

Dr hab. Adam Bartosiewicz, prof. UJD

Uniwersytet Jana Długosza w Częstochowie

ORCID: 0000-0001-8702-2672

e-mail: a.bartosiewicz@ujd.edu.pl

Zbycie przedsiębiorstwa w ramach postępowania upadłościowego a opodatkowanie tej czynności podatkiem od towarów i usług

The sale of an enterprise in the course of bankruptcy proceedings and the VAT implications of such a transaction

Streszczenie

W artykule analizuje się problematykę zbycia przedsiębiorstwa w postępowaniu upadłościowym w kontekście przepisów o podatku od towarów i usług (VAT). Celem badania jest ustalenie, czy i w jakim zakresie odrębności prawa upadłościowego wpływają na kwalifikację przedmiotu sprzedaży jako przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w rozumieniu ustawy o VAT. Należy uznać, że zbycie przedsiębiorstwa w postępowaniu upadłościowym – niezależnie od wyłączeń pewnych elementów jego majątku, zgodnie z przepisami prawa upadłościowego – zasadniczo nie podlega opodatkowaniu VAT. Decydujące jest bowiem funkcjonalne rozumienie pojęcia „przedsiębiorstwo” zarówno w świetle prawa krajowego, jak i unijnego. Przepisy prawa upadłościowego nakazują ponadto dążyć do sprzedaży przedsiębiorstwa jako całości, co także ma znaczenie dla kwalifikacji takiej transakcji w kontekście VAT.

Słowa kluczowe: VAT, upadłość, sprzedaż przedsiębiorstwa, wyłączenie z opodatkowania

JEL: K34

Abstract

This article analyses the complexities of transferring an enterprise within bankruptcy proceedings, specifically in relation to value-added tax (VAT) regulations. The study aims to determine if and to what extent the particularities of bankruptcy law influence the classification of the object of sale as an enterprise or an organized part thereof, as defined by the VAT Act. It is posited that the disposal of an enterprise in bankruptcy proceedings – notwithstanding certain exclusions of assets as per bankruptcy law – is generally not subject to VAT. A functional interpretation of the term “enterprise” is decisive, both under national and EU law. Moreover, bankruptcy law mandates striving for the sale of the enterprise as a whole, which is also significant for the classification of such a transaction in the context of VAT.

Keywords: VAT, bankruptcy, the sale of an enterprise, tax exemption

Uwagi wstępne

Zgodnie z art. 6 pkt 1 ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług¹ (dalej: u.p.t.u.) przepisów ustawy nie stosuje się m.in. do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Powyższe zastrzeżenie jest rozumiane w ten sposób, że jeśli przedmiotem jakiegokolwiek transakcji – czy to odpłatnej, czy to nieodpłatnej – jest przedsiębiorstwo bądź

zorganizowana część przedsiębiorstwa, to czynność ta nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Przedmiotem niepodlegającej opodatkowaniu transakcji zbycia ma być przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Co prawda, można było się niegdyś spotkać z twierdzeniami, że przepis obejmuje przedsiębiorstwo w znaczeniu podmiotowym², jednakże były to twierdzenia odosobnione. Doktryna niemal jednolicie przyjmowała, że należy posłużyć się w tym przypadku definicją przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym³. Pogląd ten na

gruncie nowej ustawy zyskał jeszcze mocniejsze oparcie. Odpowiednie przepisy unijne stanowią bowiem o przeniesieniu majątku przedsiębiorstwa. Wskazuje to na konieczność interpretowania terminu „przedsiębiorstwo” właśnie w aspekcie przedmiotowym (Bartosiewicz, 2024, art. 6).

Przyjmuje się, że tak rozumiane przedsiębiorstwo może być przedmiotem rozporządzającej czynności prawnej. Wskazuje się bowiem, że „zgodzić się należy z poglądem, według którego «przedsiębiorstwo stanowi przedmiot (jeden, samodzielny, odrębny), w stosunku do którego jego dysponentowi przysługuje bezwzględne prawo podmiotowe o charakterze majątkowym. Tak postrzegane prawo wchodzi w skład mienia (art. 44 k.c.) i stanowi własność w sensie zarówno konstytucyjnym, jak i ekonomicznym” (Bednarek, 2009, s. 47).

Przedsiębiorstwo – w znaczeniu przedmiotowym – może być składnikiem masy upadłości. Mogą zatem występować sytuacje, w których syndyk będzie podejmował czynności zmierzające do zbycia takiego majątku. Należy zastanowić się, czy pewne odrębności i wyjątkowości postępowania upadłościowego (o których szczegółowo w dalszej części niniejszej publikacji) mogą powodować, że zbywane mienie nie mogłoby być traktowane jako przedsiębiorstwo bądź jako zorganizowana część przedsiębiorstwa w rozumieniu przepisów dotyczących podatku od towarów i usług.

