

DOI: 10.5604/01.3001.0015.6369

Skuteczność zabezpieczeń podatkowych ustanowionych przed ogłoszeniem upadłości po dacie ogłoszenia upadłości. Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 21 kwietnia 2021 r. (I SA/BK 79/21)

The effectiveness of securing tax liabilities established before the declaration of bankruptcy after the date of declaration of bankruptcy. Gloss to the judgment of the Voivodship Administrative Court in Białystok of 21 April 2021, file no. Act I SA/BK 79/21

dr Piotr Stanisławiszyn

Katedra Prawa Gospodarczego i Finansowego, Instytut Nauk Prawnych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Opolski, ORCID: 0000-0001-7269-3254

Streszczenie

Problematyka skuteczności zabezpieczeń ustanawianych na majątku podatnika, co do którego następnie sąd upadłościowy ogłosił upadłość, budzi liczne kontrowersje i problemy natury praktycznej. Wbrew stanowisku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Białymstoku¹ nie można przyjąć założenia, że zabezpieczenia ustanowione w trybie regulacji podatkowych mają pierwszeństwo przed zasadami prawa upadłościowego oraz są wykonalne i skuteczne także po ogłoszeniu upadłości podatnika. Przyjęcie takiego rozwiązania oznaczałoby uprzywilejowanie określonej grupy wierzycieli. Tym samym, mając na uwadze respektowanie tych zasad w postępowaniu cywilnym i karnym, należy uznać stanowisko WSA w Białymstoku za błędne i dać pierwszeństwo regulacjom prawa upadłościowego przed regulacjami prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: zabezpieczenie zobowiązań podatkowych, upadłość, postępowanie upadłościowe, wierzyciele, egzekucja, podatnik, upadły.

Abstract

The issue of the effectiveness of collateral established on the taxpayer's assets, which was subsequently declared bankrupt by the bankruptcy court, raises numerous controversies and practical problems. Contrary to the position of the Voivodship Administrative Court in Białystok, it cannot be assumed that safeguards established under tax regulations take precedence over the principles of bankruptcy law and are enforceable and effective also after the taxpayer's bankruptcy has been declared. The adoption of such a solution would mean that a particular class of creditors would be favoured. Thus, bearing in mind the respect of these principles in civil and criminal proceedings, the position of the Voivodship Administrative Court in Białystok in Białystok should be considered erroneous and priority should be given to the regulations of the bankruptcy law before the regulations of tax law.

Keywords: securing tax liabilities, bankruptcy, bankruptcy proceedings, creditors, enforcement, taxpayer, bankrupt.

1. WPROWADZENIE (STAN FAKTYCZNY)

Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. (dalej: NUS) na podstawie decyzji z marca 2019 r. o zabezpieczeniu na majątku E. Sp. z o.o. (dalej: Spółka), wystawił w marcu 2019 r. zarzą-

dzenia zabezpieczenia stosowane przy zabezpieczeniu należności pieniężnych. Odpisy zarządzeń zabezpieczenia doręczono Spółce wraz z decyzją o zabezpieczeniu. Następnie NUS wydał decyzję z czerwca 2020 r. w sprawie określe-

nia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za: marzec, kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, sierpień, wrzesień, październik, listopad i grudzień 2018 r., styczeń 2019 r., ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za: marzec, listopad i grudzień 2018 r. oraz dodatkowo postanowieniem z lipca 2020 r. nadał powyższej decyzji rygor natychmiastowej wykonalności.

W zażaleniu na postanowienie NUS z lipca 2020 r. o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności D.Z., syndyk masy upadłości E. Sp. z o.o. (dalej: Syndyk), wniósł o jego uchylenie w całości oraz uchylenie w całości decyzji NUS z marca 2019 r. w zakresie zabezpieczenia. Syndyk wniósł także o uchylenie wszystkich zarządzeń zabezpieczenia dotyczących upadłego E. sp. z o.o. w upadłości, jak również uchylenie dokonanych zabezpieczeń wierzytelności na rachunkach bankowych i ich zwrot upadłemu celem włączenia zabezpieczonych środków do masy upadłości. Strona poinformowała, że w lipcu 2020 r. na mocy postanowienia Sądu Rejonowego w B. została ogłoszona upadłość E. Sp. z o.o. Powołując się na art. 146 ust. 3 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe², Syndyk stwierdził, że po ogłoszeniu upadłości niedopuszczalne jest skierowanie egzekucji do majątku wchodzącego w skład masy upadłości oraz wykonanie postanowienia o zabezpieczeniu lub zarządzenia zabezpieczenia na majątku upadłego, jako że prowadziłoby to do zaspokojenia wierzyciela, którego wierzytelność została zabezpieczona w postępowaniach zabezpieczających w sposób uprzywilejowany względem pozostałych wierzycieli masy upadłości.

W wyniku złożonego zażalenia Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w B. (dalej: DIAS) postanowieniem z października 2020 r. uchylił w całości postanowienie organu pierwszej instancji o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ. Jednocześnie poinformował, że zawarte w zażaleniu wnioski o uchylenie zarządzeń zabezpieczenia dotyczących upadłego, jak również wniosek o uchylenie dokonanych w toku sprawy zabezpieczeń wierzytelności na rachunkach bankowych miały zostać rozpatrzone przez organ egzekucyjny w odrębnym postępowaniu.

