



Sesja III Finanse Przedsiębiorstw a upadłość

Przenoszalność prawa do ulgi podatkowej przy sprzedaży przedsiębiorstwa upadłego

dr Aleksander Werner

Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw
Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

Zasada sukcesji prawa do ulgi w prawie upadłościowym

Upadłość co do zasady ma mieć neutralny skutek w stosunku do działalności prowadzonej dotychczas przez upadłego. Dzięki takiej zasadzie zachowana jest kontynuacja przedmiotowa prowadzonej działalności gospodarczej. Instytucje prawa upadłościowego mają w ten sposób zapewnić ciągłość produkcji. Z punktu widzenia prawnego kończy się byt prawny upadłego, który po przeprowadzeniu likwidacji wykreślony zostaje ze stosownego rejestru (np. Krajowego Rejestru Sądowego). Tym niemniej, pozostały majątek upadłego, a w szczególności zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczony do prowadzenia działalności gospodarczej (przedsiębiorstwo), wchodzący w toku postępowania w skład masy upadłościowej, powinien być sprzedany jako całość. Przy takim założeniu można stwierdzić, że przedsiębiorca przestaje istnieć, jego przedsiębiorstwo przeciwnie. Kolejny przedsiębiorca – rozumiany podmiotowo – może kontynuować działalność gospodarczą przy wykorzystaniu majątku przedsiębiorcy już nieistniejącego.

W toku postępowania upadłościowego zasadą jest, że powinno się sprzedać przedsiębiorstwo upadłego jako całość. Co więcej dopuszcza się nawet sytuację, o ile z punktu widzenia ekonomicznego jest to uzasadnione, gdy samą sprzedaż będzie

poprzedzał etap wydzierżawienia przedsiębiorstwa upadłego. Syndyk może podjąć taką decyzję przykładowo, gdy nie ma chętnych na nabycie przedsiębiorstwa, ale są podmioty które po podjęciu próby prowadzenia działalności przy pomocy takiego przedsiębiorstwa zdecydowałyby się na jego nabycie.

z punktu widzenia prawnego nie mamy do czynienia z czynnościami przewidzianymi prawem, mającymi na celu zrestrukturyzowanie długów upadłego. Sprzedaż nie jest bowiem etapem postępowania naprawczego bądź postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu. Syndyk podejmuje czynności mające na celu likwidację masy upadłości, a sprzedaż przedsiębiorstwa wynika z domniemania, że dzięki takiemu postępowaniu w najlepszy sposób osiągnie się cel, jakim jest uzyskanie możliwie najwyższej ceny za przedsiębiorstwo upadłego. Sam podmiot postępowania kończy prowadzenie działalności. W wypadku osób prawnych po zakończeniu postępowania upadłościowego zostaje przeprowadzona likwidacja, stosownie do zasad wynikających z przepisów prawa handlowego (np. kodeksu spółek handlowych), kończąca się wykreśleniem przedsiębiorcy z odpowiedniego rejestru. W stosunku do osób fizycznych istnieje możliwość orzeczenia pozbawienia prawa prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek. W szczególności taka możliwość istnieje, gdy przedsiębiorca nie składa, w terminie dwóch tygodni od dnia powstania podstawy do ogłoszenia upadłości, wniosku o ogłoszenie upadłości.

Stosownie do treści art. 317 ust. 1 ustawy z 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze¹ (dalej „**Prawo upadłościowe i naprawcze**” lub w skrócie „**p.u.n.**”) na nabywcę przedsiębiorstwa upadłego przechodzą wszelkie koncesje, zezwolenia, licencje i ulgi, które zostały udzielone upadłemu, chyba że ustawa lub decyzja o ich udzieleniu stanowi inaczej. Jednocześnie w ustępie 2 tego przepisu wskazuje się, że nabywca przedsiębiorstwa upadłego nabywa je w stanie wolnym od obciążeń i nie odpowiada za zobowiązania upadłego, zaś wszelkie obciążenia na składnikach przedsiębiorstwa wygasają, z wyjątkiem obciążeń wymienionych w art. 313 ust. 3 i 4 p.u.n. (nie wygasają m.in. służebności).

W pierwszej kolejności zauważyć należy, że nabycie przedsiębiorstwa w toku

¹ Dz. U. nr 60, poz. 535, ze zm., dalej: „p.u.n.”.

postępowania upadłościowego w zakresie dotyczącym m.in. ulg ma charakter translatywny. Jednocześnie w porównaniu do ogólnej regulacji z kodeksu cywilnego z tej regulacji wynika, że na nabywcę przechodzą w szczególności ulgi udzielone upadłemu. Pomimo, że konkretna ulga co do zasady związana jest najczęściej podmiotowo z osobą upadłego ustawodawca postanowił, że ulga w takim przypadku będzie przeniesiona na nabywcę przedsiębiorstwa.