W tym celu należy poddać badaniu regulacje odnoszące się do sprzedaży przedsiębiorstwa, zawarte w prawie upadłościowym, aby ustalić, czy te odrębności mogą mieć znaczenie dla kwalifikowania przedmiotu sprzedaży jako przedsiębiorstwa (zorganizowanej części przedsiębiorstwa) w rozumieniu regulacji dotyczących podatku od towarów i usług. Do realizacji tego celu konieczne będzie także zbadanie sposobu rozumienia pojęcia „przedsiębiorstwo” oraz „zorganizowana część przedsiębiorstwa” na gruncie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług. W tym celu konieczna będzie analiza nie tylko przepisów polskich, ale i stosownych przepisów prawa unijnego, w tym również w kontekście celów przyświecających prawodawcy wspólnotowemu, które zostały wyrażone w preambule do stosownych dyrektyw.

Analiza powyższego problemu ma istotne znaczenie dla praktyki obrotu. Uzyskanie przez syndyków pewności, czy sprzedawane przez nich mienie może być potraktowane jako przedsiębiorstwo w rozumieniu przepisów dotyczących podatku od towarów i usług, ma istotne znaczenie z perspektywy prawidłowości wypełniania przez nich obowiązków publicznoprawnych. Jak już bowiem wskazywano na wstępie, zbycie przedsiębiorstwa oraz zorganizowanej części przedsiębiorstwa są czynnościami, które nie podlegają podatkowi od towarów i usług.

Regulacje prawa upadłościowego dotyczące sprzedaży przedsiębiorstwa

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 28.02.2003 r. Prawo upadłościowe⁴ (dalej: P.u.) przedsiębiorstwo upadłego

powinno być sprzedane jako całość, chyba że nie jest to możliwe (art. 316 § 1 P.u.).

Sprzedaż przedsiębiorstwa jest zasadniczą formą likwidacji masy upadłości. W związku z tym wskazuje się w piśmiennictwie, że „zasadą jest, że przedsiębiorstwo upadłego powinno być sprzedane jako całość. [...] Gdyby nie była możliwa sprzedaż przedsiębiorstwa upadłego w całości, np. z powodu braku nabywców, do rozważenia pozostawałaby możliwość sprzedaży zorganizowanych części” (Świeboda, 2006, art. 316).

Powyższe trzeba wiązać z brzmieniem art. 2 P.u., zgodnie z którym postępowanie upadłościowe należy prowadzić tak, aby roszczenia wierzycieli mogły zostać zaspokojone w jak najwyższym stopniu, a jeśli racjonalne względy na to pozwolą – dotychczasowe przedsiębiorstwo dłużnika zostało zachowane. Przepis powyższy ma charakter klauzuli generalnej (tak: Gurgul, 2010, s. 18 i n.). Zauważa się w związku z powyższym, że „na gruncie obecnej regulacji prawnej zasada zachowania przedsiębiorstwa dłużnika została wyciągnięta przed nawias całej regulacji jako wyraźna zasada ogólna, a ponadto określono jej relację względem zasady maksymalizacji zaspokojenia interesów wierzycieli” (Adamus, 2011, art. 2 p.u.n.).

Mając na uwadze powyższe, można postawić tezę, że w razie ewentualnych wątpliwości, czy dany zorganizowany zespół składników majątkowych sprzedawany przez syndyka w toku postępowania upadłościowego stanowi przedsiębiorstwo, przyjąć należy, że jest on przedsiębiorstwem. Skoro bowiem „imperatyw zachowania przedsiębiorstwa dłużnika [...] z istoty rzeczy należy odnieść względem przepisów prawa upadłościowego i naprawczego i skutków ich stosowania” (Adamus, 2011, art. 2 p.u.n.), to trzeba uznać, że imperatyw ten wskazuje również na kierunek wykładni przepisów dotyczących definicji i rozumienia przedsiębiorstwa, m.in. nakazując przyjąć, że w razie wątpliwości co do istnienia przedsiębiorstwa, zbywany przez syndyka zespół składników majątkowych stanowiących zorganizowaną całość jest przedsiębiorstwem.