Kolejnym postanowieniem z grudnia 2020 r. DIAS utrzymał w mocy postanowienie organu pierwszej instancji. W ocenie organu z brzmienia art. 146 ust. 1 Prawa upadłościowego wynika, że nie odnosi się on do postępowań zabezpieczających. Jednocześnie organ zgodził się z twierdzeniem strony, że art. 146 ust. 3 tej ustawy rozstrzyga wszelkie wątpliwości co do możliwości prowadzenia egzekucji i wykonywania zabezpieczeń, tj. wyklucza je. Organ zaznaczył, że z powyższego przepisu wprost wynika zakaz wszczynania i kontynuowania po ogłoszeniu upadłości zarówno postępowania egzekucyjnego, jak i postępowania zabezpieczającego. DIAS podkreślił, że postępowanie zabezpieczające prowadzone przez NUS zostało wszczęte przed ogłoszeniem upadłości, zabezpieczone kwoty również uzyskano przed ogłoszeniem upadłości i obecnie nie są prowadzone żadne czynności zabezpieczające przeciwko syndykowi masy upadłości. Zdaniem DIAS z powyższego wynika, że ustawodawca w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne³ wyraźnie rozróżnia postępowanie egzekucyjne i postępowanie zabez-

pieczające, brak zatem jest podstaw do stosowania wykładni rozszerzającej w Prawie upadłościowym.

Reasumując, organ drugiej instancji uznał, że art. 146 ust. 1 Prawa upadłościowego nie ma zastosowania w niniejszej sprawie, odnosi się on bowiem wyłącznie do postępowania egzekucyjnego, które w tej sprawie nie zostało nawet wszczęte. DIAS przyznał rację organowi pierwszej instancji, który stwierdził, że ogłoszenie upadłości zobowiązanego nie jest przesłanką do umorzenia postępowania zabezpieczającego. Ponadto w ocenie organu prawidłowo ustalono, że żadna z przesłanek, o których mowa w art. 59 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁴, nie została spełniona. Brak podstaw do umorzenia postępowania zabezpieczającego przesądza o braku podstaw do uchylenia, dokonanych przed ogłoszeniem upadłości, czynności zabezpieczających. Jednocześnie zdaniem DIAS błędne jest stanowisko strony, zgodnie z którym art. 59 przywołanej ustawy nie ma zastosowania w niniejszej sprawie, zastosowanie mają natomiast regulacje prawa upadłościowego. DIAS podkreślił, że organ egzekucyjny rozstrzyga na podstawie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r., a podstawą do wydania postanowienia w sprawie umorzenia postępowania zabezpieczającego jest art. 59 w związku z art. 166b tej ustawy. Z treści wspomnianego art. 166b wynika bowiem, że w postępowaniu zabezpieczającym stosuje się odpowiednio przepisy działu I i art. 168d.

Strona nie zgodziła się z powyższym postanowieniem i wniosła skargę do WSA w Białymstoku.

2. ROZWAŻANIA WSA W BIAŁYMSTOKU

WSA w Białymstoku oddalił skargę strony, gdyż uznał, że skarga nie zasługuje na uwzględnienie. Sąd wskazał, że zasadniczy spór w niniejszej sprawie sprowadza się do prawidłowej wykładni art. 146 ust. 1 oraz ust. 3 Prawa upadłościowego w odniesieniu do zabezpieczeń na majątku podatnika ustanowionych przed dniem ogłoszenia jego upadłości. Chodzi bowiem o to, czy w sytuacji, gdy po wydaniu decyzji podatkowej i orzeczenia o zabezpieczeniu zostało wydane postanowienie o ogłoszeniu upadłości Spółki, organ zobligowany był do uchylenia decyzji zabezpieczającej i do umorzenia postępowania zabezpieczającego na majątku podatnika. Sąd podkreślił, że z art. 146 ust. 3 przywołanej ustawy a *contrario* wynika, że zabezpieczenia ustanowione przed ogłoszeniem upadłości pozostają w mocy również po tym dniu i są skuteczne przeciw syndykowi. Zabezpieczenie w rozważanej sprawie nie ma bowiem na celu zapewnienia zaspokojenia wierzytelności upadłościowej, która podlega zaspokojeniu z masy, lecz chodzi o antycypacyjne zapewnienie uprawnionemu natychmiastowej ochrony prawnej albo wykonalności lub skuteczności przyszłego orzeczenia sądu⁵.

Zdaniem WSA w Białymstoku niewątpliwie art. 146 ust. 3 Prawa upadłościowego rozstrzyga wszelkie wątpliwości co do możliwości prowadzenia egzekucji i wykonywania zabezpieczeń, tj. wyklucza je. Bezsporne jest, że z powyższego przepisu wprost wynika zakaz wszczynania i kontynuowania po ogłoszeniu upadłości zarówno postępowania egzekucyjnego, jak i postępowania zabezpieczającego. Skoro zatem niedopuszczalne jest wykonanie postanowienia o zabezpieczeniu lub zarządzenia zabezpieczenia, dlatego też organ