Pojęcie ulgi podatkowej

W ramach rozważań w pierwszej kolejności należy rozważyć pojęcie ulgi w rozumieniu art. 317 ust. 1 p.u.n. Samo pojęcie ulgi nie zostało w zdefiniowane w prawie upadłościowym i naprawczym. Jednocześnie pojęcie ulgi występuje w ustawach.

W znaczeniu językowym za ulgę uznaję się obniżenie sumy, którą trzeba za coś zapłacić².

W zakresie ulg związanych z daninami publicznoprawnymi w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³ (dalej „**Ordynacja podatkowa**”) wprowadzono pojęcie ulgi podatkowej oraz ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Pierwsza definicja znajduje się w art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej, gdzie przez ulgę podatkową rozumie się *„przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku”*. W pierwszej kolejności zauważyć należy, że pojęcie ulgi podatkowej utożsamia się ze zwolnieniem podatkowym. tym niemniej, trzeba mieć na względzie, że pojęcia te nie są tożsame⁴. Takie rozróżnienie

² por. Uniwersalny słownik języka polskiego, Wydawnictwo Naukowe PWN

³ Dz.U. 2005 Nr 8, poz. 60 ze zm.

⁴ A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe dla studentów i praktyków, Poznań 2000 r., s. 93 i n.; R. Mastalski, Wprowadzenie do prawa podatkowego, Warszawa 1995 r., str. 52 i n.; B. Brzeziński, Prawo podatkowe, Toruń 1996 r., s. 21

wynika także z art. 217 Konstytucji RP, jako elementów konstrukcyjnych podatków⁵. Mając na względzie zapis art. 217 Konstytucji RP, gdzie wskazuje się, że zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków mogą być wprowadzane wyłącznie w drodze ustawowej zauważyć należy, że nie ma możliwości wprowadzenia zasad udzielania ulg np. w rozporządzeniu. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu do jednego ze swoich wyroków zauważył, że w art. 217 Konstytucji RP mowa jest o regulowaniu wyłącznie ustawami tylko zasad przyznawania ulg i umorzeń, a nie samych ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania i dlatego istnieje możliwość rozwiązywania tych problemów w drodze aktów wykonawczych⁶. W zakresie zwolnień podatkowych dopuszcza się ich wprowadzanie w rozporządzeniach. Dlatego też, pojęcia ulgi i zwolnienia (zwłaszcza przedmiotowe) nie mogą być uznawane za równoważne⁷. W doktrynie wskazuje się także, że w przypadku ulgi ustawodawca nie rezygnuje z opodatkowania a wyłącznie zmniejsza rozmiar płaconego podatku poprzez zmniejszenie podstawy opodatkowania, obniżenie stawek podatkowych czy też obniżenie kwoty podatku. W przypadku zwolnienia podatkowego ustawodawca definitywnie wyłącza z zakresu podmiotowego danego podatku pewnej kategorii podmiotów (zwolnienie podmiotowe) lub z przedmiotu danego podatku pewnej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych (zwolnienie przedmiotowe)⁸. W pełni podzielić należy tezę z wyroku WSA, który wskazał, że *„terminów "ulga" i "zwolnienie" nie można utożsamiać w sensie prawnym. [...] Nie nazwa instytucji, lecz jej treść decyduje o zaliczeniu do kategorii zwolnień bądź ulg”*⁹

Jednocześnie należy zauważyć, że zarówno na skutek zastosowania ulgi podatkowej, jak również zwolnienia podatkowego powstaje obowiązek podatkowy, który w dalszej kolejności podlega redukcji na skutek zastosowania zwolnienia bądź ulgi. W końcu wskazać, że wyłączenia podatkowe dotyczą najczęściej konstrukcji przyjętego

⁵ C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2000 r., s. 38

⁶ wyrok z dnia 9 listopada 1999 r. sygn. K. 28/98 (publik. OTK 1999, Nr 7, poz. 156)

⁷ Podobnie L. Etel, Głosa do wyroku NSA z dnia 7 czerwca 2001 r., SA/Bk 353/01, FK 2001/6/67

⁸ W. Nykiel, Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia) (w:) Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1998 r., s. 173 i n.

⁹ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 listopada 2008 r., sygn. I SA/Go 876/08, FK 2009/6/73

systemu prawa podatkowego. Stosuje się je najczęściej w sytuacji, gdy w ramach opodatkowania danym podatkiem wyłącza się określone stany faktyczne, gdyż podlegają one opodatkowaniu innym podatkiem¹⁰.

W orzecznictwie wskazuje się, że „*definicja słownikowa ulgi podatkowej zawarta w art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej, obejmująca rozmaite formy znoszenia i obniżania ciężaru podatkowego, zawierająca różnice pojęciowe pomiędzy zwolnieniami i ulgami podatkowymi występującymi w ustawach podatkowych, nie ma charakteru uniwersalnego, obowiązującego na gruncie całego polskiego prawa podatkowego*”¹¹. Dlatego też tym bardziej nie może mieć zastosowania wprost w zakresie przewidzianym przez Prawo upadłościowe i naprawcze. Art. 317 § 1 p.u.n. nie odnosi się wyłącznie do ulg podatkowych, a do wszelkich ulg bez sprecyzowania, czy dotyczy to ulg podatkowych, prywatnoprawnych lub innego rodzaju.

