dz.U. Nr 55, poz. 360).

ceny i warunków płatności, wykluczona jest możliwość zmowy nabywców na licytacji, skróceniu ulega proces likwidacji majątku upadłego i w związku z tym powstaje możliwość szybszego zaspokojenia wierzycieli, zmniejszają się koszty postępowania upadłościowego w stosunku do sprzedaży licytacyjnej, która wymusza konieczność wydatkowania znacznych sum pieniężnych na czynności komornicze (zaliczki), nadto występuje większe prawdopodobieństwo uzyskiwania należnych podatków od nabywców nieruchomości z tytułu podatku od nieruchomości, aniżeli od syndyka prowadzącego przez dłuższy czas postępowanie upadłościowe. Zaletą nabycia majątku upadłego w całości w postępowaniu upadłościowym, w tym także od syndyka, jest zwolnienie go z wszelkich podatków obciążających masę upadłościową w toku upadłości, w tym za okres trwającego postępowania.

Korzystna sytuacja prawna dla nabywcy przedsiębiorstwa w całości nie odnosi się natomiast do nabywców poszczególnych składników majątku upadłego, których zasady odpowiedzialności zostały uregulowane w treści art. 120 § 1 pr. upadł. Zgodnie z tym przepisem, sprzedaż dokonana w postępowaniu upadłościowym ma te same skutki, jakie ma sprzedaż w postępowaniu egzekucyjnym. Jednak znowelizowany art. 120 § 2 pr. upadł, zawiera zastrzeżenie, iż wprawdzie sprzedaż dokonywana w postępowaniu upadłościowym ma te same skutki co sprzedaż w postępowaniu egzekucyjnym, to zaspokojenie osób uprawnionych, w tym wierzycieli, których wierzytelności były zabezpieczone na rzeczach wchodzących w skład masy upadłości, następuje według przepisów prawa upadłościowego

W przypadku sprzedaży nieruchomości w trybie postępowania egzekucyjnego znajduje zastosowanie przepis art. 1000 § 1 k.p.c., w myśl którego z chwilą uprawomocnienia się postanowienia o przysądzeniu własności wygasają wszelkie prawa i skutki ujawnienia się praw i roszczeń osobistych ciężących na nieruchomości. W miejsce tych praw powstaje prawo do zaspokojenia się z ceny nabycia, z pierwszeństwem przewidzianym w przepisach o podziale sumy uzyskanej z egzekucji. Pozostają jednakże w mocy inne obciążenia, bez potrącenia ich wartości z ceną nabycia:

- 1) prawa ciężące na nieruchomości z mocy ustawy,

2) służebności ustanowione w związku z wykonywaniem planów społeczno-gospodarczych,

3) służebności drogi koniecznej oraz służebność ustanowiona w związku z przekroczeniem granicy przy wznoszeniu budowli lub innego urządzenia,

stosownie do art. 1000 § 2 k.p.c.

Sprzedaż nieruchomości dokonywana w postępowaniu egzekucyjnym nie zwalnia zupełnie nabywcy od odpowiedzialności. Jednakże odpowiedzialność ta ogranicza się z reguły do wartości nabytej nieruchomości, a na nabywcę nie przechodzą zobowiązania osobiste dłużnika, z wyjątkiem zobowiązań wymienionych w art. 999 § 2 k.p.c.

Zarówno obecne, jak i poprzednie prawo upadłościowe preferuje sprzedaż nieruchomości wchodzących w skład masy upadłości w trybie licytacji publicznej, natomiast wyjątkowo dopuszcza sprzedaż z wolnej ręki. Sprzedaż nieruchomości wchodzących w skład masy upadłości dokonywana w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym wywołuje inne skutki w zakresie odpowiedzialności nabywcy niż sprzedaż nieruchomości przez syndyka z wolnej ręki, bowiem nabywca nieruchomości sprzedanej z wolnej ręki odpowiada za należności podatkowe z nieruchomości, zgodnie z art. 120 § 3 pr. upadł. Sprzedaż z wolnej ręki nie uchyla prawo jakie obciążają nieruchomość lub przedmiot, który w trybie licytacji sprzedaje się tak jak nieruchomość, zatem nabywca ma obowiązek zaspokojenia wszelkich ciężarów, choćby nawet przewyższały one cenę nabycia. Taki stan prawny utrudnia sprzedaż z wolnej ręki w przypadku, gdy przedmiot jest nadmiernie obciążony lub też gdy dokładne ustalenie długów, jakie go obciążają, nie jest możliwe, wskutek czego w postępowaniu upadłościowym pewna i praktyczna jest licytacyjna sprzedaż nieruchomości i innych przedmiotów, których licytacja odbywa się według zasad o egzekucji z nieruchomości.