egzekucyjny zdaniem Sądu zasadnie nie prowadzi obecnie żadnych czynności zabezpieczających przeciwko syndykowi, a tym samym realizuje dyspozycję rzeczzonej normy prawnej. Jednakże w ocenie WSA w Białymstoku błędna jest taka interpretacja tego przepisu, wskazująca, że ma on zastosowanie również do postępowań zabezpieczających wszczętych przed ogłoszeniem upadłości, tak jak działo się to w niniejszej sprawie, co musi skutkować uchynieniem postanowień zabezpieczających i umorzeniem postępowania zabezpieczającego. Przeczy temu bowiem wykładnia literalna analizowanej regulacji. W ocenie składu orzekającego brzmienie art. 146 ust. 3 Prawa upadłościowego nie pozostawia wątpliwości interpretacyjnych. Należy zaznaczyć, że gdyby wolą ustawodawcy było objęcie normą zawartą w art. 146 ust. 3 spornej sytuacji, zaistniałej w niniejszej sprawie, zostałoby to jednoznacznie wskazane, czego jednak prawodawca nie uczynił.

Tym samym w ocenie Sądu z treści art. 146 ust. 1 Prawa upadłościowego nie sposób wywieść, że odnosi się on również do postępowań zabezpieczających. O postępowaniu zabezpieczającym wspomina jedynie ust. 3 tego artykułu. Ponadto nie ma przesłanek, aby omawiany przepis wyklądać rozszerzająco, czyli że obejmuje on swą dyspozycją także postępowanie zabezpieczające. Zasadnie wskazał organ, że ust. 1 dotyczy wyłącznie postępowania egzekucyjnego, które w niniejszej sprawie nie zostało nawet wszczęte.

WSA w Białymstoku w uzasadnieniu odniósł się też do zarzutu, że w tej sprawie nie znajduje zastosowania przepis art. 59 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r., a zamiast niego zastosowanie znajdują wyłącznie przepisy prawa upadłościowego, jako że wierzytelność, na której dokonano zabezpieczenia, wchodzi w skład masy upadłości. Wedle Sądu zaznaczyć trzeba, że z chwilą wydania orzeczenia w przedmiocie zabezpieczenia i jego wykonania majątek objętym tym zabezpieczeniem podlega przepisom ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. jako kwota zabezpieczona na poczet przyszłych należności podatkowych. Organ egzekucyjny rozstrzyga zatem na podstawie przepisów przywołanej ustawy, a podstawą do wydania postanowienia w sprawie umorzenia postępowania zabezpieczającego jest art. 59 w związku z art. 166b tej ustawy, albowiem zgodnie z treścią wspomnianego art. 166b w postępowaniu zabezpieczającym stosuje się odpowiednio przepisy działu I i art. 168d.

3. SKUTECZNOŚĆ ZABEZPIECZEŃ USTANOWIONYCH PRZED OGŁOSZENIEM UPADŁOŚCI PO DACIE OGŁOSZENIA UPADŁOŚCI – POLEMIKA Z POGLĄDAMI WSA W BIAŁYMSTOKU

Analizowane rozstrzygnięcie jawi się jako niezwykle istotne dla praktyki organów podatkowych w obliczu zdarzenia, jakim jest ogłoszenie upadłości podatnika, oraz czynności wykonywanych na tzw. przedpolu upadłości, czy jako postępowanie zabezpieczające, czy już w kolejnej fazie jako postępowanie egzekucyjne. Problematyka ta, jako niezwykle ciekawa i skomplikowana, zarazem nie doczekała się szerszego omówienia w literaturze przedmiotu tak prawa podatkowego, jak i prawa upadłościowego⁶. Nie zmienia to faktu, że w dobie zwiększającej się lawinowo liczby upadłości tak osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, jak i podmiotów gospodarczych rola i znaczenie postępowania

zabezpieczającego oraz egzekucyjnego mają ogromny wpływ na skuteczność egzekwowania należności przez wierzycieli z majątku dłużnika, co do którego następnie została ogłoszona upadłość⁷.

W niniejszej sprawie stan faktyczny nie budził wątpliwości i nie jest przedmiotem dalszych rozważań. Sekwencja poszczególnych czynności organu podatkowego tak pierwszej instancji, jak i drugiej instancji, a także zdarzenie, którym było ogłoszenie upadłości podatnika, są niesporne. Kluczowe w omawianym rozstrzygnięciu było dokonanie wykładni art. 146 ust. 1 i 3 Prawa upadłościowego w zakresie czynności zabezpieczających na przedpolu upadłości dokonanej najpierw przez organ podatkowy i następnie WSA w Białymstoku, z którym po prostu nie sposób się zgodzić.

W swoich rozważaniach Sąd trafnie wskazuje na regulacje zawarte zarówno w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r., jak i w Prawie upadłościowym, ale wynik wykładni tych norm w zakresie ich potencjalnej kolizji, a w efekcie wyrażone stanowisko w rozstrzygnięciu są zwyczajnie nietrafne i sprzeczne z praktyką prowadzenia postępowań upadłościowych⁸.