Nie bez znaczenia będzie w tym przypadku także wola syndyka (zastępującego upadłego przedsiębiorcę). Jak bowiem zauważa się w literaturze przedmiotu, elementem istotnym dla kwalifikacji danego zbioru składników majątkowych jest także element wolitywny. Wskazuje się bowiem, że przedmiotem czynności prawnej jest przedsiębiorstwo jako całość, gdy strony wyraźnie to określiły:

1) nawet, jeżeli nie wymienili jego składników – w takim przypadku czynność prawna dotyczy przedsiębiorstwa w całości;

2) gdy ponadto wymienili składniki przedmiotowego przedsiębiorstwa (tak: Włodyka 2007, s. 433).

Zachowanie przedsiębiorstwa upadłego – jako zorganizowanego zespołu składników majątkowych zdolnego do tego, aby za jego pomocą, czy też w jego ramach prowadzić działalność – dotyczy niewątpliwie także modelu czy też reguł sprzedaży tego majątku w toku postępowania upadłościowego. Wyrazem powyższego jest choćby regulacja zawarta w powoływanym już wyżej art. 316 § 1 P.u.

W kontekście powyższego uregulowania zauważa się, że „Strony mogą zatem wyłączyć ze składu przedsiębiorstwa określony jego składnik, nie może to jednak być element istotny, który pozbawi przedsiębiorstwo przymiotu funkcjonalnej całości, zdolnej do realizacji zadań gospodarczych. W przypadku wyłączenia określonych składników z przedsiębiorstwa nie można jednak, z punktu widzenia przepisów Prawa upadłościowego, mówić o sprzedaży przedsiębiorstwa w całości, lecz o sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Wyłączenie jest możliwe po uprzednim uzyskaniu zgody rady wierzycieli lub sędziego-komisarza na odstąpienie od sprzedaży przedsiębiorstwa w całości” (Mozdzeń, 2021, art. 316). Powyższe nawiązuje do brzmienia art. 206 ust. 1 pkt 2 P.u., który stanowi, że zezwolenia rady wierzycieli (czy też odpowiednio: sędziego-komisarza) pod rygorem nieważności wymagają m.in. takie czynności jak odstąpienie od sprzedaży przedsiębiorstwa jako całości.

W związku z powyższym można także postawić tezę, że jeśli w toku danego postępowania syndyk nie zwraca się do właściwych organów (sędziego-komisarza albo odpowiednio rady wierzycieli) o wyłączenie jakichkolwiek składników majątkowych ze zorganizowanej masy majątkowej będącej (mającej być) przedmiotem sprzedaży, to należy przyjąć, że przedmiotem transakcji jest przedsiębiorstwo.

Pojęcie przedsiębiorstwa w kontekście regulacji prawa upadłościowego

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie zawierają definicji przedsiębiorstwa. Nie ma tej definicji również w przepisach Prawa upadłościowego. Przyjmuje się zatem, że generalnie należy wychodzić tutaj z definicji zawartej w art. 55¹ Kodeksu cywilnego. Stosownie do tego przepisu przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ono w szczególności:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- 5) koncesje, licencje i zezwolenia;
- 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- 8) tajemnice przedsiębiorstwa;
- 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W myśl art. 55² Kodeksu cywilnego czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych.

Uważa się, że przedsiębiorstwo, o którym mowa w przepisach Prawa upadłościowego, to zasadniczo również zespół składników majątku, dla którego punktem wyjścia jest definicja znajdująca się w art. 55¹ k.c. Wskazuje się bowiem, że „Określenie przedsiębiorstwa upadłego w rozumieniu przepisów Prawa upadłościowego jest zbieżne z definicją przedsiębiorstwa zawartą w art. 55(1) k.c., rozumianego jako zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych, przeznaczony do prowadzenia działalności gospodarczej, obejmujący w szczególności elementy wymienione w tym przepisie. Definicja ta musi być odniesiona do charakteru czynności prawnej, której przedmiotem jest przedsiębiorstwo, a także do specyfiki i celu postępowania upadłościowego. Przepisy Prawa upadłościowego są w tym wypadku przepisami szczególnymi, o których mowa w art. 55(2) k.c.” (Machowska, 2021).

Podkreśla się również, że „W przepisach prawa upadłościowego o likwidacji masy upadłości pojęcie «przedsiębiorstwo» jest używane w ujęciu przedmiotowym. Sięgnięcie do definicji legalnej przedsiębiorstwa w ujęciu przedmiotowym zamieszczonej w kodeksie cywilnym jest w pełni uzasadnione. [...] Przedsiębiorstwo w prawie upadłościowym to m.in. przedmiot czynności prawnej syndyka, pod postacią dzierżawy albo sprzedaży, dokonywanej w ramach likwidacji masy upadłości. Ustawodawca w treści art. 55(2) k.c. przesądził o tym, że przedsiębiorstwo może stanowić przedmiot czynności prawnych” (Adamus, 2011).

