

Zaległość podatkowa w podatku VAT spółki cywilnej jako „zobowiązanie upadłego” w postępowaniu upadłościowym byłego wspólnika spółki cywilnej

VAT arrears of a civil partnership as the ‘liability of the bankrupt’
in bankruptcy proceedings of a former partner of a civil partnership

Задолженность по НДС простого товарищества как «обязательство банкрота»
в рамках процедуры банкротства бывшего участника простого товарищества

Податкова заборгованість з ПДВ цивільного товариства як
“зобов’язання банкрута” у процедурі банкрутства колишнього учасника
цивільного товариства

RAFAŁ ADAMUS

Prof. dr hab., Uniwersytet Opolski

e-mail: adamus_rafal@wp.pl, <https://orcid.org/0000-0003-4968-459X>

Streszczenie: Spółka cywilna może być podatnikiem podatku VAT. Przedmiotem niniejszego opracowania jest zagadnienie zakwalifikowania zaległości podatkowej w podatku VAT spółki cywilnej jako „zobowiązanie upadłego” albo jako „zobowiązanie masy” w postępowaniu upadłościowym byłego wspólnika spółki cywilnej. Kwestia odpowiedniej kwalifikacji należności ma kluczowe znaczenie. W istocie rzeczy przyporządkowanie tej należności do jednej lub drugiej wymienionej kategorii bardziej lub mniej uprawdopodobnia zaspokojenie należności Skarbu Państwa z tytułu VAT. Z jednej strony jeżeli decyzja podatkowa o odpowiedzialności podatkowej byłego wspólnika jest wydawana po ogłoszeniu upadłości wspólnika, to okoliczność ta *prima facie* może sugerować kwalifikację jako „zobowiązanie masy”. Z drugiej strony jeżeli czynności opodatkowane podatkiem VAT zostały dokonane przez spółkę cywilną przed ogłoszeniem upadłości jej wspólnika, wówczas jest to źródło dla „zobowiązań upadłego”. Spółka cywilna w przestrzeni prawa cywilnego nie ma osobnej podmiotowości prawnej, nie ma zdolności prawnej, nie ma własnego majątku. Nie można ogłosić upadłości spółki cywilnej. Podmiotami prawa są jej wspólnicy. Upadłość któregokolwiek ze wspólników stanowi przyczynę ustawową rozwiązania spółki cywilnej. Z tych względów w opracowaniu broni się pogląd o kwalifikacji jako „zobowiązanie upadłego”.

Słowa kluczowe: zobowiązania masy upadłości, zobowiązania upadłego, zaległość podatkowa, spółka cywilna, VAT, odpowiedzialność podatkowa osoby trzeciej

Summary: A civil partnership can be a VAT taxpayer. The question this study addresses is whether VAT arrears of a civil partnership should be qualified in bankruptcy proceedings of a former partner of a civil partnership as the “liability of the bankrupt” or as the “liability of the estate”. The issue of appropriate classification of receivables is of key importance. In fact, the probability that the State Treasury’s VAT claim will be satisfied hinges on assigning this receivable to one or the other of the above-mentioned categories. On the one hand, if a tax decision on the tax liability of a former partner is issued after the partner was declared bankrupt, this circumstance may *prima facie* suggest that the arrears should be categorised as the “liability of the estate”. On the other hand, if activities subject to VAT had been performed by the civil partnership before the partner was declared bankrupt, then qualification of arrears as the “liability of the bankrupt” is more justified. In civil law, a civil partnership has no separate legal personality, no legal capacity, and no assets of its own. A civil partnership cannot be declared bankrupt. It is its partners who have legal capacity. The bankruptcy of any of

the partners constitutes a statutory ground for the dissolution of the partnership. For these reasons, the study defends the view that VAT arrears of a civil partnership should be categorised as the "liability of the bankrupt".

Key words: liabilities of the bankruptcy estate, liabilities of the bankrupt, tax arrears, civil partnership, VAT, tax liability of a third party

Резюме: Налогоплательщиком НДС может быть простое товарищество. Предметом настоящего исследования является вопрос о квалификации налоговой задолженности по НДС простого товарищества как «обязательства банкрота» или как «обязательства конкурсной массы» в рамках процедуры банкротства бывшего участника простого товарищества. Вопрос о правильной квалификации задолженности имеет ключевое значение. По сути, отнесение этой задолженности к одной из указанных категорий в большей или меньшей степени повышает вероятность удовлетворения требований в пользу Государственной казны по НДС. С одной стороны, если налоговое решение об ответственности бывшего участника принимается после объявления о банкротстве участника, то это обстоятельство *prima facie* может предполагать квалификацию как «обязательства конкурсной массы». С другой стороны, если действия, облагаемые НДС, были совершены простым товариществом до объявления о банкротстве его участника, то это является источником «обязательств банкрота». Простое товарищество в рамках гражданского права не имеет отдельной правосубъектности, не имеет правоспособности, не имеет собственного имущества. Нельзя объявить банкротство простого товарищества. Субъектами права являются его участники. Банкротство любого из участников является законным основанием для ликвидации простого товарищества. По этим причинам в данной работе отстаивается точка зрения о квалификации в качестве «обязательства банкрота».