Z kolei z art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej wynika, że ulgą w spłacie zobowiązań podatkowych jest w m.in.

- odroczenie terminu płatności podatku lub rozłożenie zapłaty podatku na raty,
- odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek określonych w decyzji,
- umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prologacyjnej.

Pojęcia ulgi podatkowej oraz ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych nie są tożsame. Różnice zobrazował w jednym ze swych orzeczeń WSA wskazując: „*„Ułgi” przewidziane w art. 67a Ordynacji podatkowej nie są „ulgami podatkowymi” w rozumieniu art. 3 pkt 6 Ordynacji. 2. Każda zaległość podatkowa będzie bowiem zobowiązaniem podatkowym, ale nie każde zobowiązanie będzie zaległością. Skoro ustawodawca wśród ulg określonych w art. 67a § 1 Ordynacji wskazał umorzenie zaległości podatkowych, a więc pojęcie węższe, to nie można ulgi tej stosować do zobowiązań podatkowych, które jest pojęciem szerszym. Gdyby wolą ustawodawcy było wprowadzenie ulgi w postaci umorzenia zobowiązań podatkowych, znalazło by to*

¹⁰ Tamże

¹¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego - Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu z dnia 24 stycznia 2002 r. sygn. I SA/Po 2220/2000, publik. Orzecznictwo podatkowe - Przegląd 2002/5 s. 39

odzwierciedlenie w brzmieniu art. 67a § 1 Ordynacji. 3. Skoro w sprawie, nie ma zaległości podatkowej, a tylko zaległość podatkowa, a nie zobowiązanie podatkowe może zostać przez organ umorzone na podstawie art. 67b § 1 pkt 3 lit. a) w związku z art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, to nie ma przedmiotu postępowania i organ prawidłowo zastosował art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej”¹².

Pierwsze, do Ordynacji podatkowej zostało wprowadzone w celu określenia zasad określania straty w decyzji podatkowej w zakresie dotyczącym podatków dochodowych od osób fizycznych oraz prawnych (art. 24 Ordynacji podatkowej), przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi (art. 69 Ordynacji podatkowej), określenia treści decyzji skierowanej do spadkobierców (art. 100 oraz 104 Ordynacji podatkowej), wygaśnięcia decyzji podatkowej (art. 204 Ordynacji podatkowej), ujawnienia informacji na temat ulg (art. 275 Ordynacji podatkowej), kontroli podatkowej (art. 288 Ordynacji podatkowej) oraz udzielania informacji obcym władzom przez organy podatkowe (art. 305k Ordynacji podatkowej).

Drugie, odnoszą się do ulg udzielanych przedsiębiorcom i mają na celu określenia przypadków, gdy to jest możliwe. W tym też zakresie zastosowanie znajdują odpowiednie przepisy wspólnotowe oraz krajowe regulujące zasady udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom. Stosownie do treści art. 67b. § 1 Ordynacji podatkowej organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych:

- 1) które nie stanowią pomocy publicznej;
- 2) które stanowią pomoc *de minimis* - w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*;
- 3) które stanowią pomoc publiczną:
 - a) udzielaną w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia,
 - b) udzielaną w celu zapobieżenia lub likwidacji poważnych zakłóceń w gospodarce o

¹² wyrok WSA w Olsztynie z dnia 30 kwietnia 2008 r. sygn. I SA/OI 127/08, publik. LEX nr 467780

- charakterze ponadsektorowym,
- c) udzielaną w celu wsparcia krajowych przedsiębiorców działających w ramach przedsięwzięcia gospodarczego podejmowanego w interesie europejskim,
 - d) udzielaną w celu promowania i wspierania kultury, dziedzictwa narodowego, nauki i oświaty,
 - e) będącą rekompensatą za realizację usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym powierzonych na podstawie odrębnych przepisów,
 - f) na szkolenia,
 - g) na zatrudnienie,
 - h) na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw,
 - i) na restrukturyzację,
 - j) na ochronę środowiska,
 - k) na prace badawczo-rozwojowe,
 - l) regionalną,
 - m) udzielaną na inne przeznaczenia określone na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów wydanego na podstawie delegacji zawartej w Ordynacji podatkowej.