Trzeba przy tym wskazać, że problemem, który niemal od zawsze był szeroko rozważany w literaturze i poruszany przez judykaturę, jest kwestia, jakie minimum składników przedsiębiorstwa musi stanowić przedmiot czynności prawnej, aby można było uznać, iż stanowi ono całość, nie zaś, że przedmiotem czynności są poszczególne składniki przedsiębiorstwa. Zasadniczo uważa się, że nie sposób określić tego minimum składników z góry, w związku z czym niezbędne jest badanie tej kwestii w danym stanie faktycznym (zob. Namitkiewicz, 1934, s. 74).

Pojęcie przedsiębiorstwa w kontekście regulacji odnoszących się do podatku od towarów i usług

Jak już na wstępie wspomniano, transakcja zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie podlega podatkowi od towarów i usług. W przepisach u.p.t.u. nie ma definicji przedsiębiorstwa. Uważa się w związku z tym, że „zgodnie z ogólnie przyjętym poglądem na potrzeby ustawy o VAT należy posługiwać się definicją przedsiębiorstwa zawartą w Kodeksie cywilnym” (Matarewicz, 2025, art. 6) czy też, że definicja ta powinna

stanowiąc punkt wyjścia do kwalifikowania zespołu składników majątkowych jako przedsiębiorstwa (Bartosiewicz, 2024, art. 6).

Trzeba w tym miejscu wskazać, że regulacje unijne odnoszą się do skutków zbycia przedsiębiorstwa nieco inaczej. Otóż przepis art. 19 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁵ stanowi, że w przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako aportu do spółki całości lub części majątku, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następca prawny przekazującego. Przepisy unijne pozwalają zatem państwom członkowskim na wyłączenie z opodatkowania „przekazania całości lub części majątku”, przy czym z kontekstu przepisów wynika, że chodzi o majątek przedsiębiorstwa.

Dyrektywa 2006/112/WE nie zawiera definicji powyższych pojęć (w szczególności zwrotu „całość lub część majątku”) ani nie odsyła w tym zakresie do ustawodawstwa wewnętrznego (Ignasiak, 2016). Pojęcie to należy interpretować w kontekście celu dyrektywy. W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE wskazuje się, że celem tej regulacji jest umożliwienie państwom członkowskim przekazywania przedsiębiorstw lub części przedsiębiorstw przez uproszczenie tych transakcji i unikanie naruszenia płynności finansowej nabywcy nadmiernym obciążeniem podatkowym – podatkiem naliczonym, skoro istnieje możliwość odzyskania równowartości zapłaconego podatku przez odliczenie naliczonego VAT⁶.

W orzecznictwie TSUE wskazuje się także, że wyłączenie, o którym mowa, ma zastosowanie do przeniesienia takiego majątku, który obejmuje składniki materialne, wraz z ewentualnymi składnikami niematerialnymi, które wspólnie umożliwiają prowadzenie działalności gospodarczej w sposób niezależny, lecz nie obejmuje ono samego zbycia towarów, jak np. sprzedaż zapasu produktów⁷. Przekazywany majątek powinien być przy tym wystarczający, aby na jego bazie nabywca mógł prowadzić w sposób trwały samodzielną działalność gospodarczą⁸.

W piśmiennictwie przedmiotu zauważa się w związku z tym, że można wyprowadzić dwie przesłanki pozytywne dotyczące, po pierwsze, zorganizowania przenoszonoego majątku (ma umożliwiać prowadzenie działalności gospodarczej w sposób niezależny) oraz, po drugie, jego przeznaczenia (ma być z zasady wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej), a także przesłankę negatywną związaną z charakterem przenoszonych składników majątkowych (nie mogą to być wyłącznie towary i zapasy) (Ignasiak, 2016).

W związku z regulacjami unijnymi także i w polskiej doktrynie zwraca się uwagę bardziej na aspekt funkcjonalny kwalifikowania zespołu składników majątku jako przedsiębiorstwa. Zauważa to przykładowo Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 15.02.2012 r., I FSK 1223/11, w którym wskazuje: „Pojęcia przedsiębiorstwo i zorganizowana część przedsiębiorstwa zawarte w art. 6 pkt 1 ustawy o VAT należy rozumieć w sposób funkcjonalny, a nie

tylko werbalny, tzn. analizując, czy dany zespół aktywów (przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa), który jest przedmiotem zbycia, pozwalał na prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej, której służy”. Także w piśmiennictwie zauważa się, że: „W przypadku gdy całość składników stanowiących przedsiębiorstwo nadaje się – w rozumieniu funkcjonalnym – do prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej, to wniesienie przedsiębiorstwa aportem nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 6 pkt 1 ustawy z [...] 2004 r. [o podatku od towarów i usług]. Nie jest istotne czy taki zespół składników stanowi przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ Kodeksu cywilnego” (Kłoskowski, 2008, s. 3).