Ключевые слова: обязательства конкурсной массы, обязательства банкрота, налоговая задолженность, простое товарищество, НДС, налоговая ответственность третьего лица

Анотація: Цивільне товариство може бути платником податку на додану вартість. Предметом цього дослідження є питання класифікації податкової заборгованості цивільного товариства з податку на додану вартість як "зобов'язання банкрута" або як "зобов'язання маси" у процедурі банкрутства колишнього учасника цивільного товариства. Питання відповідної класифікації заборгованості має ключове значення. По суті, віднесення цієї заборгованості до однієї або іншої з зазначених категорій більш-менш визначає можливість задоволення вимог Державного казначейства щодо сплати ПДВ. З одного боку, якщо податкове рішення про податкову відповідальність колишнього учасника приймається після оголошення банкрутства учасника, ця обставина *prima facie* може свідчити про кваліфікацію як "зобов'язання маси". З іншого боку, якщо операції, оподатковувані ПДВ, були здійснені цивільним товариством до оголошення банкрутства його учасника, то це є джерелом "зобов'язань банкрута". Цивільне товариство в рамках цивільного права не має окремої правосуб'єктності, не має правоздатності та не має власного майна. Не можна оголосити банкрутство цивільного товариства. Суб'єктами права є його партнери. Банкрутство будь-якого з партнерів є законною підставою для розірвання цивільного товариства. З цих міркувань у дослідженні відстоюється думка про кваліфікацію як "зобов'язання банкрута".

Ключові слова: зобов'язання маси банкрутства, зобов'язання банкрута, податкова заборгованість, цивільне товариство, ПДВ, податкова відповідальність третьої особи

1. Cel opracowania

Celem badawczym niniejszego opracowania jest rozstrzygnięcie pojawiających się niekiedy wątpliwości (teoretycznych oraz praktycznych), czy nałożenie w drodze decyzji podatkowej na byłego wspólnika spółki cywilnej w upadłości (byłych wspólników spółki cywilnej) tzw. „odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej”,

dotyczącej zaległości podatkowej spółki cywilnej w podatku VAT, czyni tę należność tzw. „zobowiązaniem masy upadłości”, czy jest to „zobowiązanie upadłego”? Jest to zatem zagadnienie prawne pozostające na styku różnych gałęzi prawa, tj.: (1) prawa podatkowego, które określa odpowiedzialność byłych wspólników spółki cywilnej za zaległości podatkowe spółki cywilnej, (2) prawa upadłościowego, które określa porządek/tryb zaspokojenia wierzycieli upadłego, a wśród nich także Skarb Państwa z tytułu VAT w ramach postępowania upadłościowego, (3) prawa cywilnego, które określa istotę konstrukcyjną spółki cywilnej, relacje pomiędzy wspólnikami spółki cywilnej, (4) prawa publicznego gospodarczego (prawa administracyjnego), które określają status prawny przedsiębiorcy (zgodnie z art. 4 ust. 2 Prawa przedsiębiorców¹ przedsiębiorcami są także wspólnicy spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej). Analizowany w niniejszym opracowaniu problem prawny jest w dużej części konsekwencją ogólnego braku podmiotowości prawnej spółki cywilnej przy wyjątkowym potraktowaniu spółki cywilnej jako podatnika w podatku VAT.

Klasyfikacja należności Skarbu Państwa w postępowaniu upadłościowym byłego wspólnika spółki cywilnej ma istotne znaczenie ekonomiczne (art. 343 Prawa upadłościowego²). Zobowiązania masy upadłości podlegają zaspokojeniu w uprzywilejowany sposób w postępowaniu upadłościowym³. Z zasady zaspokajane są one w całości w postępowaniu upadłościowym (kwestia odsetek stanowi jednak odrębne zagadnienie⁴). Z kolei zobowiązania upadłego podlegają zaspokojeniu, upraszczając, w drodze podziału „funduszu masy upadłości”, z perspektywą na niewielkie zaspokojenie⁵. Pojęcia „zobowiązań masy” i „zobowiązań upadłego” nie zostały jednak precyzyjnie zdefiniowane w ustawie upadłościowej.

¹ Ustawa z dnia 16 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jednolity: Dz. U. z 2024 r. poz. 236.

² Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe, tekst jednolity: Dz. U. z 2024 r. poz. 794, 1222.

³ Zgodnie z art. 7 § 1 Ordynacji Podatkowej podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Wreszcie zgodnie z § 2 tej regulacji ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1.

⁴ Zob. R. Adamus, *Odsetki od czynności syndyka – uwagi de lege ferenda*, Przegląd Sądowy 2013, nr 5, s. 86–94.

⁵ Zob. np. U. Zaremba, *Restrukturyzacja sądowa a upadłość przedsiębiorstw w Polsce*, Warszawa–Rzeszów 2021; J. Masiukiewicz, S. Morawska, *Koncepcja poprawy efektywności upadłości*, *Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie* 2012, t. 23, nr 2, s. 44–55; K. Boratyńska, *Koszty bankructwa przedsiębiorstwa na świecie i w Polsce – przegląd dotychczasowych badań*, *Zeszyty Naukowe SGGW – Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej* 2009, nr 78, s. 175–186; A. Hrycaj, *Recenzja książki „Efektywność procedur upadłościowych. Bankructwa przedsiębiorstw. Katharsis i nowa szansa”* *Elżbiety Mączyńskiej i Sylwii Morawskiej*, *Studia Ekonomiczne* 2015, nr 2, s. 258–266; M. Porzycki, *Der Beruf des Insolvenzverwalters und die Insolvenzgerichtsbarkeit in Polen – zwischen Insolvenzrechtsreform und „illiberaler Demokratie”*, w: *Sanierung, Reorganisation, Insolvenz: internationale Beiträge zu aktuellen Fragen*.