Zakazu przyznawania pomocy publicznej wynika z treści art. 87 Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą (dalej TWE)¹³. Art. 87(1) TWE statuuje zakaz udzielania pomocy publicznej. Uznaje za pomoc środki przyznawane przez szeroko rozumiane państwo lub ze źródeł państwowych (w tym również jednostki samorządu terytorialnego). Forma udzielania pomocy jest dowolna¹⁴. Na potrzeby niniejszej analizy wskazać należy, że pomoc w rozumieniu art. 87 TWE jest ujęta bardzo szeroko. Art. 87 TWE odnosi się do wszelkiej pomocy (*any aid*) udzielanej w jakiegokolwiek formie (*in any form*). Pomoc może być udzielona w sposób bezpośredni lub pośredni. Przyznanie pomocy odnosi skutek w postaci obciążenia budżetu

¹³ Dz.U. z 2004 Nr 90, poz. 864; O.J.C.1997.340.173

¹⁴ Na temat pojęcia pomocy publicznej i zakazu jej przyznawania porównaj przykładowo: S. Dudzik, *Pomoc państwa dla przedsiębiorstw publicznych w prawie Wspólnoty Europejskiej. Między neutralnością a zaangażowaniem*, Kraków 2002, Evans A., *European Community Law of State Aid*, Oxford 1997, s. 27 i nast.

państwowego, samorządowego lub podmiotów mogących korzystać ze środków publicznych w jakikolwiek sposób¹⁵.

Pojęcie pomocy zgodnej z prawem rozumiem wiąże się uznaniem pomocy za dopuszczalną oraz z uznaniem, że dany środek nie stanowi pomocy publicznej w rozumieniu art. 87(1) TWE. Wspólnotowe wyłączenia od zakazu udzielania pomocy publicznej można podzielić na wyłączenia uznane z mocy prawa za zgodne ze wspólnym rynkiem oraz wyłączenia, które dopuszczalne są na podstawie uznania ich za legalne przez Komisję¹⁶.

W ramach pierwszej kategorii należy odróżnić przypadki dopuszczalności przyznania pomocy publicznej wynikające z art. 87(1) TWE, od tych enumeratywnie wskazanych w art. 87(2) TWE. W zakres kategorii wchodzi środki, które można uznać za pomoc publiczną, lecz przyznanie takiej pomocy nie stanowi naruszenia art. 87(1) TWE. Dopuszczalna pomoc, która: nie zakłóca konkurencji lub nie zagraża zakłóceniu konkurencji, nie sprzyja indywidualnym przedsiębiorcom lub gałęziom produkcji, nie wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi. W ramach kategorii wskazanych w art. 87(2) TWE dozwolone jest udzielanie pomocy podmiotom niebędącym przedsiębiorstwami, które nie realizują żadnych celów gospodarczych (przykładowo instytucje kulturalne), a także funkcjonujących w sektorze usług, pozyskiwania surowców, gospodarki przemysłowej, prowadzenia gospodarstw domowych¹⁷. Dopuszcza się nadto udzielenie pomocy publicznej dla niektórych gałęzi produkcji na podstawie przepisów wyłączających zawartych w Traktacie (porównaj np. art. 36, art. 73 TWE). Kolejny wyjątek dotyczy pomocy publicznej udzielanej w celu usunięcia szkód wywołanych przez katastrofy naturalne lub przez inne nadzwyczajne przyczyny. Dopuszcza się przyznawanie pomocy dla regionów szczególnie dotkniętych podziałem Niemiec.

15 Sprawa od C-52/97 do C-54/97 *Viscido and Others* [1998] ECR I-2629; Sprawa od C-52/97 do C-54/97 *Viscido and Others* [1998] ECR I-2629; Sprawa 53/00 *Ferring SA v. ACOSS* [2001] ECR I-9067

16 G. Druesne, *Prawo materialne i polityki wspólnot i Unii Europejskie*, Warszawa 1996, s. 227

17 *Explanation of the rules applicable to State aid, Volume IIB, [w:] Competition law in the European Communities*, Bruksela-Luksemburg 1997, s. 8-9

Opisane wyżej wyjątki od zakazu przyznawania pomocy publicznej, jako dopuszczalne *ex lege*, wyłączają uznaniowość decyzji Komisji. Odmienne wygląda sytuacja, gdy Komisja dopuszcza przyznanie pomocy na podstawie art. 87(3). W tych przypadkach Komisja korzysta z przyznanej jej przez Traktat władzy dyskrecjonalnej¹⁸. W art. 87(2) i 87(3) TWE zostały określone wyjątki od ogólnego zakazu. O ile w pierwszym przypadku przepis wskazuje, że „*zgodne ze wspólnym rynkiem jest...*” to w przypadku art. 87(3) TWE wskazano, że „*mogą zostać uznane za zgodne...*”. Komisja jest zatem organem kompetentnym w zakresie określenia, czy dana pomoc jest zgodna ze wspólnym rynkiem¹⁹. Zastosowanie wyjątków od ogólnego zakazu udzielania pomocy pozostaje w gestii władzy dyskrecjonalnej Komisji, która ma kompetencje uznania pomocy za zgodną ze wspólnym rynkiem. Co do zasady pomoc może być dozwolona po przeprowadzeniu postępowania notyfikacyjnego i uzyskania zgody Komisji. Komisja we współpracy z państwami członkowskimi została obowiązana do stałego nadzoru nad systemem pomocy oraz proponowaniem właściwych środków (*appropriate measures*) wymaganych ze względu na stały rozwój lub funkcjonowanie wspólnego rynku (artykuł 88(1) TWE). Dlatego też na podstawie tego upoważnienia Komisja uzyskała możliwość określania przypadków uznania pomocy za zgodną ze wspólnym rynkiem (podstawa prawna art. 88(3) TWE).