Przepisy prawa upadłościowego nie regulują problematyki związanej z odpowiedzialnością za zobowiązania publicznoprawne, bowiem odsyłają w tym względzie do przepisów z zakresu zobowiązań podatkowych, a konkretnie do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1998 r.¹¹ Odmienne niż w prawie

cywilnym, w którym autonomia woli stanowi jedną z zasad przewodnich, zobowiązanie podatkowe nie jest następstwem woli podmiotu tego zobowiązania, lecz wystąpienia u niego stanu faktycznego, odpowiadającego hipotezie normy prawnej, w którym skutek zobowiązaniowy ma swe źródło wyłącznie w ustawie, a nie w zgodzie stron stosunku zobowiązaniowego (podatnika)¹². Obowiązek podatkowy powstaje w warunkach przez prawo określonych, niezależnie od woli podmiotu podlegającego temu obowiązkowi¹³.

Nadmienić bowiem należy, że przepisy ordynacji podatkowej nie wpłynęły na zmianę zakresu odpowiedzialności nabywców przedsiębiorstwa podatnika lub jego zorganizowanej części. Zgodnie z art. 112 ordynacji podatkowej, nabywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za powstałe do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Jednakże zakres odpowiedzialności nabywcy ograniczony jest do wartości nabytego przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub środka trwałego, którego wartość w dniu zbycia wynosiła co najmniej 10 000 zł (art. 112 § 3 w zw. z § 2 ordynacji podatkowej)¹⁴. Nadto, w przypadku nabycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub środka trwałego podatnika, odpowiedzialność nabywcy ograniczona jest do wysokości zaległości podatkowych w takiej jednak części, w jakiej wartość nabytej zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub nabytego środka trwałego pozostaje do wartości środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych przedsiębiorstwa prowadzonego przez zbywcę (art. 112 § 4 ordynacji podatkowej). „Odpowiedzialność nabywcy majątku podatnika za jego zaległości podatkowe dotyczy tytułu przeniesienia własności zarówno w formie odpłatnej, jak i w trybie darowizny”¹⁵. Nabywca przedsiębiorstwa podatnika lub zorganizowanej jego części ponosi

¹² R. M a s t a 1 s k i, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1992, s. 54.

¹³ Por. wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 1993 r. III SA, POP 1993, nr 4, poz. 62.

¹⁴ Obwieszczeniem Ministra Finansów z dnia 20 sierpnia 1998 r. (M.P. Nr 28, poz. 394) kwota 10 000 zł została podwyższona do kwoty 11 350 zł.

¹⁵ J. Białobrzeski, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych - przepisy i komentarz*, Warszawa 1984, s. 133.

jednak odpowiedzialność za zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

„Niezbędnym warunkiem do orzeczenia odpowiedzialności nabywcy majątku jest to, aby zobowiązanie podatkowe, w związku z którym powstała zaległość, zostało ustalone, a więc wydano decyzję ustalającą jego wysokość”¹⁶, jednakże ma to miejsce wówczas, gdy zobowiązanie nie wynika bezpośrednio z przepisu ustawy. Decyzja ustalająca ma charakter konstytutywny, jako że dopiero wówczas powstaje zobowiązanie podatkowe. Doręczenie podatnikowi konstytutywnej decyzji wymiarowej skutkuje m.in. tym, że od tego momentu rozpoczyna się bieg terminu płatności podatku.

„Odpowiedzialność podatkowa nabywcy może mieć dwojaki charakter - albo nabywca odpowiada całym swoim majątkiem, lecz do wartości nabytego majątku, albo tylko tym przedmiotem”¹⁷. Odpowiedzialność określona w treści art. 112 ordynacji podatkowej jest **odpowiedzialnością osobistą**. Nabywca majątku odpowiada nie tylko nabytym majątkiem, ale także swoim majątkiem, z tym że odpowiedzialność nabywcy ogranicza się do wysokości nabytego majątku¹⁸.