Chodzi tu zatem o sytuację, w której, po pierwsze, spółka cywilna uległa rozwiązaniu z mocy samego prawa (w randze normy prawnej bezwzględnie obowiązującej art. 784 § 2 Kodeksu cywilnego⁶). Spółka ulega rozwiązaniu z dniem ogłoszenia upadłości wspólnika spółki cywilnej. Zatem rozwiązanie spółki następuje automatycznie, niezależnie od wiedzy i woli jej wspólników. Po drugie, spółka cywilna była podatnikiem w podatku VAT. Po trzecie, zaległość w podatku VAT spółki cywilnej dotyczy czynności opodatkowanych, które zostały dokonane przed ogłoszeniem upadłości wspólnika/wspólników spółki cywilnej. Po czwarte, decyzja w sprawie odpowiedzialności podatkowej została wydana już po ogłoszeniu upadłości wspólnika spółki cywilnej.

2. Uwaga terminologiczna

Postępowanie upadłościowe, jako procedura rozpoznawczo-wykonawcza, będąca szczególnym rodzajem postępowania cywilnego, ma charakter heterogeniczny. Oznacza to, że może ono obejmować zarówno należności publicznoprawne, jak i prywatnoprawne w stosunku do niewypłacalnego dłużnika. Z tej przyczyny używane w treści ustawy Prawo upadłościowe nazwy „wierzytelności”/„zobowiązania” nie mają tożsamego znaczenia z wyrażeniami używanymi w Kodeksie cywilnym. W prawie upadłościowym przez „wierzytelności” należy rozumieć także m.in. należności celne, zaległości podatkowe, opłaty skarbowe, administracyjne kary pieniężne, zaległe składki na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenia zdrowotne itp. Ustawodawca zamiennie używa zwrotu „wierzytelności” i „zobowiązania” dla opisanego tego samego zjawiska, tj. należności, albo od strony wierzyciela (wierzytelności), albo od strony upadłego (zobowiązania). Prawo upadłościowe posługuje się wreszcie terminem „należności”, które jest znane semantyce prawa egzekucyjnego.

Sechstes Jahrbuch des Krakauer Forums der Rechtswissenschaften, red. R. Cierpiał-Magnor, M. Winner, Wien, Baden-Baden 2018, s. 171–183; A. Begier, R. Cebula, Ł. Małecki-Tepicht, M. Plaskacz, A. Wypych-Knieć, U. Żółtak, *Obietnice a rzeczywistość – statystyki sądów rejonowych po pięciu latach „reformy” (2015–2020)*, Iustitia 2021, nr 3, s. 142; M. Dębiak-Bartosewicz, *Polskie sądownictwo w świetle danych statystycznych. Ujęcie porównawcze*, Forum Prawnicze 2016, nr 2 (34); J. Kruczałak-Jankowska, A. Maśnicka, A. Machnikowska, *The Relation between Duration of Insolvency Proceedings and Their Efficiency (with a Particular Emphasis on Polish Experiences)*, International Insolvency Review 2020, t. 29, nr 3, s. 379–392.

⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity: Dz. U. z 2024 r. poz. 1061, 1237 (dalej: K.c.).

Zwrot „zobowiązanie masy” jest pewnym skrótem redakcyjnym. Masa upadłości to nie podmiot prawa, który miałby mieć jakieś zobowiązania. Masa upadłości to majątek dłużnika. Sens wyspecyfikowania kategorii „zobowiązań masy upadłości” wiąże się ze szczególnym, uprzywilejowanym reżimem ich zaspokojenia w postępowaniu upadłościowym.

3. Szczególny charakter prawny spółki cywilnej. Ogólny brak podmiotowości prawnej spółki cywilnej

Spółka cywilna, jako instytucja prawa cywilnego, nie ma własnej podmiotowości prawnej w sferze prawa cywilnego. Jednoznacznie odróżnia to spółkę cywilną od handlowych spółek osobowych, gdyż handlowe spółki osobowe (np. spółka jawna) mają własną podmiotowość prawną, odrębną od podmiotowości jej wspólników (art. 33¹ K.c.). Spółka cywilna nie ma tym samym także własnej zdolności prawnej. Spółka cywilna nie jest właścicielem rzeczy, praw majątkowych. Co prawda przepis art. 861 § 1 K.c. stanowi wyraźnie, że „wkład wspólnika może polegać na wniesieniu do spółki własności lub innych praw”, ale współwłaścicielami wkładów wniesionych do spółki⁷ oraz składników majątku nabytego do spółki cywilnej są wspólnicy spółki cywilnej. Jest to „wspólny majątek wspólników”. Charakterystyczne cechy tego majątku wspólnego określa przepis art. 863 K.c. (tzw. współwłasność łączna, wspólność do niepodzielnej ręki). Wspólnik nie może rozporządzać udziałem we wspólnym majątku wspólników ani udziałem w poszczególnych składnikach tego majątku. Wreszcie w czasie trwania spółki cywilnej wspólnik nie może domagać się podziału wspólnego majątku wspólników. W czasie trwania spółki cywilnej wierzyciel wspólnika nie może żądać zaspokojenia z jego udziału we wspólnym majątku wspólników ani z udziału w poszczególnych składnikach tego majątku.