Sytuacja jest o tyle skomplikowana, że w odniesieniu do przedsiębiorstw restrukturyzowanych obowiązują surowe warunki przyznawania pomocy publicznej przedsiębiorcom²⁰.

Pomoc publiczna przy sprzedaży przedsiębiorstwa upadłego

Problematyka związana z pomocą publiczną przy sprzedaży przedsiębiorstwa jest niezwykle złożona, a sam problem został zauważony stosunkowo niedawno. Jest to

¹⁸ Sprawa C-225/91 *Matra v. Commission* [1993] ECR I-3203; Sprawa 730/79 *Philip Morris Holland BV v. Commission* [1980] ECR 2671; Sprawa C-156/98 *Germany v. Commission* [2000] ECR I-6857; Sprawa C-310/99 *Italy v. Commission* [2002] ECR I-2289

¹⁹ Sprawa 730/79 *Philip Morris Holland BV v. Commission* [1980] ECR 2671

²⁰ Por. Wytyczne wspólnotowe dotyczące pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw, opublikowane jako Komunikat Komisji z dnia 10 października 2004 r. (2004/C 244/02)

wynikiem coraz głębszego badania warunków udziału państwa w gospodarce i dostrzegania jego działania w coraz szerszym spektrum operacji gospodarczych. Problem został zauważony po wydaniu przez Komisję Europejską kilku decyzji nakazujących zwrot pomocy publicznej przez podmiot nabywający przedsiębiorstwo, którego majątek został sfinansowany przez pomoc publiczną.

Orzecznictwo sądów wspólnotowych (Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości – dalej w skrócie ETS, oraz Sądu Pierwszej Instancji – dalej w skrócie SPI) potwierdziło możliwość wystąpienia pomocy publicznej przy tego rodzaju transakcjach. Sytuacja taka sprawia, że sprzedaż pewnych kategorii przedsiębiorstw powoduje dodatkowe ryzyko. Związane jest one z możliwością windykacji, a więc zwrotu przez nabywcę takiego przedsiębiorstwa środków publicznych. W celu uniknięcia negatywnych konsekwencji należy w pierwszym rzędzie ocenić, czy w konkretnej sytuacji sprzedaż przedsiębiorstwa skutkuje uznaniem, że mamy do czynienia z przyznaniem pomocy publicznej. Taki obowiązek jest nowością w praktyce stosowania wspólnotowego prawa subwencyjnego. Należy wyraźnie odróżnić na potrzeby niniejszej pracy, dwie sytuacje. Odnoszą się one do okoliczności związanych z przyznawaniem pomocy publicznej przedsiębiorcy, którego przedsiębiorstwo jest sprzedawane w toku postępowania upadłościowego. W pierwszej części rozważania odnosić się będą do przypadku, gdy pomoc publiczna przyznana przedsiębiorcy była zgodna z prawem, w drugim, gdy pomoc taka została przyznana niezgodnie z prawem.

Pojęcie bezprawnie przyznanej pomocy obejmuje w szczególności pomoc nienotyfikowana (*unnotified aid*) oraz pomoc, która została przyznana wbrew klauzuli *standstill*). Nienotyfikowana pomoc to pomoc przyznana, która pomimo istnienia takiego obowiązku, nie podlegała notyfikacji. Na mocy art. 88(3) TWE zainteresowane państwo członkowskie nie może wprowadzić zamierzonych środków dopóki nie zostanie wydane ostateczne rozstrzygnięcie w sprawie. Zasada ta jest nazywana w doktrynie i orzecznictwie klauzulą moratoryjną lub zakazem wykonawczym (*standstill clause*²¹).

²¹ Sprawa 120-73 [1973] ECR 1471, *Gebrüder Lorenz GmbH v. Federal Republic of Germany et Land de Rhénanie-Palatinat*; Sprawa 84/82 *Germany v. Commission* [1984] ECR 1451

Klauzula *standstill* obowiązuje od momentu złożenia notyfikacji projektu pomocy do czasu wydania decyzji, w której Komisja stwierdzi, że pomoc może zostać przyznana.

W sprawie C-390/98 *Banks* Europejski Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że w sytuacji, gdy przedsiębiorstwo, które uzyskało bezprawną pomoc zostało nabyte po cenie, którą zapłaciłby prywatny inwestor funkcjonujący w normalnych konkurencyjnych warunkach, wówczas nabywca nie może być uznany za podmiot uzyskujący pomoc publiczną²². W pierwszym rzędzie należy zauważyć, że przedmiotowe orzeczenie dotyczyło przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym. Po drugie ETS dał ważną wskazówkę, kiedy mamy do czynienia z istnieniem pomocy publicznej. Istnieje ona tylko, gdy podmiot, który prowadził przedsiębiorstwo uzyskał pomoc bezprawną oraz, gdy cena po której kupuje to przedsiębiorstwo nabywca odbiega od ceny, którą zapłaciłby prywatny inwestor funkcjonujący w normalnych warunkach konkurencyjnych.