WSA w Białymstoku słusznie zauważył, że zasadniczy spór w niniejszej sprawie sprowadza się do prawidłowej wykładni art. 146 ust. 1 oraz ust. 3 Prawa upadłościowego w odniesieniu do zabezpieczeń na majątku podatnika ustanowionych przed dniem ogłoszenia jego upadłości. Chodzi bowiem o to, czy w sytuacji, gdy po wydaniu decyzji podatkowej i orzeczeniu o zabezpieczeniu zostało wydane postanowienie o ogłoszeniu upadłości podatnika, organ był zobligowany do uchylecia decyzji zabezpieczającej i do umorzenia postępowania zabezpieczającego na majątku podatnika. W efekcie tak zabezpieczone środki czy aktywa podatnika, do których skierowano rozstrzygnięcia organów podatkowych, winny zostać przekazane do masy upadłości zarządzanej przez syndyka masy upadłości, czy też nadal pozostawać do dyspozycji podmiotu, który dokonał zabezpieczenia przed dniem ogłoszenia upadłości. Sąd podkreślił, że z art. 146 ust. 3 Prawa upadłościowego *a contrario* wynika, że zabezpieczenia ustanowione przed ogłoszeniem upadłości pozostają w mocy również po tym dniu i są skuteczne przeciw syndykowi oraz pozostałym wierzycielom (egzekwującymi swoje wierzytelności, czy też nie) zobligowanym do wyegzekwowania swoich roszczeń w jednym prawnie dopuszczalnym postępowaniu, tj. postępowaniu upadłościowym.

W tym miejscu dla jasności dalszych rozważań warto przypomnieć, że w art. 146 ust. 1 Prawa upadłościowego przyjęto zasadę, iż postępowanie egzekucyjne skierowane do majątku wchodzącego w skład masy upadłości, wszczęte przed dniem ogłoszenia upadłości, ulega zawieszeniu z mocy prawa z dniem ogłoszenia upadłości. Postępowanie to umarza się z mocy prawa po uprawomocnieniu się postanowienia o ogłoszeniu upadłości. Jednocześnie w myśl ust. 2 sumy uzyskane w zawieszonym postępowaniu egzekucyjnym, a jeszcze niewydane, przelewa się do masy upadłości po uprawomocnieniu się postanowienia o ogłoszeniu upadłości.

Warto podkreślić w tym miejscu, czego nie uczynił Sąd, że reguła zawarta w art. 146 ust. 1 i 2 Prawa upadłościowego dotyczy w tej samej mierze postępowania egzekucyjnego prowadzonego wedle przepisów ustawy z dnia 17 listopada

1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego⁹, a więc tzw. egzekucji sądowej (komorniczej), oraz postępowania egzekucyjnego prowadzonego w trybie ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. Innymi słowy, z mocy prawa następuje umorzenie tych postępowań niezależnie od ich etapu i trybu (wyjątek stanowi ust. 1 zdanie trzecie) oraz innych podstaw umorzenia zawartych w innych aktach prawnych.

Niewątpliwie art. 146 ust. 1 Prawa upadłościowego stanowi samodzielną podstawę do umorzenia postępowania egzekucyjnego, co – jeszcze raz warto podkreślić – następuje *ex lege*. Konsekwencją takiej koncepcji jest przywołana reguła zawarta w art. 146 ust. 2 tej ustawy, dotycząca sum uzyskanych w toku postępowania egzekucyjnego, a jeszcze niewydanych (znowu wyjątek zawiera art. 146 ust. 2a), które podlegają przekazaniu z mocy prawa do masy upadłości. Tym samym ani organ egzekucyjny, ani wierzyciel nie może, trzymając się litery prawa, postąpić inaczej, jak wykorzystać jedyną ścieżkę do dochodzenia swoich należności, którą jest udział wierzyciela w postępowaniu upadłościowym i dokonanie zgłoszenia swoich wierzytelności.

Bez wątpliwa realizacja uprawnień przez wierzyciela publicznoprawnego w postaci postępowania zabezpieczającego, czy nawet idąc dalej – postępowania egzekucyjnego, jest naturalnym procesem zmierzającym do zaspokojenia jego interesu, w tym przypadku dochodów publicznych. Niemniej, o ile wyłączna podstawa do prowadzenia postępowania zabezpieczającego, a następnie egzekucyjnego jawi się jako oczywista, o tyle optyka postrzegania tak poszczególnych czynności, jak i ich skuteczności musi ulec zmianie w obliczu ogłoszenia upadłości przez podatnika, co do którego była prowadzona singularna egzekucja albo też postępowania zabezpieczające. Celem bowiem tak wszczęcia, jak i następnie prowadzenia postępowania upadłościowego, które często jest traktowane jako egzekucja o charakterze uniwersalnym, jest skumulowanie w jednym postępowaniu wszystkich tych czynności, które mogą mieć nawet tylko potencjalny wpływ na wysokość i skład masy upadłości¹⁰. Innymi słowy, rolą art. 146 Prawa upadłościowego jest doprowadzenie do sytuacji, gdy ogłoszenie upadłości powoduje, że wszyscy wierzyciele – bez względu na to, jaka jest geneza istniejących wierzytelności – są traktowani w ten sam sposób bez uprzywilejowania któregokolwiek z nich. Naczelną zasadą postępowania upadłościowego jest doprowadzenie do zaspokojenia wszystkich wierzycieli według jednoznacznego kryterium, którym jest kategoria wierzytelności służąca następnie jako wyznacznik pierwszeństwa i wysokości zaspokojenia z masy wierzycieli. Na potrzeby uporządkowania dalszych wywodów należy zaznaczyć, że od tej zasady istnieją odstępstwa, gdy wierzytelność jest zabezpieczona rzeczowo, czy w formie hipoteki, czy też zastawu.