Szczególne regulacje prawa upadłościowego wyłączające pewne elementy majątku upadłego w przypadku zbycia przedsiębiorstwa

Wskazywano już, że w prawie upadłościowym przedsiębiorstwo należy rozumieć zasadniczo jako zorganizowany zespół składników majątkowych przeznaczony do prowadzenia działalności gospodarczej, w skład którego mogą wchodzić wskazane przykładowo w przepisach Kodeksu cywilnego elementy, jednakże z uwzględnieniem odrębności wynikających z Prawa upadłościowego, które są przepisami szczególnymi (o których mowa w art. 55² k.c.).

W tym kontekście zauważa się, że w skład przedsiębiorstwa nie wchodzi środki pieniężne znajdujące się na rachunkach bankowych lub w kasie przedsiębiorstwa. „Stanowią one fundusze masy upadłości lub sumy uzyskane ze zbycia przedmiotów obciążonych rzeczowo” (Janda, 2023, art. 316). Podkreśla się, że prawo upadłościowe wprowadzi nie zawiera przepisu, który w sposób wyraźny wyłącza ze składu przedsiębiorstwa środki pieniężne zgromadzone przez syndyka, jednakże powyższe wynika z całokształtu regulacji oraz celu, jakemu służy Prawo upadłościowe. Środki pieniężne uzyskane przez syndyka tworzą tzw. fundusze masy upadłości i mogą być wydatkowane wyłącznie stosownie do postanowień art. 230 P.u. (koszty postępowania i inne zobowiązania masy) i art. 342 P.u. (kategorie zaspokojenia wierzycieli) (Mozdzeń, 2021, art. 316).

Konkluduje się zatem, że takie wyłączenie – z zakresu zbywanej w postępowaniu upadłościowym zorganizowanej całości – środków pieniężnych przedsiębiorcy nie będzie pozbawiało takiego zbioru składników majątkowych przymiotu „przedsiębiorstwa w całości”. Dopuszczalne jest bowiem (bądź nakazane przez szczególną regulację) wyłączenie niektórych składników przedsiębiorstwa (tak: Koennner, 2006).

Inni autorzy podkreślają także, iż pojęcie przedsiębiorstwa upadłego, które używane jest w Prawie upadłościowym, obejmuje „te składniki przedsiębiorstwa upadłego, które stanowią masę upadłości. Innymi słowy, na gruncie prawa

upadłościowego mamy do czynienia z przedsiębiorstwem w znaczeniu przedmiotowym, w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego, jednak z pewnymi odmiennosiami wynikającymi z prawa upadłościowego. Syndyk z uwagi na zasadę *nemo in alium plus iuris transferre potest quam ipse habet* nie może dokonywać transakcji co do mienia nie stanowiącego masy upadłości, a które na zasadach ogólnych należałoby zaliczyć do przedsiębiorstwa” (Adamus, 2011).

Można zatem wskazać, że poza elementami (składnikami) wymienionymi w art. 63 oraz 64 P.u., szczególnie – w kontekście zbycia przedsiębiorstwa w toku postępowania upadłościowego – jest status zobowiązań. Z uwagi bowiem na art. 313 P.u. nabywca przedsiębiorstwa w postępowaniu upadłościowym nie odpowiada za zobowiązania podatkowe upadłego, także powstałe po ogłoszeniu upadłości.

Wskazuje się w związku z tym, że „Nabycie składników majątkowych bez zobowiązań nie stanowi żadnej przeszkody do kontynuowania działalności gospodarczej, przeciwnie, zdecydowanie ją ułatwia. Stąd też nie można kwestionować faktu zbycia przedsiębiorstwa czy też jego zorganizowanej części tylko z tej przyczyny, że nabyty zespół składników majątkowych nie obejmował zobowiązań” (Drosik & Kubiczek, 2017, s. 72–83).