W celu dokonania oceny, czy ta ostatnia sytuacja wystąpiła znajduje zastosowanie zmodyfikowany test inwestora prywatnego (*Market Economy Investor Principle — MEIP*). Dotychczas mechanizm oceny ingerencji państwa w gospodarkę znajdował szerokie zastosowanie do badania, czy ingerencja państwa w gospodarce odbywa się na zasadach rynkowych. W przedmiotowej analizie nie badamy działań państwa, lecz inwestora prywatnego, który jest nabywcą. Z tego względu należy zaadoptować wypracowany test dla potrzeb zakupu przedsiębiorstwa przez prywatnego nabywcę. Różnica jest podmiotowa, a co się z tym wiąże nie mają zastosowania normy obowiązujące państwo, a więc przepisy dotyczące wydatkowania środków publicznych.

Zastosowanie znajdują normy wynikające z ustawy prawo upadłościowe i naprawcze. Dotyczy to w szczególności zasady przeprowadzania przetargu oraz wyłączeń od tej zasady, w przypadku, gdy rada wierzycieli wyrazi na to zgodę. Widać zatem, że różnice w zakresie regulacyjnym są znaczne. W tym wypadku prawo w niezwykle skąpy sposób ustanawia zasady proceduralne. Dlatego też, w teście inwestora prywatnego należy uwzględnić tę sytuację.

Stosując test należy ocenić, czy inwestycja nabywcy zawiera elementy pomocy publicznej. Należy ocenić, czy przejmowany majątek nie jest zaniżony, a przez to nie

²² Sprawa C-390/98 *Banks* [2001] ECR I-6117, par. 77

powoduje uzyskania przez nabywcę dodatkowych korzyści. Gdy taka sytuacja wystąpi nabywca uzyskuje pomoc publiczną, a więc na organach przyznających taką pomoc (syndyk, sędzia–komisarz) spoczywa obowiązek dokonania notyfikacji pomocy publicznej udzielanej pośrednio przez państwo w wyniku sprzedaży przedsiębiorstwa. Należy zatem rozważyć, czy w podobnych okolicznościach prywatny inwestor wielkości podobnej do nabywcy, zapłaciłby taką samą cenę za przedmiot umowy.

Na potrzeby analizy przypadku, zakłada się, że inwestor prywatny działa według reguł gospodarki rynkowej. W przypadku, gdy pomoc publiczna została zainwestowana w przedsiębiorstwie i następuje sprzedaż tego przedsiębiorstwa należy odpowiedzieć na pytanie: czy prywatny inwestor dokonałby takiej inwestycji/transakcji. W przypadku negatywnej odpowiedzi na tak postawione pytanie istnieje domniemanie, że przy zakupie inwestor/nabywca przedsiębiorstwa nie uzyskuje dodatkowych korzyści²³, które są pomocą publiczną. Wynik testu jest pozytywny, gdy w danej sytuacji i warunkach cena za przedsiębiorstwo nabywane nie odbiega od tej, jaka jest przyjmowana na rynku.

W tym miejscu należy zauważyć, że sam tryb przetargowy przewidziany w prawie upadłościowym i naprawczym nie jest wystarczający do uznania, że znalazł zastosowanie test inwestora prywatnego. Takie przyjęcie byłoby nadmiernym uproszczeniem. Test należy przeprowadzić niezależnie po przeprowadzeniu przetargu i w dużo szerszym zakresie. W toku postępowania wycena majątku przedsiębiorstwa dokonywana jest przez biegłego. Tym niemniej, proceduralnie wymaga się tylko oszacowania jednego rzeczoznawcy. W praktyce może okazać się to niewystarczające.

Oszacowanie obejmuje wycenę przedsiębiorstwa, a więc biegły nie ma obowiązku zasygnalizowania, czy istnieje potrzeba zastosowania w konkretnym przypadku testu inwestora prywatnego. Co istotne należy prześledzić całą historię finansowania majątku upadłego. W tej materii niezbędne są informacje z zakresu prawa subwencyjnego. Pomocna jest wiedza na temat przepisów o przedawnieniu.

Pomoc jest uznawana za istniejącą, a więc zgodną z prawem, gdy w stosunku do niej upłynął 10 letni okres przedawnienia dochodzenia przez Komisję zwrotu udzielenia bezprawnie przyznanej pomocy (por. art. 15 rozporządzenia Rady nr 659/99 z dnia 22

²³ Sprawa 234/84 *Belgia v. Komisja* [1986] ECR 2263; Sprawa 40/85 *Belgia v. Komisja* [1986] ECR 2321

marca 1999 roku określającym szczegółowe zasady stosowania artykułu 88 TWE²⁴). Innymi słowy, po tym okresie uznaje się, że bezprawnie przyznana pomoc jest zgodna ze wspólnym rynkiem i nie wszczyna się w stosunku do niej postępowania windykacyjnego.