Spółka cywilna, choć pozostaje bez atrybutu podmiotowości prawnej – wobec pewnej autonomii prawa podatkowego – może być podatnikiem w podatku VAT. Podmiotowość spółki cywilnej w pewnym „wycinkowym” obszarze jest tylko wyjątkiem od zasady. Podmiotowość spółki cywilnej w podatku VAT nie podlega wykładni rozszerzającej. Ponadto spółka cywilna nie ma statusu podatnika, m.in. w płaszczyźnie podatków dochodowych – podatnikami w podatkach dochodowych są wspólnicy spółki cywilnej.

⁷ B. Błaszczak, *Rozważania o podmiotowości prawnopodatkowej na gruncie podatku od towarów i usług – przykład spółki cywilnej*, Doradztwo Podatkowe 2024, nr 4, s. 16–19.

Co istotne, w czasie trwania spółki cywilnej zobowiązania podatkowe z tytułu podatku VAT zaspokajane są – z „technicznego” punktu widzenia – ze wspólnego majątku wspólników spółki cywilnej lub z własnego majątku wspólników. Źródłem finansowania zobowiązań spółki cywilnej nie jest zatem odrębny, własny majątek spółki cywilnej. Spółka cywilna nie ma zdolności sądowej, a w konsekwencji nie ma tzw. zdolności upadłościowej. Nie posiada też własnej podmiotowości prawno-rejestrowej. Wzmianki o prowadzeniu działalności gospodarczej w formie spółki cywilnej umieszcza się w rejestrach, w których jako podmioty rejestrowe wpisywani są wspólnicy spółki cywilnej. Podmiotowość prawną, zdolność prawną, zdolność upadłościową mają natomiast wspólnicy spółki cywilnej.

4. Szczególny status spółki cywilnej w postępowaniu upadłościowym

Mimo iż spółka cywilna jako taka nie ma własnej zdolności upadłościowej, to zgodnie z art. 215 ust. 1 zd. 1 oraz ust. 2–4 Prawa upadłościowego status jej wspólników w toku ich własnych postępowań upadłościowych jest szczególny. W razie ogłoszenia upadłości wszystkich wspólników spółki cywilnej sąd może połączyć do łącznego rozpoznania sprawy upadłościowe prowadzone wobec wspólników tej spółki. W postanowieniu o połączeniu spraw sąd wyznacza jednego sędziego-komisarza do wszystkich połączonych spraw. Sąd może również wyznaczyć jednego syndyka do wszystkich połączonych spraw, powołać jedną radę wierzycieli i wyznaczyć wspólne zgromadzenie wierzycieli. Dla każdego z upadłych sporządza się osobne listy wierzytelności oraz plany podziału funduszy masy upadłości, w których z urzędu uwzględnia się zaspokojenie wierzytelności, za które upadli odpowiadają solidarnie. Wynagrodzenie syndyka oraz koszty likwidacji pokrywa się z masy upadłości każdego z upadłych w częściach określonych przez sąd przy odpowiednim uwzględnieniu zasad przyznawania wynagrodzenia.

5. Ogólna konstrukcja odpowiedzialności za zobowiązania spółki cywilnej

Przepis art. 864 K.c. stanowi, że za zobowiązania spółki cywilnej wspólnicy odpowiedzialni są solidarnie. Zobowiązania spółki cywilnej są – bez żadnych ograniczeń – zobowiązaniami jej wspólników. Odpowiedzialność wspólników spółki cywilnej jest solidarna pomiędzy wspólnikami. Warto tu uwypuklić istotną różnicę względem

handlowych spółek osobowych. Wspólnicy handlowych spółek osobowych (wspólnicy jawni, komplementariusze, partnerzy w zakresie zobowiązań niezwiązanych z wykonywaniem wolnego zawodu) odpowiadają za zobowiązania: [I] bez żadnych ograniczeń; [II] solidarnie (1) ze spółką i (2) innymi wspólnikami; [III] subsydiarnie (art. 22, 31 K.s.h.⁸). Dalej wskazać należy, co jest źródłem pokrycia zobowiązań spółki cywilnej. Zawsze jest nim majątek wspólny wspólników spółki cywilnej, jak i „wyłączny”/„własny” majątek wspólników.

W sferze problematyki podatku VAT istotną będzie regulacja art. 115 § 1 Ordynacji Podatkowej⁹, zgodnie z którą „wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki”. Omawiana regulacja umieszczona jest w rozdz. 15 Ordynacji podatkowej zatytułowanym „Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich”. Ustawa podatkowa zestawia instytucje prawa cywilnego (prawa handlowego), które są względem siebie nieporównywalne. Spółka cywilna to zupełnie inna konstrukcja prawna niż handlowa spółka osobowa, która jest tzw. „niepełną osobą prawną”, („ułomną osobą prawną”, „osobą ustawową”, „jednostką organizacyjną ze zdolnością prawną”).