Taka wstępna analiza celów i regulacji art. 146 Prawa upadłościowego została dokonana po to, aby wskazać, że wskutek zawieszenia, a następnie umorzenia postępowania egzekucyjnego niewydane kwoty, pochodzące z majątku podatnika (dłużnika, a potem upadłego), mają trafić do masy upadłości i służyć do zaspokojenia wszystkich wierzycieli, a nie tylko tych egzekwujących. Sąd rozstrzygający omawianą sprawę, mimo że ewidentnie dostrzega te cele regulacji zawartej w art. 146 przywołanej ustawy, to jednak brnie w

swoich wywodach w zupełnie nieznanym i niewłaściwym kierunku. Nie sposób zgodzić się z twierdzeniem, że literalna wykładnia w zasadzie nie pozwala na zastosowanie reguły wyrażonej w art. 146 ust. 1 i 3 wspomnianej ustawy do postępowania zabezpieczającego. Trzeba bowiem sięgnąć do innych metod wykładni – tak celowościowej, jak i systemowej – aby na podstawie ich wyników dojść do przekonania, że stosowanie odrębnej regulacji (a tym samym statusu) do postępowania zabezpieczającego w trybie Ordynacji podatkowej¹¹ czy ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. prowadzi do rozwiązań absurdalnych, bezzasadnie i bezpodstawnie różnicujących pozycje i interesy poszczególnych wierzycieli tak względem majątku dłużnika (masy upadłości), jak i względem siebie.

Co więcej, WSA w Białymstoku nie pokusił się o wnioskowanie *a maiori ad minus*. Skoro bowiem dalej idące skutki mają pociągać za sobą postępowania egzekucyjne (wszelakie), to tym bardziej ta reguła znajduje zastosowanie do postępowań o charakterze służebnym w stosunku do postępowania rozpoznawczego, a następnie egzekutywy, bo taka niewątpliwie jest istota postępowania zabezpieczającego¹². Konstruując swoje wywody, Sąd bowiem zatrzymał się na brzmieniu literalnym, tj. uznał, że skoro ustawodawca nie wymienił w dyspozycjach art. 146 ust. 1 i 3 Prawa upadłościowego postępowań zabezpieczających, to do nich ww. reguła po prostu się nie stosuje. Ale właśnie jest dokładnie odwrotnie i zestawienie innych instytucji zawartych w przywołanej ustawie, a służących do ochrony masy upadłości, jak instytucje: bezskuteczności (art. 127 i nast.), wzruszenia umów wzajemnych (art. 98), niespektowania reguł z zakresu prawa rodzinnego dotyczących ustroju majątkowego małżeńskiego (art. 125), to tylko wybrane przykłady, w których prawo upadłościowe nie tylko ingeruje w istniejące węzły prawne mające różne źródła, ale wręcz przełamuje je właśnie w kontekście pierwszeństwa dla celów i zasad postępowania upadłościowego¹³. I właśnie w tym duchu winno się odczytywać reguły zawarte w art. 146 ust. 1 oraz ust. 3 Prawa upadłościowego, który wprowadza zakaz po dniu ogłoszenia upadłości skierowania egzekucji do majątku wchodzącego w skład masy upadłości oraz wykonania postanowienia o zabezpieczeniu lub zarządzenia zabezpieczenia na majątku upadłego.

Nawet gdyby przyjąć, że zabezpieczenia dokonane przez organy podatkowe są skuteczne po ogłoszeniu upadłości (co może ewentualnie się zdarzyć w zakresie zabezpieczeń rzeczowych), pojawia się pytanie, kto i w jakim trybie dokona zaspokojenia wierzyciela z majątku dłużnika będącego już w toku postępowania upadłościowego. Założenie, że zabezpieczony (ale nie rzeczowo) wierzyciel mógłby się zaspokoić z przedmiotu zabezpieczenia bez zastosowania art. 146 Prawa upadłościowego i wynikającego z niego zakazu prowadzenia egzekucji i zabezpieczeń, byłoby już nie tylko obejściem regulacji tej ustawy, ale stanowiłoby wręcz przejaw braku kontroli i samowoli wierzyciela zabezpieczonego względem innych wierzycieli, którzy znosiliby ograniczenia czy wręcz wyłączenia wynikające z zasad prawa upadłościowego. Takie różnicowanie pozycji i statusu wierzycieli jest zatem niedopuszczalne, czego w swoich rozważaniach w ogóle zdaje się nie dostrzegać skład orzekający.

Na zakończenie należy podkreślić, że przyjęcie koncepcji zawartej w rozstrzygnięciu WSA w Białymstoku w zasadzie prowadziłoby do jeszcze jednego niedającego się zaakceptować wniosku. Aby wyłączyć zastosowanie reguł i zasad prawa upadłościowego, już na jego przedpolu wystarczające byłoby zabezpieczenie przez organ podatkowy przyszłych rozstrzygnięć zawartych w decyzjach podatkowych. Tym samym tworzone by konkurencyjny dla masy upadłości zbiór aktywów podatnika, z którego tylko w sobie znany sposób zaspokajałyby się wierzyciel publicznoprawny, a który w odpowiednim momencie uruchomił postępowanie zabezpieczające.