Wnioski

Pojęcie ulgi w Prawie upadłościowym i naprawczym nie zostało zdefiniowane. W ustawach podatkowych pojawia się ono w kilku ściśle określonych sytuacjach. Przede wszystkim w Ordynacji podatkowej zdefiniowana została ulga podatkowa. Jest to definicja szeroka. Odnosi się ona do wszelkich zwolnień podatkowych, odliczeń, obniżek zmniejszeń, które skutkują obniżeniem podstawy opodatkowania lub wysokości podatku. Jednocześnie w definicji wskazuje się, że ulgą podatkową nie obniżenie stanowiące element konstrukcji podatku. W tym też zakresie jako przykład ustawodawca wskazuje obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług. Przykład ten jest trafny, gdyż obniżenie to należy bowiem traktować jako zasadę przy ustalaniu podstawy opodatkowania na potrzeby podatku od wartości dodanej. Konstrukcja tego podatku polega bowiem na opodatkowaniu w sensie ekonomicznym ostatecznego nabywcy (konsumenta). Ten cel jest osiągnięty właśnie poprzez wprowadzenie zasady obniżenia podatku należnego o podatek naliczony.

Przy tak szeroko określonej definicji ulgi (choć budzącą wątpliwości, gdyż pojęcie ulgi oraz zwolnienia są pojęciami rozbieżnymi) można się posiłkowo nią posługiwać w procesie interpretacji art. 317 ust. 1 p.u.n. Tym niemniej, należy się zastanowić, czy zastrzeżenie co do nie uznania za ulgę podatkową na potrzeby Ordynacji podatkowej elementów konstrukcyjnych podatku powinno być wykluczone przy interpretacji ulgi w rozumieniu art. 317 ust. 1 p.u.n. Taka interpretacja wydaje się nieuzasadniona. Prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony jest ściśle związane z konstrukcją podatku od wartości dodanej. Mechanizm odliczalności w podatku od wartości dodanej jest gwarancją dla osiągnięcia efektu końcowego w postaci

24 Dz. Urz. WE L 83 z 27.03.1999 ze zm.

przerzucenia ciężaru ekonomicznego na finalnego nabywcę dobra opodatkowanego, a więc konsumenta. Nabyte przedsiębiorstwo w ramach prowadzonej przez upadłego działalności gospodarczej było elementem konstrukcji mechanizmu podatku od wartości dodanej. Dlatego też wydaje się uzasadnione przyjęcie, że nabywca przedsiębiorstwa kontynuuje produkcję dóbr, które będą nabywane przez konsumentów.

W konkluzji taka interpretacja oznaczałaby w praktyce, że na nabywcę przedsiębiorstwa w postępowaniu upadłościowym przechodziłoby prawo do zwrotu różnicy w podatku od wartości dodanej.

Podobnie elementem konstrukcyjnym w podatkach dochodowych jest obniżenie przychodu o koszty uzyskania przychodu. W sytuacji, gdy nie ma dochodu, a jest strata podatkowa to powinna ona przechodzić na nabywcę wraz z nabyciem przedsiębiorstwa upadłego.

Regulacje polskiego prawa upadłościowego i naprawczego nie są przystosowane do stosowania prawa o pomocy publicznej. Nie uwzględnia się okoliczności, że pomoc publiczna z uwagi na jej wielowątkowość, może występować również przy sprzedaży przedsiębiorstwa upadłego, co powinno być z punktu widzenia prawnego zasadą. Taka sytuacja skutkuje powstaniem dodatkowego ryzyka, które powinno być uwzględniane przez nabywcę przedsiębiorstwa. To on musi się liczyć z ewentualnym obowiązkiem zwrotu pomocy publicznej, którą uzyskał właśnie w wyniku przyznawania pomocy publicznej. W stosunku do niego będzie skierowane postępowanie windykacyjne, gdyż jest on, z punktu widzenia prawa subwencyjnego, beneficjentem pomocy.

Beneficjent pomocy jest zobowiązany do zwrotu kwoty stanowiącej równowartość udzielonej pomocy publicznej, co do której Komisja wydała decyzję o obowiązku zwrotu pomocy. Taką decyzję Komisja wydaje, gdy pomoc przy sprzedaży przedsiębiorstwa nie była zgodna ze wspólnym rynkiem, a w szczególności nie była notyfikowana. Wykonanie obowiązku notyfikacji pomocy publicznej jest praktycznie rzecz biorąc niemożliwe.