Trzeba zatem stwierdzić, że okoliczność, iż w skład zorganizowanej całości majątkowej, którą będzie zbywał syndyk, nie wejdą środki pieniężne czy też niektóre zobowiązania, nie stoi na przeszkodzie temu, aby tę zorganizowaną całość potraktować jako przedsiębiorstwo w rozumieniu przepisów dotyczących podatku od towarów i usług. Decydujące znaczenie dla kwalifikacji takiej masy majątkowej jako przedsiębiorstwa (bądź nie) powinny mieć inne aspekty, w szczególności kwestia funkcjonalnego jej zorganizowania. Chociaż należy także odnotować obecny w piśmiennictwie pogląd, iż „w związku z faktem, że sprzedaż przedsiębiorstwa w upadłości – co do zasady – nie stanowi sprzedaży przedsiębiorstwa w rozumieniu Kodeksu cywilnego, jak również przepisów podatkowych, nie podlega ona wyłączeniu spod opodatkowania VAT” (Siwiński, 2007, s. 12).

Funkcjonalne zorganizowanie masy majątkowej jako całości

Istotne znaczenie dla uznania sprzedawanych składników majątku za przedsiębiorstwo ma kwestia ich zorganizowania, przede wszystkim w kontekście możliwości ich funkcjonowania w charakterze zespołu zdanego do wykonywania zadań gospodarczych (prowadzenia za jego pomocą działalności gospodarczej). Przedsiębiorstwo tworzą bowiem składniki majątkowe będące w takich wzajemnych relacjach, aby można było mówić o nich jako o zespole przeznaczonym do realizacji określonych funkcji, a nie o zbiorze przypadkowych elementów, których jedyną cechą wspólną jest własność jednego podmiotu gospodarczego.

Wskazuje się zatem, że zbycie przedsiębiorstwa ma miejsce wtedy, gdy być może nawet i pewne składniki majątkowe przysługujące przedsiębiorcy zostały z tego zespołu składników – zbywanego na rzecz nabywcy – wyłączone, jednakże te składniki majątkowe są na tyle zorganizowane i jednocześnie kompletne, że są zdane do wykonywania za ich pomocą działalności gospodarczej. Jak się bowiem zauważa, „Granica dyspozytywności przepisu art. 55(2) k.c. jest jednak funkcjonowanie przedsiębiorstwa w swoisty sposób i możliwość prowadzenia przez nie działalności gospodarczej. Wyłączenie przez strony czynności prawnej przenoszącej przedsiębiorstwo zbyt dużej liczby jego części składowych i pozostawienie ich we władaniu dotychczasowego właściciela może spowodować, że nie będziemy mieć do czynienia z umową zbycia przedsiębiorstwa, a jedynie z umową zbycia określonych składników majątkowych nie stanowiących funkcjonalnej całości ekonomicznej” (Więclaw, 2013).

Jest to bowiem związane z faktem, że w wyniku sprzedaży przedsiębiorstwa w całości utrzymana powinna być jego integralność gospodarcza umożliwiająca kontynuowanie działalności (Jakubecki, 2011, art. 316). Integralność gospodarcza przedsiębiorstwa jest zaś także związana ze zorganizowaniem tych składników majątkowych jako zespołu przeznaczonego do wykonywania działalności gospodarczej i uporządkowanego właśnie w tym celu i w ten sposób, żeby tę działalność wykonywać. Podkreśla się zatem, że „formuła «przedsiębiorstwo jako całość» z art. 113 § 1 prawa upadłościowego [...] bez wątpienia odsyła nas ku czynnikowi organizacji, a nie do ilości i zakresu składników majątkowych przedmiotu zbycia, jak zwykło się go współcześnie czytać, a o tym rozstrzyga analiza czynnika «organizacji» składników” (Pałys, 1998, s. 27).

W interpretacjach indywidualnych również podkreśla się fakt zdatości danego zespołu składników majątkowych do funkcjonowania jako samodzielne przedsiębiorstwo. Przykładowo w interpretacji z dnia 16.08.2023 r.⁹ Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej jako: Dyrektor KIS) wskazał, że „w przypadku, gdy konieczne dla kontynuowania działalności gospodarczej jest angażowanie przez nabywcę innych składników majątku, które nie są przedmiotem transakcji lub podejmowanie dodatkowych działań, brak jest możliwości stwierdzenia, że w danym przypadku zespół składników majątkowych stanowi przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa”. Natomiast w interpretacji z dnia 25.08.2023 r.¹⁰ Dyrektor KIS wskazał, że „Należy wskazać, że nie chodzi o zespół składników majątkowych, które po włączeniu do majątku Spółki i podjęciu określonych działań (np. zatrudnieniu lub wydzieleniu grupy pracowników do obsługi tej działalności) będą mogły funkcjonować jako niezależny zakład (dział, wydział itp.), a o przekazanie takiego zespołu składników majątkowych, który już jest zdolny do samodzielnego funkcjonowania w takim charakterze”.