„Za wartość nabytego majątku należy uważać nie cenę wykazaną w umowie, lecz wartość rynkową nabytego przedmiotu majątkowego. W razie sporu wartość majątku powinna być ustalona po zasięgnięciu opinii biegłych”¹⁹. Jeżeli zaś przedmiotem zbycia nie jest przedsiębiorstwo jako całość, lecz wyłącznie poszczególne składniki majątku, obciążone czy to zastawem, czy hipoteką, ma wówczas miejsce odpowiedzialność rzeczowa z nabytej rzeczy, która jednak nie obejmuje odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, należności z tytułu podatków nie pobranych lub pobranych, a nie wpłaconych przez płatników lub inkasentów. W art. 109 ordynacji podatkowej ustawodawca postanowił złagodzić konsekwencje, jakie mogą wiązać się z nabyciem przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, poprzez możliwość odroczenia terminu płatności podatku,

¹⁷ M. Gintowt-Jankowicz, *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny podatnika i osób trzecich*, Warszawa 1973, s. 85.

¹⁸1. G i 1, *Prawnopodatkowe aspekty likwidacji masy upadłości - wybrane zagadnienia*, Rejent 1998, nr 5, s. 70.

Sprzedaż nieruchomości z wolnej ręki w postępowaniu upadłościowym...

rozłożenia go na raty, potrącenia z wierzytelności Skarbu Państwa, czy nawet umorzenia w całości zaległości nabywcy, ze względu na jego ważny interes. Znaczenie tego przepisu w praktyce jest niezwykle istotne, gdyż może ono rzutować na realną możliwość nabycia majątku upadłego w toku postępowania upadłościowego, zwłaszcza w specyficznych warunkach.

Odpowiedzialność nabywcy majątku podatnika (upadłego) jest odpowiedzialnością solidarną. Została ona wprowadzona w celu jak najwłaściwszej ochrony interesu Skarbu Państwa jako wierzyciela. Powyższa odpowiedzialność ma charakter bezwzględny, gdyż nie można jej bez zgody wierzycieli ani ograniczyć, ani wyłączyć²⁰.

Art. 120 § 3 pr. upadł. jest przepisem szczególnym w stosunku do uregulowania wynikającego z art. 120 § 1, ustanawiającego skutki sprzedaży w postępowaniu upadłościowym według analogicznych zasad sprzedaży obowiązujących w postępowaniu egzekucyjnym. Odpowiedzialność nabywcy nieruchomości wchodzących w skład przedsiębiorstwa upadłego sprzedawanego przez syndyka z wolnej ręki jest odpowiedzialnością *pro viñbns patrimonii*, która powstaje *ex lege* i nie może być przez strony ograniczona²¹. Według zaś dosłownego brzmienia art. 120 § 3 pr. upadł., nabywca ponosi odpowiedzialność podatkową z nieruchomości stosownie do przepisów podatkowych. W trosce o własny interes nabywca, chcąc zakupić nieruchomość wchodzącą w skład masy upadłości sprzedawanej przez syndyka z wolnej ręki, winien najpierw sprawdzić wielkość zadłużenia upadłego z tytułu zobowiązań podatkowych. W tym celu może za zgodą zbywającego wystąpić do organów podatkowych właściwych dla niego miejscowo o wydanie zaświadczenia o wysokości zaległości podatkowych (art. 112 § 7 ordynacji podatkowej). W zaświadczeniu tym organ podatkowy określa wysokość zaległości podatkowych na dzień jego wydania (art. 112 § 8 ordynacji podatkowej). Spełnia ono doniosłą rolę dla interesów nabywcy, gdyż nabywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części nie odpowiada za zaległości podatkowe, które nie zostały wykazane w tym zaświadczeniu. Będzie on jednak ponosił odpowiedzialność za zaległości podatkowe zbywcy powstałe po dniu wydania

²⁰ Wyrok SN z dnia 13 lutego 1985 r. IV CR 17/85, nie publikowany.

²¹ I. G i I, *op. cit.*, s. 72.

togo zaświadczenia, a przed dniem nabycia przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub środka trwałego, jeżeli od dnia wydania zaświadczenia do dnia zbycia upłynęło 30 dni - w przypadku zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części albo 3 dni - w przypadku zbycia środka trwałego.