6. Prawo upadłościowe jako *lex specialis* w zakresie zaspokojenia zobowiązań

Nie ulega wątpliwości, że wyłączny sposób zaspokojenia należności podatkowej w postępowaniu upadłościowym określa Prawo upadłościowe (art. 1 ust. 1 pkt 1 Prawa upadłościowego) z wyłączeniem innych przepisów. Zaspokojenie to ma miejsce w ramach zastosowanego przymusu państwowego. Źródłem zaspokojenia jest spieniężone mienie dłużnika. Innymi słowy, Prawo upadłościowe stanowi *lex specialis* względem wszelkich innych regulacji prawnych dotyczących zaspokojenia wierzycieli. Rozwiązanie to ma charakter praktyczny.

⁸ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity: Dz. U. z 2024 r. poz. 18, 96 (dalej: K.s.h.).

⁹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity: Dz. U. z 2025 r. poz. 111, 497.

7. Zobowiązania masy upadłości a zobowiązania upadłego

W literaturze przedmiotu na temat pojęcia „zobowiązanie masy upadłości” wypowiedziano szereg poglądów. W opinii A. Jakubeckiego w prawie upadłościowym istnieje wyraźna różnica jakościowa w traktowaniu wierzytelności powstałych przed i po ogłoszeniu upadłości i owa różnica, dla zapewnienia jasności wyводу, powinna mieć odpowiednie odzwierciedlenie w terminologii¹⁰.

Zdaniem B. Sierakowskiego dychotomiczny podział wierzytelności na te, które powstały przed ogłoszeniem upadłości, oraz wierzytelności, które powstały po ogłoszeniu upadłości, jest dopuszczalny, ale zbiory te nie są całkowicie rozłączne, dlatego taki podział wymagałby od razu poczynienia dodatkowych zastrzeżeń w postaci wyjątków od zasady¹¹. Jak trafnie zauważa B. Sierakowski, zdarzają się bowiem sytuacje, że dana wierzytelność lub należność publicznoprawna powstaje po ogłoszeniu upadłości, a mimo tego podlega zaspokojeniu w ramach jednej z czterech kategorii wskazanych w art. 342 ust. 1 Prawa upadłościowego. W konsekwencji, w ocenie tego Autora, za zobowiązania masy upadłości należy uznać wszelkie zobowiązania, których stroną jest dłużnik, a których cechą wspólną jest ich zaspokojenie z masy upadłości w postępowaniu upadłościowym na zasadach i z pierwszeństwem wynikającym z art. 343 Prawa upadłościowego¹².

W kwestii tzw. wierzytelności upadłościowych sformułowano różne opinie. Zdaniem Sławomira Cieślaka istota wierzytelności upadłościowej nie tkwi w jej prawno-materialnym charakterze (w czasie powstania, w sposobie zaspokojenia), lecz w drodze udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy zaspokojenie takiej wierzytelności następuje z przedmiotu wchodzącego w skład masy upadłości¹³. Z kolei zdaniem A. Jakubeckiego wierzytelności w postępowaniu upadłościowym dzielą się na dwie grupy: na wierzytelności upadłościowe oraz wierzytelności w stosunku do masy upadłości. Wierzytelności upadłościowe to wierzytelności majątkowe pieniężne i niepieniężne, powstałe przeciw upadłemu przed ogłoszeniem upadłości, których zaspokojenie następuje przez podział funduszy masy upadłości. Z kolei wierzytelności w stosunku do masy to wierzytelności majątkowe, powstałe w zasadzie po ogłoszeniu

¹⁰ A. Jakubecki, w: A. Jakubecki, F. Zedler, *Prawo upadłościowe i naprawcze. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2011.

¹¹ B. Sierakowski, *Zobowiązania masy upadłości*, Warszawa 2023, s. 170.

¹² Tamże.

¹³ S. Cieślak, *Charakterystyka pojęć wierzytelności upadłościowej, wierzyciela upadłościowego, oraz sposobu zaspokojenia wierzytelności upadłościowej*, Przegląd Prawa Handlowego 1997, nr 12, s. 23.

upadłości, wynikające z reguły z czynności syndyka, których ustalenie następuje poza listą wierzytelności i które są płacone poza podziałem funduszy masy upadłości¹⁴.

W drodze noweli z 2015 r. ustawodawca dokonał podziału zobowiązań masy upadłości na koszty postępowania upadłościowego i inne zobowiązania masy upadłości¹⁵. Zobowiązania masy upadłości, niezależnie od tego, czy swoje źródło mają w zdarzeniach przed ogłoszeniem upadłości, czy po ogłoszeniu upadłości (poza okolicznością, że konkretyzują się po dacie ogłoszenia upadłości), muszą pozostawać w związku przyczynowym z objęciem majątku niewypłaconego dłużnika, tzw. „węzłem upadłościowym”¹⁶.