W tym kontekście zatem trzeba zauważyć, że jeśli zbywane w toku postępowania upadłościowego składniki majątkowe stanowią zorganizowaną całość, za pomocą której może być wykonywana działalność gospodarcza, to

wówczas generalnie powinny być one uznane za przedsiębiorstwo. Będzie tak zwłaszcza, jeśli ewentualny nabywca będzie mógł po ich nabyciu prowadzić działalność gospodarczą w zasadzie bez dalszych nakładów na nabycie zespołu składników majątku.

Podkreśla się tego rodzaju okoliczności również w piśmiennictwie. Wskazuje się bowiem, że „skutkiem czynności prawnej, której przedmiotem jest przedsiębiorstwo jako całość, będzie przejęcie przez nabywcę praw do zespołu składników niematerialnych i materialnych umożliwiającego prowadzenie danej działalności gospodarczej, pozbawienie zaś zupełne tych praw zbywcy” (Koerner, 2006).

Zakończenie

Przeprowadzone badania wykazały, że przedsiębiorstwo może być przedmiotem sprzedaży w toku (czy też w ramach) postępowania upadłościowego. Co więcej, przepisy prawa upadłościowego traktują jako zasadę sprzedaż przedsiębiorstwa jako całości, wyjątkiem zaś powinna być

sprzedaż poszczególnych jego składników. Okoliczność, że tak sprzedawane przedsiębiorstwo jest zbywane bez pewnych składników (środków pieniężnych, zobowiązań) – ponieważ tak stanowią przepisy prawa upadłościowego – nie może być decydująca w kontekście rozstrzygnięcia o tym, czy mamy do czynienia ze zbyciem przedsiębiorstwa także na gruncie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług. Analiza przepisów dotyczących tego zagadnienia z uwzględnieniem odpowiednich regulacji prawa unijnego i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE wskazuje bowiem, że najbardziej istotna i decydująca w tej kwestii jest okoliczność, czy zbywany zespół składników majątkowych jest zdalny do tego, aby mógł stanowić funkcjonujące przedsiębiorstwo samodzielnie prowadzone przez nabywcę. Fakt wyłączenia – na mocy prawa upadłościowego – pewnych składników majątkowych z takiego przedsiębiorstwa nie ma zasadniczo na to wpływu. Należy zatem stwierdzić, że przedsiębiorstwo sprzedawane w ramach postępowania upadłościowego zasadniczo może być „przedsiębiorstwem”, którego zbycie jest wyłączone z opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Przypisy/Notes

¹ Tj. Dz.U. z 2024 r. poz. 361 z późn. zm.

² Tak np. NSA w uzasadnieniu wyroku z 11.06.1997 r., III SA 708/97, LEX nr 30260.

³ Tak też WSA w Poznaniu w wyroku z 9.10.2008 r., I SA/Po 638/08, LEX nr 505764.

⁴ Tj. Dz.U. z 2024 r., poz. 794 z późn. zm.

⁵ Dz.Ur.UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 ze zm.

⁶ Wyrok Trybunału z 27.11.2003 r., w sprawie C-497/01, Zita Modes Sàrl vs Administration de l'enregistrement et des domaines, EU:C:2003:644, pkt 39.

⁷ Wyrok Trybunału z 29.10.2009 r. w sprawie C-29/08, Skatteverket vs AB SKF, EU:C:2009:665, pkt 37.

⁸ Wyrok Trybunału z 10.11.2011 r. w sprawie C-444/10, Finanzamt Lüdenscheld vs Christel Schriever, EU:C:2011:724, pkt 45.

⁹ Znak 0112-KDIL3.4012.360.2023.2.MBN.

¹⁰ Znak 0114-KDIP1-1.4012.388.2023.1.AWY.