Nabywca nieruchomości z wolnej ręki w postępowaniu upadłościowym od syndyka ma możliwość uzyskania zaświadczenia, o którym mowa w art. 112 ordynacji podatkowej, od organów podatkowych, którymi, stosownie do ich właściwości, są:

- 1) urzędy skarbowe, wójtowie lub burmistrzowie (prezydenci miast) - jako organy pierwszej instancji,
- 2) izby skarbowe - jako organy odwoławcze od decyzji urzędów skarbowych,
- 3) samorządowe kolegia odwoławcze - jako organy odwoławcze od decyzji wójtów lub burmistrzów (prezydentów miast).

Organem pierwszej instancji jest także na podstawie odrębnych przepisów izba skarbowa, zaś organem odwoławczym Minister Finansów. Minister Finansów jest organem podatkowym w sprawach, w których organem pierwszej instancji jest izba skarbowa i w których - według przepisów prawa podatkowego - jest organem pierwszej instancji.

Wyrażenie ustawowe „należności podatkowe” nie zostało doprecyzowane w treści art. 120 § 3 pr. upadł., jednakże w tym wypadku chodzi o należności wymienione w art. 2 ordynacji podatkowej, którymi są:

- 1) podatki, opłaty oraz inne niemajątkowe należności budżetu państwa, do których ustalenia lub określenia uprawnione są organy podatkowe,
- 2) podatki stanowiące dochody gmin,
- 3) opłaty skarbowe oraz opłaty, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych,
- 4) inne podatki, opłaty i należności niż wymienione w pkt 1 i 2,
- 5) opłaty oraz inne niepodatkowe, należności budżetu państwa, do których ustalenia lub określenia uprawnione są inne niż wymienione w pkt 1 organy.

Według art. 6 ordynacji podatkowej, podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej, którzy są

tw. wierzycielami podatkowymi. Podatnikiem natomiast jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu (art. 7 ordynacji podatkowej). Nabywcą nieruchomości z wolnej ręki od syndyka masy upadłości może być osoba fizyczna lub osoba prawna posiadająca zdolność prawną w zakresie prawa cywilnego. Natomiast nabywcami nieruchomości nie mogą być tzw. „ułomne osoby prawne”²².

Do należności podatkowych, o których mowa w art. 120 § 3 pr. upadł., nie będą zaliczały się składki na ubezpieczenia społeczne odprowadzane na rzecz ZUS, które do dnia wejścia w życie postanowień ustawy z dnia 22 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy organizacji i finansowaniu ubezpieczeń społecznych oraz o zmianie niektórych ustaw²³, tj. do dnia 24 sierpnia 1995 r., podlegały przepisom ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych²⁴ i traktowane były jako „daniny publiczne” w rozumieniu art. 204 § 1 ust. 3 pr. upadł.²⁵ Należności na rzecz ZUS nie są zatem objęte zakresem tzw. należności podatkowych, w rozumieniu cytowanego wyżej przepisu prawa.

Żadne jednak przepisy prawne nie określają, które należności podatkowe obciążać będą nabywcę nieruchomości wchodzącej w skład masy upadłości z wolnej ręki, w rozumieniu przepisu art. 120 § 3 pr. upadł. Z przepisów prawa wynika jednak w sposób bezsporny, że ustawodawca potraktował na innych zasadach nabywcę nieruchomości w trybie licytacji w postępowaniu egzekucyjnym niż nabywcę nieruchomości z wolnej ręki, jako że do tego drugiego podszedł z całą surowością prawa, **nie wiadomo zresztą z jakich przyczyn**. Skoro nie zastosował do niego żadnych taryf ulgowych, musi on liczyć się z pełną odpowiedzialnością w przypadku nieuregulowania przez syndyka w postępowaniu upadłościowym wszystkich należności podatkowych. Przepis art. 120 § 3 pr.

²² Por. S. G r z y b o w s k i, *Prawo cywilne - zarys części ogólnej*, Warszawa 1974, s. 132 i nast. oraz krytykę tzw. ułomnych osób prawnych.

²³ Dz.U. Nr 85, poz. 426.

²⁴ Dz.U. Nr 27, poz. 111 z późn. zm.