Takie przedkładanie interesu jednego wierzyciela (w tym przypadku publicznoprawnego) ponad interesem innych, pozostałych wierzycieli nie ma oparcia ani w regulacjach prawa upadłościowego, ani tym bardziej w instytucjach Ordynacji podatkowej czy postępowania egzekucyjnego w administracji. Dodatkowo powielenie rozwiązań zawartych w głosowanym orzeczeniu prowadziłoby do jeszcze bardziej niedających się zaakceptować wniosków. Oznaczałoby bowiem, że organ, który prowadzi już postępowanie egzekucyjne (a więc na o wiele dalszym etapie zaangażowania niż w przypadku zabezpieczenia), ma obowiązek respektować reguły wyrażone w art. 146 Prawa upadłościowego, podczas gdy ta sama wiarygodność na etapie (tylko) zabezpieczenia nie jest elementem nawet potencjalnie mogącym wejść do masy upadłości. Tym samym rozstrzygnięcie i argumentacje zamieszczone w uzasadnieniu tegoż wyroku nie dają się pogodzić nie tylko z regułami prawa upadłościowego, ale przede wszystkim z równoprawnym traktowaniem wierzycieli mających zobowiązania wobec dłużnika na przedpolu upadłości.

Takie zróżnicowanie, będące pokłosiem tak stanowiska organów, jak i stanowiska WSA w Białymstoku, jest nie do zaakceptowania. Tym bardziej że w swoich rozważaniach Sąd dostrzega regulacje Prawa restrukturyzacyjnego i sięga do nich, aby wzmocnić swoją argumentację, kiedy np. twierdzi, że gdyby wolą ustawodawcy było objęcie normą zawartą w art. 146 ust. 1 Prawa upadłościowego, oprócz postępowania egzekucyjnego, również postępowania zabezpieczającego, zostałyby to jednoznacznie wskazane, tak jak zrobiono to w Prawie restrukturyzacyjnym. Sam fakt, że istnieją różnice między regulacjami Prawa upadłościowego uchwalonego w 2003 r. a regulacjami Prawa restrukturyzacyjnego uchwalonego kilkanaście lat później, nie uprawnia w żaden sposób do wzmocnienia argumentacji przytaczanej przez Sąd. Owszem w art. 170 Prawa restrukturyzacyjnego nie wskazano na skutek – na poziomie postępowania tak egzekucyjnego, jak i zabezpieczającego – w postaci umorzenia postępowania w dniu uprawomocnienia się postanowienia zatwierdzającego układ, niemniej już na wcześniejszym etapie, a więc w momencie otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego, dochodzi do zawieszenia postępowania egzekucyjnego z mocy prawa i wprowadzony jest zakaz kierowania egzekucji do masy układowej czy też sanacyjnej także w zakresie wykonania postanowienia o zabezpieczeniu czy zarządzenia zabezpieczenia roszczenia (art. 259, 278 oraz 312). Zasada ta, analogicznie jak w przypadku upadłości, ma na celu ochronę majątku dłużnika do czasu głosowania nad układem. Tym

samym – wbrew temu, co twierdzi WSA w Białymstoku – rozwiązania zawarte w zakresie tak prawa upadłościowego, jak i prawa restrukturyzacyjnego zasadają na tych samych regułach.

Mając na uwadze powyższe wywody, nie sposób przyjąć i podzielić argumentacji Sądu tak co do istoty, jak i co do argumentacji. Nie broni się w żadnym wypadku teza, że skoro organ nie dokonuje już czynności w ramach zabezpieczenia (bo to już uczynił), tym bardziej po dniu ogłoszenia upadłości tego rodzaju czynności i ich skutki pozostają w mocy i są niezienne w świetle następnie ogłoszonej upadłości dłużnika (podatnika), co do którego zastosowano środki w ramach postępowania zabezpieczającego.

W niewielkim stopniu, aby usprawiedliwić sposób argumentacji WSA w Białymstoku, można się pokusić o sformułowanie wniosków *de lege ferenda*, a mianowicie nie tylko o objęcie postępowań egzekucyjnych dyspozycją normy zawartej w art. 146 Prawa upadłościowego, ale także o odniesienie tych zasad i standardów do zabezpieczeń czy też postępowań zabezpieczających¹⁴. Wydaje się jednak, że znane metody wykładni pozwalają dojść do tego samego wniosku, czego jednak WSA w Białymstoku nie dostrzegł. Tym samym dokonał wykładni analogicznie jak organy podatkowe, czyli dał priorytet i uprzywilejowanie należnościom podatkowym będącym przedmiotem zabezpieczenia, a regulacje prawa upadłościowego w zasadzie zepchnął do „praktycznego niebytu”, co w efekcie może nawet sparaliżować prowadzenie postępowania upadłościowego. Nie można bowiem wykluczyć, że aktywa będące przedmiotem zabezpieczenia dokonanego na przedpolu upadłości przez to, że nie wejdą do masy, uszczuplą ją na tyle, iż dalsze prowadzenie postępowania upadłościowego będzie niemożliwe z uwagi na ubogość właśnie masy upadłości. W tym samym czasie jeden wierzyciel będzie mógł się „zaspokoić” z dokonanego zabezpieczenia z pominięciem reguł i zasad prawa upadłościowego, w gruncie rzeczy na zasadach takich, jakby do ogłoszenia upadłości nigdy nie doszło.