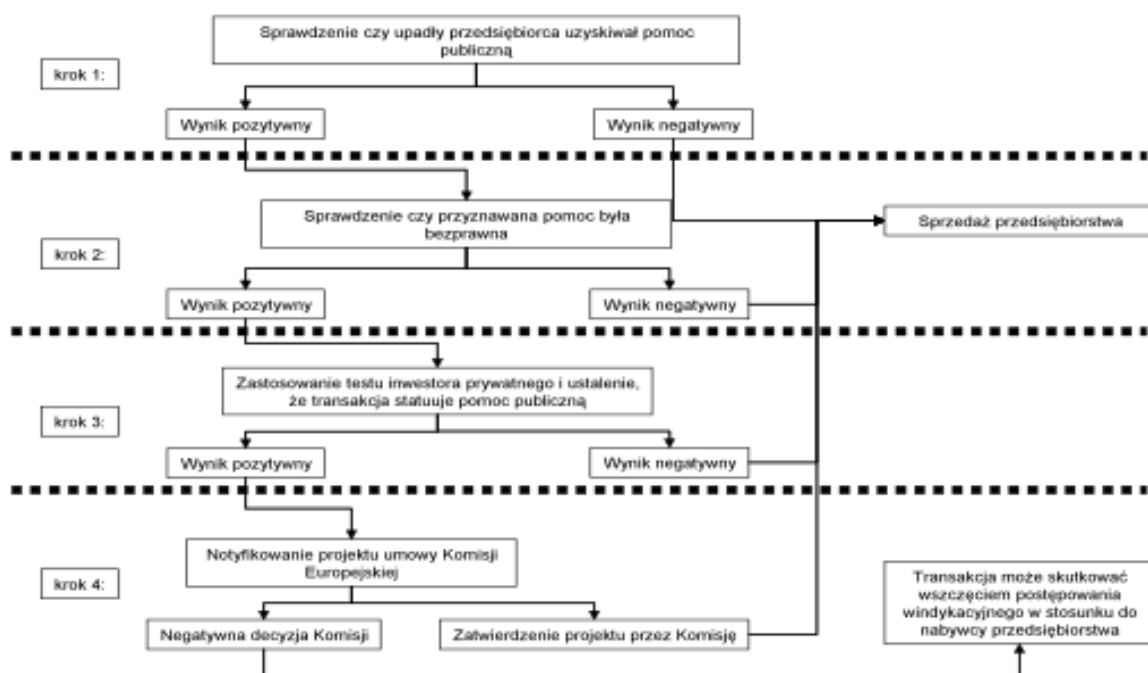
Na przeszkodzie stoi po pierwsze brak przepisów kompetencyjnych do badania projektu pomocy i przygotowywania notyfikacji. Nawet przyjmując, że taki obowiązek został nałożony na syndyka jego zaniechanie nie rodzi konsekwencji w zakresie

odpowiedzialności prawnej. Jednocześnie nawet zakładając, że syndyk w dobrej wierze zbada transakcję pod tym kontem dokonanie notyfikacji jest utrudnione, a nawet niemożliwe, z uwagi na zapisy art. 321 ust. 1 p.u.n. Syndyk nie ma w takiej sytuacji możliwości do przeprowadzenia procedury w kraju, a w dalszym ciągu UOKiK oraz Stałe Przedstawicielstwo Rzeczypospolitej Polskiej i w końcu Komisja Europejska nie zakończą postępowania w ciągu jednego miesiąca od dnia zatwierdzenia wyboru oferty przez sędziego komisarza.

Podmioty biorące udział w procesie sprzedaży przedsiębiorstwa winny podejmować szczególne działania. W dalszej części podsumowania chciałbym zaproponować, jakimi dyrektywami powinni się oni kierować.

Przebieg procesu decyzyjnego został przedstawiony w formie graficznej na następnej stronie (por. Rysunek. Schemat postępowania przy sprzedaży przedsiębiorstwa w toku postępowania upadłościowego).

Rysunek. Schemat postępowania przy sprzedaży przedsiębiorstwa w toku postępowania upadłościowego



Źródło: Opracowanie własne



Trzeba wyraźnie podkreślić, że przedstawione obowiązki wynikające z prawa subwencyjnego mają ograniczone zastosowanie. Dotyczą tylko sytuacji, gdy występuje element pomocy publicznej. Można go wyeliminować poprzez nie zatwierdzenie transakcji, gdy okaże się, że wynik zastosowanego testu inwestora prywatnego jest pozytywny, a więc gdy występuje pomoc publiczna. Dlatego też niezwykle ważną rolę w ograniczaniu ryzyka prawnego odgrywać powinien syndyk oraz sędzia komisarz.

W pierwszej kolejności należy zdiagnozować majątek przedsiębiorcy. Diagnoza winna zakończyć się stwierdzeniem, czy majątek przedsiębiorstwa był finansowany ze środków publicznych będących pomocą publiczną.

W dalszej kolejności należy ustalić, czy przyznawana pomoc publiczna upadłemu przedsiębiorcy była zgodna z prawem. W przypadku negatywnej odpowiedzi na ostatnie pytanie, deską ratunku jest poddanie transakcji testowi inwestora prywatnego. W zależności od jego wyniku należy projekt umowy poddać procedurze notyfikacyjnej bądź nie.