²⁵ Z. Ś w i e b o d a, *Komentarz do prawa upadłościowego i prawa o postępowaniu układowym*. Warszawa 1996, s. 221 i nast.

upadł, wykracza poza dyspozycję art. 204 § 1 pr. upadł., określającego kolejność zaspokajania wierzytelności z masy upadłości przez syndyka.

Ustawodawca, wprowadzając do wymienionego przepisu nowe zasady zaspokajania należności na rzecz Skarbu Państwa z tytułu zobowiązań podatkowych oraz należności Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne zabezpieczone hipoteką, zastawem, wpisem do rejestru statków lub prawem zatrzymania - do wysokości 50% ceny uzyskanej ze sprzedaży rzeczy obciążonej lub z realizacji prawa zbywalnego obciążonego (art. 204 § 1 ust. 2a pr. upadł.) oraz pozostałe należności zabezpieczone zastawem, hipoteką, wpisem do rejestru statków lub prawem zatrzymania - do wysokości ceny uzyskanej ze sprzedaży rzeczy obciążonej lub z realizacji prawa zbywalnego obciążonego m.in. należnością gmin (art. 204 § 1 ust. 2b pr. upadł.), uznał, iż zaspokojenie należności według tych przepisów jest niewystarczające i dlatego ustanowił „szczególny prymat” należności podatkowych w stosunku do innych należności, nie zaspokojonych w postępowaniu upadłościowym. Inne bowiem należności, poza podatkowymi, nie uzyskały tak odpowiedniego uprzywilejowania w obowiązującym prawie upadłościowym.

Zgodnie z aktualnym prawem, jeżeli syndyk nie zaspokoi całkowicie lub częściowo - z najróżnorodniejszych przyczyn - wierzycieli podatkowych, którymi zgodnie z przepisami prawnymi są Skarb Państwa lub gmina, to nabywca nieruchomości zakupionej z wolnej ręki musi liczyć się z **dotatkową** odpowiedzialnością z tytułu nie uregulowanych podatków.

Obowiązujące przepisy prawne nie wyjaśniają, jakie podatki mogą być egzekwowane od nabywcy nieruchomości z wolnej ręki od syndyka w postępowaniu upadłościowym. Stosując wykładnię językowo-logiczną, należy zająć stanowisko, że majątek upadłego (masę upadłości) obciążają wszystkie należne podatki wynikające z przepisów prawa podatkowego, które odnoszą się do funkcjonującego podmiotu gospodarczego (przedsiębiorcy). Należy jednak w tym miejscu dodać, że od czasu wdrożenia gospodarki wolnorynkowej, tj. od 1990 r., ustawodawca polski ustanowił dużą gamę podatków i opłat, nie zwalniając w swych przepisach majątku upadłego podmiotu gospodarczego z obowiązku ich uiszczenia zarówno na rzecz Skarbu Państwa, jak i gminy. Obowiązek podatkowy ciążyący na

majątku upadłego (masie upadłości) zarządzanego przez syndyka musi jednak wynikać z konkretnego przepisu prawa o charakterze ustawowym lub będącego przepisem prawa miejscowego.

Upadły podmiot gospodarczy obciążają przede wszystkim podatki VAT, podatki akcyzowe unormowane w postanowieniach ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatkach od towarów i usług oraz o podatkach akcyzowych²⁶, co też zostało odnotowane w tezie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 lutego 1997 r. I SA/Po 1230/96²⁷, według której: „Upadły podmiot gospodarczy pozostaje podatnikiem, do którego stosuje się prawa i obowiązki wynikające z przepisów podatkowych. Syndyk działa w imieniu i na rachunek upadłego, ale w zakresie prawno-podatkowym działanie syndyka należy potraktować jako działanie przez pełnomocnika". W tym miejscu należy nadmienić, że kwestia ta wcześniej stanowiła przedmiot rozbieżności w doktrynie prawniczej²⁸, lecz ostatecznie została rozstrzygnięta ww. orzeczeniem Naczelnego Sądu Administracyjnego. Majątek upadłego podmiotu gospodarczego może również obciążać podatek VAT, jeżeli egzekucję nieruchomości prowadzi komornik sądowy, który nie był w stanie uregulować podatku z dokonanej licytacji (art. 12a ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym).