B. Sierakowski przedstawił interesującą koncepcję identyfikacji zobowiązań masy upadłości. Zakwalifikowanie danego zobowiązania do zobowiązań masy upadłości wymaga poddania go testowi pięciu pytań. Udzielenie odpowiedzi twierdzącej na trzy pierwsze pytania wymaga dalszej weryfikacji celem identyfikacji ewentualnych wyjątków od zasady. Po pierwsze: czy zobowiązanie ma charakter majątkowy? Po drugie: czy źródłem zaspokojenia jest masa upadłości? Po trzecie: czy zobowiązanie powstało po ogłoszeniu upadłości? Po czwarte: czy nie zachodzi przypadek szczególnie nakazujący zakwalifikowanie zobowiązania powstałego po ogłoszeniu upadłości do kategorii zobowiązań podlegających zgłoszeniu w trybie art. 236 Prawa upadłościowego? Po piąte: czy nie zachodzi przypadek szczególnie nakazujący zakwalifikowanie zobowiązania powstałego przed ogłoszeniem upadłości do kategorii zobowiązań masy upadłości?¹⁷

8. Zaległość spółki cywilnej w podatku VAT jako „zobowiązanie upadłego”

Zaległość podatkowa w podatku VAT spółki cywilnej za okres przed ogłoszeniem upadłości wspólników spółki cywilnej jest zobowiązaniem upadłego, lecz nie jest zobowiązaniem masy upadłości. Za stanowiskiem tym przemawiają następujące argumenty merytoryczne.

Po pierwsze, na styku regulacji prawa upadłościowego i prawa podatkowego w odniesieniu do potrzeby kwalifikacji prawnych pewnych zjawisk zgodnie z pojęciami prawa upadłościowego pierwszeństwo ma prawo upadłościowe. Innymi słowy, to prawo upadłościowe „suwerennie” (wyłącznie) rozstrzyga o tym, co jest

¹⁴ A. Jakubecki, w: A. Jakubecki, F. Zedler, *Prawo upadłościowe...*, passim.

¹⁵ B. Sierakowski, *Zobowiązania...*, s. 174.

¹⁶ Tamże, s. 181.

¹⁷ Tamże, s. 314.

zobowiązaniem upadłego, a co jest zobowiązaniem masy. Przepis art. 108 § 1 Ordynacji podatkowej w brzmieniu: „o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji” ma znaczenie w sferze autonomicznego prawa podatkowego. Natomiast nie narzuca żadnych wiążących klasyfikacji pojęciom prawa upadłościowego.

Po drugie, generalnie transakcje dokonywane (tzn. rozpoczęte i zamknięte) przed ogłoszeniem upadłości rodzą późniejsze „zobowiązania upadłego”. Zobowiązania upadłego zaspokajane są w szczególnym trybie, w warunkach niedoboru środków finansowych, tzn. przez podział funduszków masy upadłości, (wierzyciele, których dotyczą transakcje mające miejsce przed ogłoszeniem upadłości, będą uczestniczyli w tzw. wspólnocie strat). Prawo upadłościowe – co do zasady – nie pozwala, by należności z transakcji dokonywanych przed ogłoszeniem upadłości były traktowane w sposób uprzywilejowany.

Po trzecie, zobowiązania masy mają uprzywilejowany charakter z uwagi na szczególny sposób ich zaspokojenia w postępowaniu upadłościowym (art. 343 Prawa upadłościowego). Niedopuszczalna jest zatem rozszerzająca wykładnia tego pojęcia.

Po czwarte, w ramach ogółu relacji pomiędzy współnikiem spółki cywilnej a spółką cywilną dominuje relacja, w której podmiotem prawa jest współnik spółki cywilnej, a nie spółka cywilna. Przyznanie spółce cywilnej pewnej podmiotowości w zakresie podatku VAT stanowi uregulowanie wyjątkowe, które nie podlega wykładni rozszerzającej.

Po piąte, zobowiązania masy zgodnie z art. 230 Prawa upadłościowego co do zasady powstają po ogłoszeniu upadłości. „Powstanie po ogłoszeniu upadłości” należy rozumieć w ten sposób, że samo źródło zobowiązania musi zaistnieć po ogłoszeniu upadłości. Jeżeli źródło zobowiązania powstało przed ogłoszeniem upadłości (bez względu na jego wymagalność, datę powstania formalnego tytułu do dochodzenia itp.), to takie zobowiązanie nie może mieć statusu zobowiązania masy. Przepis art. 342 ust. 1 pkt 1 Prawa upadłościowego odnoszący się do zobowiązań upadłego posługuje się sformułowaniem „przypadające za czas przed ogłoszeniem upadłości należności”. Również to sformułowanie rozstrzyga o tym, że istotny jest moment źródłowego powstania zobowiązania, a nie moment jego formalnego przypisania do określonego dłużnika czy moment jego wymagalności.

Po szóste, zasadniczą doniosłość prawną ma czas powstania źródła zobowiązania. Nie może mieć rozstrzygającego znaczenia w świetle prawa upadłościowego okoliczność, że wydanie decyzji w sprawie odpowiedzialności upadłego jako „osoby trzeciej” nastąpiło po ogłoszeniu upadłości tej osoby. Zdarzenie „źródłowe”, innymi słowy czynności opodatkowane, miały miejsce przed ogłoszeniem upadłości współnika spółki cywilnej, czynności opodatkowane nie były czynnościami syndyka.

Po siódme, przy porównaniu „łącznika” daty powstania źródła dla podatku VAT i „łącznika” daty przypisania odpowiedzialności *sui generis* osobie trzeciej z tytułu podatku VAT, na płaszczyźnie prawa upadłościowego niewątpliwie przewagę ma „łącznik” daty powstania źródła dla podatku VAT.