Bibliografia/References

- Adamus, R. (2011). *Przedsiębiorstwo upadłego w upadłości likwidacyjnej*. LEX. A Wolters Kluwer business.
- Bartosiewicz, A. (2024). *VAT. Komentarz* (wyd. XVIII). Wolters Kluwer.
- Bednarek, M. (2009). Przedsiębiorstwo jako przedmiot czynności prawnych. Spory doktrynalne z perspektywy praktyki obrotu. *Studia Prawnicze*, (3).
- Drosik, J., & Kubiczek, M. (2017). Podatkowe skutki zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części a zasada optymalizacji w postępowaniu upadłościowym. *Doradca Restrukturyzacyjny*, (1).
- Gurgul, S. (2010). *Prawo upadłościowe i naprawcze. Komentarz*. C.H.Beck.
- Ignasiak, M. (2016). Zorganizowana część przedsiębiorstwa. W: B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, & A. Zalasinski (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*. Wolters Kluwer.
- Jakubecki, A. (2011). W: F. Zedler, & A. Jakubecki, *Prawo upadłościowe i naprawcze. Komentarz* (wyd. III). LEX. A Wolters Kluwer business.
- Janda, P. (2023). *Prawo upadłościowe. Komentarz* (wyd. III). Wolters Kluwer.
- Kłoskowski, K. (2008). Zbycie przedsiębiorstwa w świetle ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. *Doradztwo Podatkowe*, (7–8).
- Koerner, M. (2006). *Likwidacja upadłościowa*. Wolters Kluwer.
- Machowska, A. (red.). (2021). *Prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe*. Wolters Kluwer.
- Matarewicz, J. (2025). *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*. LEX/el.
- Mozdzeń, M. (2021). W: J. Witosz (red.), *Prawo upadłościowe. Komentarz* (wyd. II). Wolters Kluwer.
- Namitkiewicz, J. (1934). *Kodeks handlowy. Komentarz*. Tom 1. Warszawa.
- Pałys, J. (1998). Sprzedaż przedsiębiorstwa przez syndyka – cztery uwagi dodatkowe. *Rejent*, (1).
- Siwiński, M. (2007). Jak opodatkować sprzedaż przedsiębiorstwa w upadłości? *Jurysdykcja Podatkowa*, (4).
- Świeboda, Z. (2006). *Prawo upadłościowe i naprawcze. Komentarz* (wyd. III). LexisNexis.
- Więclaw, M. (2013). *Glosa do postanowienia SN z dnia 24 marca 2010 r.*, V CSK 338/09, LEX/el.
- Włodyka, S. (2007). W: S. Włodyka (red.), *Prawo umów handlowych*. C.H.Beck.

Dr hab. Adam Bartosiewicz, prof. UJD

Absolwent studiów prawnych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego (2001 r.). W 2007 r. uzyskał na tamtejszej Uczelni stopień doktora nauk prawnych. W 2020 r. na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu uzyskał stopień doktora habilitowanego. Doradca podatkowy, radca prawny specjalizujący się w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem problematyki relacji do prawa unijnego oraz w prawie karnym skarbowym. Autor i współautor kilkuset publikacji z zakresu prawa podatkowego. W marcu 2011 r. został członkiem Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego, którym pozostawał przez trzy kadencje. Radca prawny i doradca podatkowy. Zatrudniony na Uniwersytecie Jana Długosza w Częstochowie na stanowisku profesora uczelni, gdzie pełni również funkcję kierownika Katedry Prawa Administracyjnego i Finansowego.

Dr hab. Adam Bartosiewicz, prof. UJD

Graduate of the Faculty of Law and Administration at the University of Szczecin (2001). In 2007, he was awarded a PhD in Law from the same university. In 2020, he obtained the degree of doktor habilitowany (post-doctoral degree) at the Faculty of Law and Administration of Nicolaus Copernicus University in Toruń. A tax adviser and legal counsel specialising in tax law, with particular emphasis on its relationship with European Union law, as well as in fiscal criminal law. Author and co-author of several hundred publications in the field of tax law. In March 2011, he became a member of the State Examination Board for Tax Advisory Services, serving for three terms. Legal counsel and tax adviser. Employed at Jan Długosz University in Częstochowa as a university professor and Head of the Department of Administrative and Financial Law at the Faculty of Law and Economics.

NOWOŚĆ

**Marta Juchnowicz
Hanna Kinowska
Krzysztof Walczak**

**TRANSPARENTNOŚĆ WYNAGRADZANIA.
ASPEKTY ZARZĄDCZE, METODYCZNE
I PRAWNE**

Wynagrodzenia należą do najważniejszych instrumentów kształtowania relacji między pracodawcą a pracownikiem. Są ważnym wyznacznikiem jakości zarządzania kapitałem ludzkim. Współczesna dynamika otoczenia, obejmująca transformację rynku pracy, wzrost znaczenia wartości społecznych, zmiany pokoleniowe oraz nowe regulacje prawne, stawia przed organizacjami wyzwanie stworzenia systemów wynagradzania, które nie tylko będą efektywne kosztowo, ale również spójne, zrozumiałe i sprawiedliwe. Odpowiedzią na to wyzwanie jest transparentność wynagradzania. Monografia, opierając się na wynikach badań empirycznych, analizie literatury oraz obowiązujących i nadchodzących regulacjach, ukazuje wielowymiarowość problemu transparentności wynagradzania.

Więcej informacji na: www.pwe.com.pl