Tworzyłyby to niedającą się pogodzić z racjonalnością ustawodawcy i spójnością systemową „fikcję”, że oto powstaje obok masy upadłości jakaś inna forma – „quasi-masa” służąca do zaspokojenia interesu jednego wierzyciela (niezabezpieczonego rzeczowo). Ale rodzi to dalej idące pytania, w jakim trybie i na podstawie czego oraz w jakiej relacji do zasad postępowania upadłościowego nastąpiłoby zaspokojenie tak zabezpieczonego wierzyciela. W zasadzie musiałoby to się odbyć z naruszeniem art. 146 ust. 3 Prawa upadłościowego, zasad prawa upadłościowego, z pokrzywdzeniem innych wierzycieli, w tym także wcześniej egzekwujących swoje roszczenia, a czego WSA w Białymstoku w swoim wywodzie już nie dostrzega.

Warto uwypuklić, że jest z gruntu nieprawidłowe założenie prowadzące do wystąpienia sytuacji niemających żadnego uzasadnienia ani w prawie podatkowym, ani w prawie upadłościowym. Nie sposób takiego stanu rzeczy upatrywać w wąskim czy też literalnym odkodowaniu normy zawartej w art. 146 Prawa upadłościowego, albowiem – jak była mowa o tym wcześniej – tego rodzaju działania nie znajdują jakiegokolwiek oparcia w regulacjach prawa upadłościowego. Co więcej, pozostają w jawnej sprzeczności z literalnym brzmie-

niem art. 146 ust. 3 przywołanej ustawy, który – wbrew stanowisku WSA w Białymstoku – znajduje także zastosowanie do uprzednio udzielonych zabezpieczeń na majątku dłużnika, który następnie ogłosił upadłość.

Tym bardziej nie sposób się zgodzić z argumentami, które dają prym regulacjom Ordynacji podatkowej i ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. Taka konstrukcja – jako wadliwa – nie może prowadzić do trafnych konkluzji ani rozstrzygnięć. Innymi słowy, postępowanie zabezpieczające, które zostało skierowane do majątku wchodzącego w skład masy upadłości przed dniem ogłoszenia upadłości, pod względem skutków powinno być kwalifikowane jak postępowanie egzekucyjne, jeżeli przy wykonywaniu zabezpieczenia stosuje się odpowiednio przepisy o egzekucji.

Resumując, na kanwie zarówno regulacji podatkowych, jak i zobowiązań o charakterze cywilnoprawnym nie ma wątpliwości, że zabezpieczenia i prowadzone egzekucje, a także środki będące przedmiotem tych postępowań winny być na podstawie art. 146 ust. 1 i 3 Prawa upadłościowego przekazywane niezwłocznie do masy upadłości oraz służyć do zaspokojenia wierzycieli i realizacji celów postępowania upadłościowego¹⁵. Poza wyjątkami wskazanymi w tych przepisach inne rozwiązania należy postrzegać jako nieznajdujące oparcia w obowiązujących normach. Różnicowanie w tym zakresie statusu wierzyciela z uwagi na literalne brzmienie przepisu nie jest zasadne, a wręcz może prowadzić do szybkiego umorzenia postępowania upadłościowego po jego wszczęciu właśnie z powodu braku zasilenia masy upadłości środkami i aktywami zabezpieczonymi na przedpolu upadłości.

Wzmocnieniem tej argumentacji jest nadto stanowisko, które w zakresie art. 146 ust. 1 i 3 Prawa upadłościowego zajmują sądy karne. Twierdzą one, że środki objęte postanowieniem o zabezpieczeniu majątkowym, dokonany przez prokuraturę na podstawie art. 291 § 1 i 2a w związku z art. 91a § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego¹⁶, wchodzi w skład masy upadłości i podlegają, na podstawie art. 146 ust. 3 Prawa upadłościowego, przekazaniu syndykowi z dniem uprawomocnienia się postanowienia o ogłoszeniu upadłości. Z tym też dniem umorzeniu podlega postępowanie zabezpieczające prowadzone przez prokuraturę, a przepis art. 294 § 1 k.p.k. w razie ogłoszenia upadłości obowiązanego nie znajduje zastosowania¹⁷.

Przypisy

- 1 Wyrzek WSA w Białymstoku z dnia 21 kwietnia 2021 r., I SA/BK 79/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C1C8FE97A3>, dostęp: 9.12.2021.
- 2 Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1228 ze zm., dalej: Prawo upadłościowe.
- 3 Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 814 ze zm., dalej: Prawo restrukturyzacyjne.
- 4 Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm., dalej: ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r.
- 5 Wyrzek WSA w Białymstoku z dnia 17 stycznia 2018 r., I SA/Bk 626/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5FA855B147>, dostęp: 9.12.2021, oraz wyrzek WSA w Warszawie z dnia 29 lipca 2016 r., III SA/Wa 2818/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4F5B738789>, dostęp: 9.12.2021.
- 6 Wyjątkiem jest w tym zakresie monografia: P. Buława, *Tax cancellation. A comparative analysis*, Katowice 2021.
- 7 M. Walasik, *Szlakiem erozji systemu eliminowania konkurencji praw*, „Polski Proces Cywilny” 2020, nr 3, s. 557.