Po ósme, za okres rozliczeniowy podatku VAT spółki cywilnej, przed ogłoszeniem upadłości wspólnika spółki cywilnej wspólnicy spółki cywilnej dokonali szeregu czynności prawnych opodatkowanych podatkiem VAT. W związku z tymi samymi czynnościami prawnymi zapewne powstały wierzytelności prywatnoprawne kontrahentów o zapłatę (przy wykluczeniu podstaw do stosowania art. 98 i 99 Prawa upadłościowego o wpływie upadłości na niewykonane umowy wzajemne albo w przypadku wykluczenia sytuacji, w której syndyk kontynuuje umowę wzajemną) niezaspokojone na dzień ogłoszenia upadłości. Te same czynności prawne – przy uwzględnieniu treści art. 245a Prawa upadłościowego – dały podstawę do dokonania rozliczenia w podatku dochodowym wspólników (obowiązek zapłaty zaliczki na podatek dochodowy). Żadna z czynności prawnych wspólników spółki cywilnej, która stanowiła podstawę do ustalenia treści deklaracji VAT za właściwy okres rozliczeniowy, nie dała tytułu prawnego do powstania „zobowiązania masy” w kontekście prywatnoprawnych roszczeń kontrahentów czy w kontekście zaliczek na podatek dochodowy.

Po dziewiąte, oczywiste wnioski płyną z analizy art. 245a Prawa upadłościowego¹⁸. Posługując się aparaturą prawa upadłościowego, wierzytelność Skarbu Państwa z tytułu podatku VAT jest „wierzytelnością z tytułu podatku”. W przypadku ogłoszenia upadłości dłużnika (tj. w przypadku ogłoszenia upadłości wspólnika spółki cywilnej; spółka cywilna nie może być postawiona w stan upadłości, skoro nie istnieje jako samodzielny podmiot prawa) wierzytelność za okres rozliczeniowy ulega z mocy samego prawa proporcjonalnemu podziałowi według kryterium daty ogłoszenia upadłości. Zatem moment ogłoszenia upadłości ma fundamentalne (aczkolwiek nie wyłączne) znaczenie z punktu widzenia klasyfikacji wierzytelności jako zobowiązania upadłego albo jako zobowiązania masy.

Po dziesiąte, wspólnik spółki cywilnej jako „osoba trzecia” w świetle Ordynacji podatkowej jest „osobą trzecią *sui generis*”. Nie można postawić znaku równości pomiędzy statusem „osoby trzeciej” – wspólnika spółki cywilnej i statusem „osoby trzeciej” – wspólnika handlowej spółki osobowej. Spółka cywilna bowiem nie istnieje jako samodzielny podmiot prawa w ogólnym obrocie prawnym, a handlowa spółka osobowa już tak. W świetle odpowiedzialności ogólnej (cywilnej) za zobowiązania

¹⁸ Zob. P. Stanisławiszyn, Artykuł 77 prawa restrukturyzacyjnego a wybrane regulacje prawa podatkowego na przykładzie podatku od towarów i usług, Doradca Restrukturyzacyjny 2016, t. 3, nr 1, s. 98 i nn.

spółki cywilnej wspólnik spółki cywilnej nie jest osobą trzecią, gdyż spółka cywilna nie istnieje jako samodzielny podmiot prawa. Z ekonomicznego punktu widzenia cały czas osobami odpowiedzialnymi za zobowiązania spółki cywilnej w podatku VAT – wobec nieistnienia spółki cywilnej jako podmiotu prawa – są jej wspólnicy. Z faktu, że prawo podatkowe, jako uregulowanie autonomiczne, przyznało w dziedzinie podatku VAT podmiotowość spółce cywilnej, nie wynika dopuszczalność przyznania Skarbowi Państwa szczególnego statusu w stosunku do pozostałych wierzycieli. Ideą przewodnią prawa upadłościowego jest zasada *pari passu*, inaczej zasada równego kroku, czyli zasada równego traktowania wierzycieli.

Po jedenaste, należy zwrócić uwagę, że dla dokonania rozliczenia przez spółkę cywilną rachunku w podatku VAT (w okresie miesięcznym albo kwartalnym) ekonomicznie owego rozliczenia dokonują wspólnicy spółki cywilnej. Rozliczenia ekonomicznego nie dokonuje spółka cywilna, która jako taka nie ma podmiotowości prawnej i jako osobny byt prawny w ogóle nie istnieje. Spółka cywilna nie ma własnego majątku, w którym wspólnicy mieliby „udziały kapitałowe”. Przeciwnie – w przestrzeni prawnej istnieje tylko majątek wspólny wspólników. Jeżeli zatem podmiotami prawa dysponującymi środkami dla rozliczenia rachunku podatkowego w podatku VAT są wspólnicy spółki cywilnej, to „bieżące”/„zwykłe” rozliczenie podatku VAT „przez spółkę cywilną” w istocie rzeczy jest rozliczeniem dokonany przez jej wspólników. Dla bieżącego rozliczenia podatku VAT „przez spółkę cywilną” nie jest potrzebna uprzednia decyzja podatkowa skierowana do jej wspólników. Zatem podmiotowość prawna spółki cywilnej w obszarze podatku VAT nie może być poszerzana. W przypadku potrzeby dokonania zapłaty z tytułu podatku VAT płatności dokonują wspólnicy spółki cywilnej, skoro dysponowanie tymi środkami pieniężnymi, które są przedmiotem zapłaty, może nastąpić jedynie przez podmiot istniejący w ogólnym obrocie prawnym, a spółka cywilna w ogólnym obrocie prawnym nie istnieje.