Oprócz podatku VAT na nieruchomości sprzedanej przez syndyka z wolnej ręki w postępowaniu upadłościowym mogą również ciążyć inne należne podatki na rzecz Skarbu Państwa lub gminy, a w szczególności podatek dochodowy od osób prawnych, od osób fizycznych, od nieruchomości, rolny, leśny oraz inne opłaty wynikające z przepisów szczególnych, głównie opłata skarbową.

Niektóre z nieruchomości wchodzących w skład masy upadłości mogą być zabezpieczone hipotekami, które, będąc instytucjami znanymi prawu cywilnemu, stanowią gwarancję zaspokojenia roszczeń wierzycieli nieruchomości, na której dokonano zabezpieczenia. Realizacja wierzytelności

²⁶ Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.

²⁷ Teza wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego wraz z uzasadnieniem została opublikowana w: *Gazeta Prawna* z 27 stycznia-2 lutego 1998 r., nr 4/203.

²⁸ Por. A. O p a 1 a, *Poradnik likwidatora i syndyka masy upadłości*, Zielona Góra 1996, s. 113 i nast.

jest bezwzględny, skutecznym wobec wszystkich prawem wierzyciela do zaspokojenia się z tej nieruchomości, niezależnie od tego, kto jest jej właścicielem, dłużnik czy też inna osoba.

W przypadku hipoteki wierzyciel, na którego rzecz zostało dokonane zabezpieczenie, posiada pierwszeństwo przed innymi wierzycielami osobistymi właściciela nieruchomości, zgodnie z treścią art. 65 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece²⁹. Ustawa dopuszcza również powstanie hipoteki z **mocy ustawy** na podstawie przepisów szczególnych, gdy zabezpieczają one należności państwowe i dotyczy to głównie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych (art. 66 ustawy o księgach wieczystych i hipotece). Takim przepisem szczególnym jest art. 34 ordynacji podatkowej, zgodnie z którym Skarbowi Państwa i gminie przysługuje hipoteka ustawowa na wszystkich nieruchomościach podatnika z tytułu zobowiązań podatkowych, powstałych na mocy decyzji podatkowej, a także z tytułu zaległości podatkowych określonych w decyzji organu podatkowego. Warunkiem jednak powstania hipoteki ustawowej jest uprzednie wydanie decyzji podatkowej w przedmiocie zobowiązania podatkowego (zaległości podatkowej). Zgodnie z art. 35 ordynacji podatkowej, hipoteka ustawowa powstaje z dniem doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, zaś w przypadku decyzji określającej zaległość podatkową - z dniem wydania decyzji.

Oprócz prawa własności nieruchomości, przedmiotem hipoteki ustawowej może być również, zgodnie z art. 34 § 3 ordynacji podatkowej, użytkowanie wieczyste, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, a także prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej³⁰. Zakres hipoteki zabezpieczającej zobowiązania podatkowe pokrywa się z jej zakresem określonym w prawie cywilnym (art. 65 ust. 3 i 4 ustawy z 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece). Szczególne uprzywilejowanie hipoteki ustawowej wyraża się w tym, że ma ona **pierwszeństwo** przed innymi hipotekami, chociaż wierzytelność z tytułu podatków nie została ujawniona w księdze wieczystej. Na wniosek organu podatkowego sąd rejonowy dokonuje wpisu hipoteki ustawowej do księgi wieczystej, która

²⁹ Dz.U. z 1982 r. Nr 19, poz. 147 ze zm.

³⁰ R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998, s. 57.

wówczas ma pierwszeństwo przed hipotekami ustawowymi nie ujawnionymi w tej księdze (art. 36 ordynacji podatkowej). Należy jeszcze wspomnieć o przepisie art. 37 ordynacji podatkowej, zgodnie z którym, jeżeli organ podatkowy nie złoży wniosku o wpis hipoteki ustawowej w terminie miesiąca od jej powstania, **hipoteka ustawowa wygasa**. Hipoteka ustawowa posiada szczególnie niekorzystne następstwa dla nabywcy nieruchomości z wolnej ręki w postępowaniu upadłościowym, gdyż zobowiązania podatkowe zabezpieczone na nieruchomości nie ulegają przedawnieniu. Po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki.