- 8 P. Zimmerman, *Objęcie hipoteką czynszu najmu i dzierżawy w razie upadłości. Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 14 maja 2014 r. (III CZP 18/14)*, „Monitor Prawa Bankowego” 2014, nr 11, s. 47.
- 9 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 ze zm.
- 10 Tak w szczególności wypowiedzieli się: P. Kędziński, *Zaspokojenie należności komornika sądowego w postępowaniu upadłościowym*, „Monitor Prawa Handlowego” 2020, nr 1, s. 58; Sąd Najwyższy (SN) w postanowieniu z dnia 21 grudnia 2017 r., III CZP 80/17, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/OrzeczeniaHTML/iii%20czp%2080-17.docx.html>, dostęp: 9.12.2021.
- 11 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- 12 N. Frosztęga, B. Sierakowski, *Wpływ otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego na środki uzyskane przez komornika w toku postępowania zabezpieczającego*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2019, nr 16, s. 36.
- 13 Dobitnie podkreśla to uchwała składu siedmiu sędziów SN z dnia 16 grudnia 2019 r. w zakresie wpływu upadłości jednego z małżonków na stosunki majątkowe małżeńskie w odniesieniu do składu masy upadłości (III CZP 7/19, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/OrzeczeniaHTML/iii%20czp%207-19-1.docx.html>, dostęp: 9.12.2021).
- 14 Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na poprzednie brzmienie art. 146 ust. 3 Prawa upadłościowego: „Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio, gdy na majątku upadłego ustanowiono zabezpieczenie w ramach postępowania zabezpieczającego. Zaspokojenie wierzycieli, których roszczenie zabezpieczono hipoteką przymusową lub hipoteką morską, następuje według przepisów ustawy”. Zob. szerzej: M. Walasik, *Szlakiem erozji systemu...*, dz. cyt., s. 562 oraz tenże, *Zbieg zabezpieczenia sądowego z postępowaniem upadłościowym*, w: *Postępowanie zabezpieczające* (System Prawa Procesowego Cywilnego, t. 5), T. Ereciński, A. Jakubecki (red.), Warszawa 2016, s. 655.
- 15 W tym zakresie warto odnotować pytanie prejudycjalne skierowane przez SN w dniu 22 września 2020 r. do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (I CSK 745/18, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/OrzeczeniaHTML/i%20csk%20745-18-1.docx.html>, dostęp: 9.12.2021), dotyczące wyłączenia z masy upadłości banku środków unijnych deponenta zgromadzonych na rachunku bankowym banku w upadłości. Niezależnie od odpowiedzi na to zagadnienie SN dostrzegł skutki ogłoszenia upadłości nie tylko dla banku (upadłego), ale także dla środków pieniężnych deponentów, które weszły z mocy prawa do masy upadłości.
- 16 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 534 ze zm., dalej: k.p.k.
- 17 Postanowienie Sądu Okręgowego w Warszawie z dnia 25 lutego 2021 r., XII Kp 1481/20.

Bibliografia

Literatura

- Buława P., *Tax cancellation. A comparative analysis*, Katowice 2021.
- Frosztęga N., Sierakowski B., *Wpływ otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego na środki uzyskane przez komornika w toku postępowania zabezpieczającego*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2019, nr 16.
- Kędziński P., *Zaspokojenie należności komornika sądowego w postępowaniu upadłościowym*, „Monitor Prawa Handlowego” 2020, nr 1.
- Walasik M., *Szlakiem erozji systemu eliminowania konkurencji praw*, „Polski Proces Cywilny” 2020, nr 3.
- Walasik M., *Zbieg zabezpieczenia sądowego z postępowaniem upadłościowym*, w: *Postępowanie zabezpieczające* (System Prawa Procesowego Cywilnego, t. 5), T. Ereciński, A. Jakubecki (red.), Warszawa 2016.
- Zimmerman P., *Objęcie hipoteką czynszu najmu i dzierżawy w razie upadłości. Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 14 maja 2014 r. (III CZP 18/14)*, „Monitor Prawa Bankowego” 2014, nr 11.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 534 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 814 ze zm.
- Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm.
- Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 ze zm.

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1228 ze zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

Orzecznictwo

Postanowienie SN z dnia 21 grudnia 2017 r., III CZP 80/17, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/OrzeczeniaHTML/iii%20czp%2080-17.docx.html>, dostęp: 9.12.2021.

Postanowienie SN z dnia 22 września 2020 r., I CSK 745/18, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/OrzeczeniaHTML/i%20csk%20745-18-1.docx.html>, dostęp: 9.12.2021.

Postanowienie Sądu Okręgowego w Warszawie z dnia 25 lutego 2021 r., XII Kp 1481/20.

Uchwała składu siedmiu sędziów SN z dnia 16 grudnia 2019 r., III CZP 7/19, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/OrzeczeniaHTML/iii%20czp%207-19-1.docx.html>, dostęp: 9.12.2021.

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 17 stycznia 2018 r., I SA/Bk 626/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5FA855B147>, dostęp: 9.12.2021.

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 kwietnia 2021 r., I SA/BK 79/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C1C8FE97A3>, dostęp: 9.12.2021.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 lipca 2016 r., III SA/Wa 2818/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4F5B738789>, dostęp: 9.12.2021.