Począwszy od reformy prawa o niewypłacalności w roku 2015, Skarb Państwa nie korzysta z uprzywilejowania w kolejności zaspokojenia swoich roszczeń przed innymi wierzycielami. Skarb Państwa nie może uzyskać uprzywilejowanej pozycji w postępowaniu upadłościowym z tytułu wyjątkowego autonomicznego uregulowania prawa podatkowego. Taka wykładnia prawa poszerzałaby w sposób niedopuszczalny podmiotowość prawną spółki cywilnej, podczas gdy spółka cywilna jako osobny podmiot prawa nie istnieje. Innymi słowy, zobowiązanie z tytułu podatku VAT z tytułu działalności spółki cywilnej ekonomicznie zawsze będzie do wykonania przez wspólników, bo spółka cywilna jako podmiot prawa nie istnieje. Jeżeli zatem tytuł do rozliczenia pozostał przed ogłoszeniem upadłości, to jego formalne ukształtowanie po ogłoszeniu upadłości nie ma doniosłości w perspektywie prawa upadłościowego.

9. Podsumowanie

Należy odróżnić status prawny czynności rodzących konsekwencje w sferze podatku VAT dokonywanych przez wspólników spółki cywilnej przed ogłoszeniem upadłości wspólnika spółki cywilnej od statusu czynności dokonywanych przez syndyka masy upadłości, również rodzących konsekwencje w sferze podatku VAT. W postępowaniu upadłościowym obowiązuje zasada *pari passu* – zasada równego traktowania wierzycieli. Nie może być tak, że te same czynności dokonane przed ogłoszeniem upadłości stają się źródłem zobowiązań upadłego, a częściowo miałyby być źródłem zobowiązań masy upadłości. Taka koncepcja prowadziłaby do nieuzasadnionego uprzywilejowania Skarbu Państwa kosztem innych wierzycieli.

Bibliografia

- Adamus R., *Odsetki od czynności syndyka – uwagi de lege ferenda*, Przegląd Sądowy 2013, nr 5.
- Begier A., Cebula R., Małecki-Tepicht Ł., Plaskacz M., Wypych-Knieć A., Żółtak U., *Obietnice a rzeczywistość – statystyki sądów rejonowych po pięciu latach „reform” (2015–2020)*, Iustitia 2021, nr 3.
- Błaszczak B., *Rozważania o podmiotowości prawnopodatkowej na gruncie podatku od towarów i usług – przykład spółki cywilnej*, Doradztwo Podatkowe 2024, nr 4.
- Boratyńska K., *Koszty bankructwa przedsiębiorstwa na świecie i w Polsce – przegląd dotychczasowych badań*, Zeszyty Naukowe SGGW – Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej 2009, nr 78.
- Cieślak S., *Charakterystyka pojęć wierzytelności upadłościowej, wierzyciela upadłościowego, oraz sposobu zaspokojenia wierzytelności upadłościowej*, Przegląd Prawa Handlowego 1997, nr 12.
- Dębiak-Bartosewicz M., *Polskie sądownictwo w świetle danych statystycznych. Ujęcie porównawcze*, Forum Prawnicze 2016, nr 2 (34).
- Hrycaj A., *Recenzja książki „Efektywność procedur upadłościowych. Bankructwa przedsiębiorstw. Katharsis i nowa szansa”* Elżbiety Mączyńskiej i Sylwii Morawskiej, Studia Ekonomiczne 2015, nr 2.
- Jakubecki A., w: A. Jakubecki, F. Zedler, *Prawo upadłościowe i naprawcze. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2011.
- Krucalak-Jankowska J., Maśnicka A., Machnikowska A., *The Relation between Duration of Insolvency Proceedings and Their Efficiency (with a Particular Emphasis on Polish Experiences)*, International Insolvency Review 2020, t. 29, nr 3.
- Masiukiewicz J., Morawska S., *Koncepcja poprawy efektywności upadłości*, Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie 2012, t. 23, nr 2.
- Porzycki M., *Der Beruf des Insolvenzverwalters und die Insolvenzgerichtsbarkeit in Polen – zwischen Insolvenzrechtsreform und „illiberaler Demokratie”*, w: Sanierung,

Reorganisation, Insolvenz: internationale Beiträge zu aktuellen Fragen. Sechstes Jahrbuch des Krakauer Forums der Rechtswissenschaften, red. R. Cierpiął-Magnor, M. Winner, Wien, Baden-Baden 2018.

Sierakowski B., *Zobowiązania masy upadłości*, Warszawa 2023.

Stanisławiszyn P., *Artykuł 77 prawa restrukturyzacyjnego a wybrane regulacje prawa podatkowego na przykładzie podatku od towarów i usług*, *Doradca Restrukturyzacyjny* 2016, t. 3, nr 1.

Zaremba U., *Restrukturyzacja sądowa a upadłość przedsiębiorstw w Polsce*, Warszawa–Rzeszów 2021.