Oprócz hipoteki ustawowej, przewidzianej wyraźnymi przepisami ordynacji podatkowej, nieruchomość nabytą z wolnej ręki w postępowaniu upadłościowym z tytułu zaległych podatków może również obciążać hipoteka przymusowa, ustanowiona na wniosek właściwego organu podatkowego na podstawie art. 109 ust. 1 ustawy o księgach wieczystych i hipotece, w oparciu o tytuł wykonawczy wywodzący się z postępowania administracyjnego, na przykład z decyzji urzędu skarbowego, który ma odnosić się do należności podatkowych zobowiązanego³¹. Hipoteka ustawowa posiada jednak pierwszeństwo przed innymi hipotekami, które - poza przymusową - nie mogą odgrywać realnego znaczenia w postępowaniu upadłościowym³².

Podsumowując niniejsze rozważania, należy skonstatować, że w razie sprzedaży przedsiębiorstwa upadłego w całości, nabywca przedsiębiorstwa nie odpowiada za długi upadłego, także zabezpieczone hipoteką, zastawem, zastawem rejestrowym i wpisem w rejestrze statków, stosownie do art. 113 § 2 pr. upadł., bez względu na to, czy zaciągnął je upadły, czy syndyk, prowadząc dalej przedsiębiorstwo. Uważam jednak, że wykładnia logiczna i celowościowa przemawia za tym, że uwolnienie od wszelkiej odpowiedzialności przedsiębiorstwa upadłego sprzedanego w całości nie może dotyczyć podatków publicznoprawnych powstałych w okresie trwania postępowania upadłościowego. Żaden bowiem przepis prawny nie zwalnia masy upadłości z bieżących ciężarów publicznopraw-

³¹ Por. J. Ignatowicz, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 1997, s. 259.

³² Chodzi tu w szczególności o innego rodzaju hipoteki, na przykład hipotekę umowną, oraz hipoteki szczególne, tj. hipotekę łączną i hipotekę kaucyjną.

nych, które winny być uiszczane przez syndyka, w przeciwnym wypadku interes Skarbu Państwa czy gminy zostałyby narażony na poważny uszczerbek. Uzasadnia to przyjęcie stanowiska, że w razie nabycia z wolnej ręki nieruchomości stanowiącej cały majątek upadłego, odpowiada się za należności podatkowe z nieruchomości, zgodnie z przepisem art. 120 § 3 pr. upadł., jednakże dotyczące trwającego postępowania upadłościowego.

Ustawodawca również niesłusznie dyskryminuje sprzedaż nieruchomości z wolnej ręki w stosunku do licytacyjnej sprzedaży nieruchomości przez komornika w postępowaniu egzekucyjnym, na skutek jednobrzmiącego zapisu ustawowego, wyrażonego w art. 120 § 3 pr. upadł. W aktualnych realiach gospodarczych i społecznych nic nie przemawia za takim uregulowaniem prawnym. Wyżej wskazane unormowanie nie sprzyja bezpieczeństwu obrotu nieruchomościami w postępowaniu upadłościowym. Zabezpieczenia podatkowe na nieruchomości stanowią swoistą „kulę u nogi”, gdyż powodują ograniczenie obrotu nieruchomościami w zakresie nabywania nieruchomości zadłużonych podatkowo, jako że nikt z potencjalnych nabywców nie będzie zainteresowany spłaceniem obciążeń podatkowych z nieruchomości usytuowanych zwłaszcza na terenach słabo zurbanizowanych i mało przydatnych do ewentualnego wykorzystania ich w celach użytecznych. Jeżeli bowiem nabywca pragnie inwestować na nieruchomości, którą zamierza nabyć, to w zasadzie nie życzy sobie żadnych obciążeń publicznoprawnych. Praktycznym rozwiązaniem tego problemu byłoby umorzenie zaległości podatkowych przez wierzyciela, lecz zależy to wyłącznie od jego dobrej woli. Jak już wyżej podniesiono, wierzycielem jest Skarb Państwa lub gmina albo też obydwa podmioty łącznie. W przypadku natomiast negatywnego stanowiska z ich strony, nieruchomość obciążona należnościami podatkowymi może nie zostać sprzedana, co spowoduje, że postępowanie upadłościowe trafi z powrotem z do stadium wyjściowego. W takim wypadku sąd umorzy postępowanie upadłościowe w trybie art. 218 § 1 ust. 1 pr. upadł., gdy okaże się, że majątek nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania.