

Sygn. akt I ACa 1836/14

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 25 czerwca 2015 r.

Sąd Apelacyjny w Łodzi I Wydział Cywilny w składzie:

Przewodniczący: SSA Jolanta Grzegorzczak (spr.)

Sędziowie: SA Krzysztof Depczyński

SA Anna Beniak

Protokolant: st. sekr. sąd. Jacek Raciborski

po rozpoznaniu w dniu 12 czerwca 2015 r. w Łodzi

na rozprawie

sprawy z powództwa **Syndyka Masy Upadłości Przedsiębiorstwa (...) Spółki Akcyjnej w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w B.**

przeciwko **Skarbowi Państwa - Naczelnikowi (...) Urzędu Skarbowego w Ł. oraz M. F. - Komornikowi Sądowemu przy Sądzie Rejonowym w Jędrzejowie**

o zapłatę

na skutek apelacji pozwanych

od wyroku Sądu Okręgowego w Łodzi

z dnia 20 października 2014 r. sygn. akt I C 483/14

1. oddała obie apelacje;
2. zasądza na rzecz Syndyka Masy Upadłości Przedsiębiorstwa (...) Spółki Akcyjnej w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w B. od Skarbu Państwa - Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w Ł. kwotę 2700 (dwa tysiące siedemset) złotych tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu apelacyjnym;
3. zasądza na rzecz Syndyka Masy Upadłości Przedsiębiorstwa (...) Spółki Akcyjnej w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w B. od M. F. – Komornika Sądowego przy Sądzie Rejonowym w Jędrzejowie kwotę 2700 (dwa tysiące siedemset) złotych tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu apelacyjnym.

I ACa 1836/14

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 20 października 2014 r. Sąd Okręgowy w Łodzi

- zasądził od pozwanych: Skarbu Państwa – Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w Ł. i od M. F. – Komornika Sądowego przy Sądzie Rejonowym w Jędrzejowie na rzecz Przedsiębiorstwa (...) SA w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w B. kwotę 161.085 złotych z odsetkami od dnia 8 marca 2014 r. do dnia zapłaty, z zastrzeżeniem, że spełnienie świadczenia przez któregokolwiek z pozwanych zwalnia drugiego z nich do wysokości spełnionego świadczenia;

- zasądził solidarnie od pozwanych na rzecz strony powodowej kwotę 3.617 złotych tytułem zwrotu kosztów zastępstwa procesowego;

- nadto zasądził od pozwanego M. F. – Komornika Sądowego przy Sądzie Rejonowym w Jędrzejowie na rzecz Skarbu Państwa Sądu Okręgowego w Łodzi kwotę 8.055 złotych tytułem zwrotu opłaty sądowej.

Wyrok ten został wydany w oparciu o następujące ustalenia faktyczne.

Pozwany M. F. - Komornik Sądowy przy Sądzie Rejonowym w Jędrzejowie wszczął postępowanie egzekucyjne przeciwko Przedsiębiorstwu (...) Spółce Akcyjnej w B., prowadzone pod sygn. akt Km 843/13 z wniosku wierzyciela (...) Spółki Akcyjnej z siedzibą w S..

W toku postępowania egzekucyjnego pozwany K. dokonał zajęcia ruchomości stanowiących własność dłużnika. W dniu 5 lipca 2013 r. została przeprowadzona licytacja, w wyniku której została sprzedana część zajętych ruchomości, dokładnie opisanych w pkt. 3 pisma pozwanego z dnia 20 sierpnia 2013 r. W związku ze sprzedażą tych rzeczy pozwany K. wystawił ich nabywcom faktury VAT w sumie na kwotę 633.783,48 zł, w tym kwota 130.371,86 zł stanowiła podatek od towarów i usług (VAT).

Natomiast w dniu 19 lipca 2013r. pozwany K. dokonał sprzedaży egzekucyjnej ruchomości należących do dłużnika na rzecz D. K. prowadzącej działalność gospodarczą pod firmą PHU Usługi (...). W związku z tym wystawił nabywcy fakturę VAT nr (...) r. na kwotę 164.250 złotych, która obejmowała także kwotę 30.713,43 stanowiącą podatek od towarów i usług (VAT).

Postanowieniem z dnia 24 lipca 2013 r. Sąd Rejonowy w Piotrkowie Trybunalskim ogłosił upadłość Przedsiębiorstwa (...) Spółki Akcyjnej w B. w celu likwidacji majątku dłużnika i wyznaczył Syndykiem T. K..

Pismem z dnia 25 lipca 2013 r. Syndyk poinformował pozwanego K. - M. F. o ogłoszeniu upadłości dłużnika, jednocześnie wystąpił o udzielenie odpowiedzi na pytanie o sposób rozdysonowania środków uzyskanych w toku egzekucji oraz poinformował K., że po dniu ogłoszenia upadłości wszystkie postępowania egzekucyjne prowadzone przeciwko upadłemu podlegają zawieszeniu z mocy prawa, a kwoty uzyskane w toku egzekucji podlegają zwrotowi do masy upadłości po dniu uprawomocnienia się postanowienia o ogłoszeniu upadłości.

Kolejnym pismem z dnia 12 sierpnia 2013 r. Syndyk zgłosił wniosek o przelanie na rachunek bankowy upadłego całości niewydatkowanych jeszcze środków pieniężnych uzyskanych w toku wszystkich postępowań egzekucyjnych przeciwko (...) S.A. prowadzonych przez pozwanego M. F., wskazując przy tym podstawę prawną tego

żądania.

Pozwany M. F. w piśmie z dnia 20 sierpnia 2013 r. poinformował powoda, że uzyskana w toku egzekucji kwota zostanie przekazana do masy upadłości, jednakże w kwocie pomniejszonej o kwotę stanowiącą podatek VAT od sprzedaży oraz kosztów egzekucji.

Kolejnym swym pismem z dnia 27 września 2013 r. pozwany M. F. poinformował, że w dniu 24 sierpnia 2013 r. wpłacił na rachunek (...) Urzędu Skarbowego w L. kwotę 161.050 zł tytułem zapłaty podatku VAT od sprzedaży ruchomości dłużnika dokonanych w dniu 5 lipca 2013 r. oraz 19 lipca 2013r

Pozwany Skarb Państwa zgłosił do masy upadłości wierzytelność wynikającą z pozostałego podatku VAT należnego za lipiec 2013r..

Sąd Okręgowy podkreślił, że stan faktyczny nie był kwestionowany przez żadną ze stron, natomiast rozstrzygnięcie niniejszej sprawy zależy jedynie od oceny stanu prawnego i interpretacji obowiązujących przepisów.

Sąd I instancji ocenił, że każdy z pozwanych odpowiada w granicach roszczenia dochodzonego przez stronę powodową lecz na innej podstawie prawnej, dlatego odpowiedzialność ta jest odpowiedzialnością in solidum.

Sąd Okręgowy stwierdził, że Skarb Państwa reprezentowany przez Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w Ł. odpowiada na podstawie art. 410 § 2 k.c. w zw. z art. 405 k.c. i szeroko uzasadnił swe stanowisko (k. 192-195), natomiast pozwany K. – M. F. odpowiada na podstawie art. 23 ust. 1. ustawy o komornikach sądowych i egzekucji wobec naruszenia przez K. w toku prowadzonego postępowania egzekucyjnego art. 146 ust. 1 i 2 ustawy prawo upadłościowe i naprawcze (dalej: p.u.n.) i także szeroko przedstawił argumenty, którymi kierował się dokonując tej oceny (k. 195-197).

O kosztach procesu Sąd I instancji orzekł na podstawie art. 98 k.p.c.

Apelację od tego wyroku wniosły obie pozwane strony.

Pozwany Skarb Państwa zaskarżył wyrok w zakresie orzeczeń zawartych w pkt 1 i 2. Skarżonemu wyrokowi apelujący zarzucił:

I. naruszenie przepisów postępowania mające wpływ na wynik sprawy, tj.

1) art. 233 § 1 k.p.c. przez wyprowadzenie wniosków końcowych sprzecznych z zebrany materiał dowodowy polegających na przyjęciu, że pozwany Skarb Państwa zgłosił do masy upadłości wierzytelność wynikającą ze spornego podatku VAT w kategorii III, podczas gdy z dokumentu – zgłoszenie wierzytelności (k.111-114) oraz deklaracji VAT-7 za (...) nr (...) wynika, że sporna kwota nie została zgłoszona jako wierzytelność do masy upadłości;

II. naruszenie prawa materialnego, tj.:

1) art. 410 § 2 k.c., w zw. z art. 405 k.c., w zw. z art. 146 ust. 2 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz.U. z 2012 r., Nr 1112 j.t.) w zw. z art. 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 t.j.), przez uznanie, że świadczenie Komornika Sądowego przy Sądzie Rejonowym w Jędrzejowie polegające na zapłacie w imieniu Przedsiębiorstwa (...) Spółki Akcyjnej w upadłości likwidacyjnej z siedzibą w B. podatku VAT z tytułu sprzedaży egzekucyjnej ruchomości upadłego stanowiło świadczenie nienależne i prowadziło do bezpodstawnego wzbogacenia Skarbu Państwa reprezentowanego przez Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w Ł.;

2) art. 230 ust. 1 i ust. 2 p.u.n. oraz art. 342 ust. 1 pkt. 1 i 3 p.u.n., w zw. z art. 343 ust. 1 p.u.n., w zw. z art. 236 ust. 1 i 4 p.u.n., w zw. z art. 91 ust. 1 p.u.n., w zw. z art. 4, art. 5 i art. 6, w zw. z art. 21 § 1 pkt. 1, w zw. z art. 47 § 2 i 3 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.) w zw. z art. 18, art. 19a ust. 1, art. 99 ust. 1 i 12 oraz art. 103 ust. 1 ustawy o VAT, poprzez uznanie, że zobowiązanie z tytułu podatku VAT w związku z dokonaniem sprzedaży egzekucyjnej ruchomości upadłego nie należy do kosztów postępowania upadłościowego i nie podlega zaspokojeniu jako wierzytelność pierwszej kategorii, zaspakajana w miarę wpływu do masy upadłości stosownych sum, podczas gdy zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za miesiąc lipiec 2013 r. (w łącznej wysokości 250.572,00 zł) powstało po ogłoszeniu upadłości;

3) art. 77 ust. 1 p.u.n., w zw. z art. 410 § 2 k.c., w zw. z art. 18 ustawy o VAT, przez uznanie, że spełnienie świadczenia z tytułu podatku VAT przez K. będącego płatnikiem podatku VAT, w związku z dokonaniem sprzedaży egzekucyjnej ruchomości upadłego jest nieważną czynnością prawną, w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za miesiąc lipiec 2013 r. (w łącznej wysokości 250.572,00 zł) powstało po ogłoszeniu upadłości, a ponadto zapłata podatku nie jest czynnością prawną i nie może zostać uznana za nieważną czynność prawną.

W oparciu o przedstawione zarzuty Skarb Państwa wniosł o:

1) zmianę skarżonego wyroku i oddalenie powództwa w całości oraz o zasądzenie od powoda na rzecz pozwanego Skarbu Państwa kosztów postępowania, w tym na rzecz Skarbu Państwa – Prokuraturii Generalnej Skarbu Państwa kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

ewentualnie:

2) uchylenie skarżonego wyroku w zaskarżonej części i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia o kosztach postępowania,

przy czym - niezależnie od uwzględnienia jednego z dwóch ewentualnych wniosków apelacji, apelujący wniósł o zasądzenie od powodowego Syndyka na rzecz Skarbu Państwa reprezentowanego przez Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w Ł. kosztów postępowania apelacyjnego, w tym na rzecz Skarbu Państwa - Prokuraturii Generalnej Skarbu Państwa kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

W uzasadnieniu apelacji strona apelująca szeroko rozwinęła swe zarzuty.

(apelacja Skarbu Państwa k. 210-221)

Apelację wniósł także pozwany M. F. – Komornik Sądowy przy Sądzie Rejonowym w Jędrzejowie, który zaskarżył wyrok Sądu Okręgowego w całości i zarzucił:

podobnie jak pozwany Skarb Państwa naruszenie przepisów postępowania, tj.

1) art. 233 § 1 k.p.c. przez wyprowadzenie wniosków końcowych sprzecznych z zebrany materiał dowodowy polegających na przyjęciu, że pozwany Skarb Państwa zgłosił do masy upadłości wierzytelność wynikającą ze spornego podatku VAT w kategorii III, podczas gdy z dokumentu – zgłoszenie wierzytelności (k.111-114) oraz deklaracji VAT-7 za (...) nr (...) wynika, że sporna kwota nie została zgłoszona jako wierzytelność do masy upadłości;

2. naruszenie prawa materialnego, tj. art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 29.08.1997r. o komornikach sądowych i egzekucji (t.j. Dz.U. z 2011r. Nr 231, poz. 1376 ze zm., dalej u.k.s.e.) w związku z art. 146 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 28.02.2003r. Prawo upadłościowe i naprawcze (t.j. Dz.U. z 2012r., poz. 1112 ze zm., dalej p.u.n.) poprzez jego niewłaściwe zastosowanie i przyjęcie, że działanie Komornika Sądowego przy Sądzie Rejonowym w Jędrzejowie M. F., tj. pozwanego ad. 2, jest niezgodne z prawem i w związku z tym, że K. jest zobowiązany do naprawienia szkody, podczas gdy K. działał zgodnie z obowiązującymi przepisami, a do powstania szkody w majątku upadłego w ogóle nie doszło;

3. naruszenie przepisu art. 23 ust. 1 u.k.s.e. w związku z art. 146 ust. 1 i ust. 2 p.u.n. oraz w związku z art. 230 ust. 1 i ust. 2 p.u.n. oraz art. 342 ust. 1 pkt. 1 i 3 p.u.n., w zw. z art. 343 ust. 1 p.u.n., w zw. z art. 236 ust. 1 i 4 p.u.n., w zw. z art. 91 ust. 1 p.u.n., w zw. z art. 4, art. 5 i art. 6, w zw. z art. 21 § 1 pkt. 1, w zw. z art. 47 § 2 i 3 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.) w zw. z art. 18, art. 19a ust. 1, art. 99 ust. 1 i 12 oraz art. 103 ust. 1 ustawy o VAT, poprzez uznanie, że zobowiązanie z tytułu podatku VAT w związku z dokonaniem sprzedaży egzekucyjnej ruchomości upadłego nie należy do kosztów postępowania upadłościowego i nie podlega zaspokojeniu jako wierzytelność pierwszej kategorii, zaspakajana w miarę wpływu do masy upadłości stosownych sum, podczas gdy zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za miesiąc lipiec 2013 r. (w łącznej wysokości 250.572,00 zł) powstało po ogłoszeniu upadłości i w związku z tym bezpodstawne uznanie przez Sąd I instancji, że działanie Komornika Sądowego przy Sądzie Rejonowym w Jędrzejowie M. F., tj. pozwanego ad. 2, jest niezgodne z prawem i w związku z tym, że K. jest zobowiązany do naprawienia szkody, podczas gdy K. działał zgodnie z obowiązującymi przepisami, a do powstania szkody w majątku upadłego w ogóle nie doszło.

W oparciu o przedstawione zarzuty pozwany M. K. wniósł o:

1) zmianę skarżonego wyroku i oddalenie powództwa w całości;

2) zasądzenie od powoda na rzecz pozwanego ad. 2 kosztów procesu, w tym kosztów postępowania apelacyjnego, z uwzględnieniem kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu przed Sądem I i II instancji;

ewentualnie o:

3) uchylenie skarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania - przy uwzględnieniu kosztów postępowania odwoławczego, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

W uzasadnieniu swej apelacji pozwany ad. 2 szeroko rozwinął swe zarzuty.

(apelacja pozwanego M. F. k. 226-233)

Pełnomocnik strony powodowej wniósł odpowiedź na obie apelacje, żądając ich oddalenia i wnosząc o solidarne zasądzenie od obydwu pozwanych kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu apelacyjnym.

W uzasadnieniu swej odpowiedzi jej autor szeroko ustosunkował się do zarzutów zgłoszonych w obydwu apelacjach.

(odpowiedź powoda na apelacje pozwanych k. 247-260)

Sąd Apelacyjny zważył co następuje:

Zarzuty podniesione w każdej ze złożonych apelacji przez obydwie strony pozwane nie są trafne i nie zasługują na uwzględnienie z następujących przyczyn.

Strony niniejszego postępowania są zgodne co do ustaleń poczynionych przez Sąd Okręgowy, z wyjątkiem kwestii podniesionej w apelacjach obydwu stron pozwanych, jakoby wadliwie Sąd ten przyjął, że wierzytelność z tytułu spornego podatku VAT została przez Skarb Państwa w ogóle zgłoszona na listę wierzytelności i to w kategorii trzeciej.

Jednocześnie pozwany Skarb Państwa przyznał, że zgłosił na listę wierzytelności w kategorii trzeciej część podatku VAT wynikającego z deklaracji VAT-7 za (...) nr (...), jednakże w zgłoszeniu tym pominął tę kwotę (część wierzytelności), która została przekazana przez K., o zwrot której przez zasądzenie wnosi strona powodowa w przedmiotowej sprawie. Strona pozwana ad. 1 podniosła, że omyłkowo wskazała tę należność w kategorii trzeciej, zamiast – w kategorii pierwszej. (k. 213)

W ocenie Sądu Apelacyjnego zarzut ten nie jest trafny, bowiem Sąd I instancji nie stwierdził, że pozwany Skarb Państwa zgłosił do masy upadłości tę część wierzytelności z tytułu podatku VAT za miesiąc lipiec 2013r., którą otrzymał od K.. Sąd ten prawidłowo zauważył natomiast brak konsekwencji strony pozwanej w przedstawianym przez nią stanowisku, co do kwalifikacji wierzytelności z tytułu podatku VAT za lipiec 2013 r. Z deklaracji (...) nr (...) wynika, że cała należność z tytułu podatku VAT za lipiec 2013r. wyniosła 241.191,00 zł, którą to wierzytelność Skarb Państwa pomniejszył o zapłaconą przez K. sporną kwotę 161.085,00 zł, przeto zgłosił do masy upadłości różnicę, tj. 80.106,00 zł, z tym, że zgłoszenia tego dokonał do trzeciej kategorii należności wymienionej w art. 342 p.u.n., obecnie w sposób nieprzekonujący natomiast twierdzi, że wprawdzie zgłoszenia tej należności powinien dokonać do kategorii pierwszej, lecz do zgłoszenia jej do kategorii trzeciej doszło na skutek omyłki Skarbu Państwa. Twierdzenie to w ocenie Sądu Apelacyjnego zostało przedstawione wyłącznie na potrzeby niniejszego postępowania, za czym także przemawia i to, że tego rodzaju twierdzenie i tłumaczenie zostało dokonane dopiero w jego toku, lecz nie znajduje ono żadnego logicznego uzasadnienia i wyjaśnienia.

Istota sporu w przedmiotowym postępowaniu sprowadza się bowiem do odpowiedzi na pytanie czy należność z tytułu podatku VAT od sprzedaży ruchomości należących do podmiotu, w stosunku do którego została po dacie sprzedaży ogłoszona upadłość likwidacyjna a dokonanych przez K. przed ogłoszeniem tej upadłości, zalicza się do kosztów postępowania upadłościowego i czy w związku z tym należy ona, jak twierdzi każda ze stron pozwanych, do I kategorii

zobowiązań upadłego podmiotu, o których mowa w art. 342 Prawa upadłościowego i naprawczego (Dz. U. z 2012, nr 1112 t.j. ze zm.), czy też do III kategorii, jak przyjął Sąd Okręgowy.

Faktem niekwestionowanym przez żadną ze stron postępowania jest ustalenie, które poczynił Sąd Okręgowy, że w toku postępowania egzekucyjnego prowadzonego przez pozwanego K. przeciwko dłużnikowi, którym była Spółka Akcyjna Przedsiębiorstwo (...) z siedzibą w B., K. ten sprzedał na licytacji w dniu 5 i 19 lipca 2013r. opisane ruchomości stanowiące własność dłużnika a należny od tych transakcji podatek VAT wyniósł łącznie kwotę 161.085 zł, która to kwota została przez K. wpłacona w dniu 24 sierpnia 2013r. na konto pozwanego Skarbu Państwa - Urzędu Skarbowego w Ł., mimo faktu, że już miesiąc wcześniej, tj. w dniu 25 lipca 2013r. Syndyk poinformował K., że w dniu poprzednim została przez Sąd ogłoszona upadłość likwidacyjna dłużnika i że w związku z tym wszystkie toczące się przeciwko dłużnikowi postępowania egzekucyjne uległy zawieszeniu z mocy prawa a kwoty uzyskane w toku tych egzekucji podlegają zwrotowi do masy upadłości po dniu uprawomocnienia się postanowienia o ogłoszeniu upadłości. Następnie w dniu 12 sierpnia 2013r. Syndyk zwrócił się pisemnie do K., by przelał uzyskane w toku postępowania egzekucyjnego przeciwko upadłemu a nierozdysponowane jeszcze środki na wskazany rachunek bankowy prowadzony przez Syndyka. Mimo to, pozwany K. w 12 dni później, tj. w dniu 24 sierpnia 2013r. z pominięciem procedury przewidzianej w prawie upadłościowym, wpłacił na rachunek (...) Urzędu Skarbowego 161.050 zł tytułem podatku VAT należnego od sprzedaży w dniach 5 i 19 lipca 2013r. ruchomości stanowiących własność dłużnika.

Stosownie do przepisów zawartych w ustawie z dnia 28 lutego 2003r. – Prawo upadłościowe i naprawcze, ustawa ta rozróżnia dwie kategorie należności podatkowych, a mianowicie: „przypadające za czas po ogłoszeniu upadłości podatki i inne daniny publiczne” (art. 230 ust. 2 p.u.n.), które w myśl art. 342 ust. 1 pkt. 1 p.u.n. stanowią koszt postępowania upadłościowego oraz „podatki i inne daniny publiczne”, które stosownie do art. 342 ust. 2 pkt. 3 zaliczane są do III kategorii zaspokojenia, przy czym jedynym kryterium je rozróżniającym jest okres „za który one przypadają” a nie – tak jak wywodzą apelujący – chwila powstania obowiązku podatkowego. Przez użycie sformułowania w cytowanych wyżej przepisach tej ustawy „przypadające za czas” a nie „przypadające w czasie”, sam ustawodawca wskazał, że decydującą datą jest data zaistnienia okoliczności stanowiącej źródło, z której wynika obowiązek uiszczenia podatku. Z treści rozważań i sformułowań przedstawionych przez Sąd Okręgowy w uzasadnieniu skarżonego wyroku wynika, że Sąd ten stwierdzając, że obowiązek podatkowy odnośnie przedmiotowego podatku VAT powstał w chwili dokonania przez pozwanego K. sprzedaży egzekucyjnych opisanych ruchomości, nie użył określenia „obowiązek podatkowy” w takim znaczeniu jakie zawarte jest w definicji prezentowanej w Ordynacji podatkowej. Jednocześnie należy stwierdzić, że jak podkreślano w doktrynie (np. H. D. „Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe”, PiP nr (...), s. 24) także ustawa o podatku od towarów i usług (VAT) w sposób niejednoznaczny posługuje się pojęciem „obowiązek podatkowy”, zwłaszcza w kontekście określenia momentu powstania zobowiązania podatkowego, przy czym autorzy publikowanych artykułów i opracowań podkreślają, że określenie „obowiązek podatkowy” w przepisach dotyczących podatku od towarów i usług (VAT) jest nadużywane, zaś sytuacje odnoszące się do powstania obowiązku podatkowego są w praktyce znacznie bliższe powstawaniu zobowiązania” (op. cit.).

Także Sąd Apelacyjny nie podziela stanowiska apelującego Skarbu Państwa, że zobowiązanie podatkowe powstaje dopiero z końcem okresu rozliczeniowego podatku i z upływem terminu jego płatności, (tj. po 25. dniu następnego miesiąca, w którym nastąpiło zdarzenie, w którym ma swe źródło ten obowiązek). Na uzasadnienie tego twierdzenia skarżący podnosi, że konkretyzacja polega na możliwości określenia w odniesieniu do konkretnej sytuacji poszczególnych elementów zobowiązania podatkowego wymienionych w art. 5 Ordynacji podatkowej, wobec tego przyjął, że w związku ze sprzedażą egzekucyjną ruchomości należących do upadłego możliwe stało się określenie elementów konkretyzujących należny podatek VAT, tj. osoby podatnika czyli sprzedającego, wysokości należnego podatku VAT stanowiącego procent uzyskanej ceny, terminu zapłaty (25. dzień miesiąca następnego po dniu dokonanej sprzedaży) oraz miejsce zapłaty (właściwy Urząd Skarbowy) dopiero po 25. sierpnia 2013r. Wbrew temu stanowisku, prawidłowo przyjął Sąd I instancji, że zobowiązanie podatkowe powstało w każdym konkretnym dniu dokonania sprzedaży egzekucyjnej, czyli 5. i 19. lipca 2013 r., a więc w dniach wskazanych przez Sąd I instancji jako daty powstania obowiązku podatkowego od każdej z dwóch transakcji - sprzedaży licycyjnych i z przyczyn wskazanych w uzasadnieniu skarżonego wyroku, tj. zgodnie z art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym

zobowiązania podatkowe z tytułu podatku VAT powstają z mocy prawa z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania.

Na marginesie powyższych uwag należy także przytoczyć stanowisko prezentowane przez stronę powodową, że przy przyjęciu za trafny pogląd skarżącego Skarbu Państwa, zobowiązanie podatkowe w rozumieniu Ordynacji podatkowej de facto w ogóle by nie powstawało, albowiem stosownie do treści art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej, wraz z upływem okresu rozliczeniowego obowiązek podatkowy automatycznie przekształcałby się w zaległość podatkową.

Jeżeli chodzi o wywody zawarte w apelacji pozwanego Skarbu Państwa z odniesieniem się do cytowanych orzeczeń sądów administracyjnych a dotyczące rozważań różnicujących pojęcia powstania obowiązku podatkowego i powstania zobowiązania podatkowego, zdaniem Sądu Apelacyjnego nie istnieje konieczność odniesienia się do poszczególnych tez zawartych w cytowanych orzeczeniach sądów administracyjnych, z których większość zostało wydanych w odniesieniu do odmiennych stanów faktycznych aniżeli stan faktyczny ustalony w przedmiotowej sprawie, bowiem większość tych orzeczeń odnosi się do sytuacji gdy orzeczona została upadłość konkretnych podmiotów z możliwością zawarcia układu, a nie - w celu likwidacji majątku dłużnika, tak jak w odniesieniu do upadłego w przedmiotowej sprawie, które to postępowanie posiada odrębną regulację w zakresie skutków ogłoszenia upadłości co do zobowiązań upadłego. Nawet gdyby wbrew przedstawionym wywodom, przyjąć teoretycznie, że źródłem powstania wierzytelności jest jednak wymagalność/płatność zobowiązania, to zgodnie z art. 91 ust. 1 p.u.n. „z chwilą ogłoszenia upadłości w celu likwidacji majątku dłużnika zobowiązania upadłego stają się natychmiast wymagalne”. Tym samym więc już w dniu ogłoszenia upadłości likwidacyjnej, zobowiązania podatkowe, których termin zapłaty jeszcze nie upłynął staną się wymagalne, czyli płatne. W tej sytuacji najpóźniej więc w tym dniu powstawałaby wierzytelność podatkowa upadłego, co tym samym jednocześnie wyklucza możliwość zakwalifikowania jej jako kosztu postępowania upadłościowego, a twierdzenie skarżącego, że termin płatności i wymagalność realizuje się na zasadach prawa podatkowego czyli wraz z upływem okresu rozliczeniowego jest niezasadne, gdyż cyt. art. 91 ust. 1 w swej treści nie czyni żadnego rozróżnienia w zakresie rodzaju wierzytelności podlegających natychmiastowej wymagalności, tym samym wszystkie wierzytelności względem upadłego przekształcają się w wymagalne.

Należy poza tym zwrócić uwagę, że koncepcja powstawania wierzytelności przedstawiona w cytowanych orzeczeniach zaciera granice pomiędzy pojęciem wierzytelności a wymagalnością zobowiązania, twierdząc, że każda wierzytelność będzie jednocześnie wymagalna. Wyklucza w ten sposób z teorii i praktyki prawa pojęcie „wierzytelności niewymagalnej”, na której istnienie wskazał przecież sam ustawodawca w kodeksie cywilnym (np. art. 411 pkt. 4 k.c., art. 498 § 1 k.c.). Należy więc przyjąć, wbrew wywodom apelującego, że zobowiązanie podatkowe w swej specyfice, prócz odrębności w zakresie sposobu powstawania (dokonanie czynności objętej obowiązkiem podatkowym) i jego treści (wynikającej z przepisów podatkowych), nie odbiega pod względem samej swojej konstrukcji od zobowiązania cywilno-prawnego.

Sąd Apelacyjny podziela twierdzenie, że podatek VAT mający swe źródło w czynności dokonanej przed ogłoszeniem upadłości nie należy do kosztów prowadzonego postępowania upadłościowego, zatem wierzytelność stanowiąca równowartość tego podatku należy do grupy III zobowiązań upadłego, stosownie do podziału ustalonego przez ustawodawcę w art. 342 p.u.n., natomiast podatek VAT mający swe źródło w czynności dokonanej przez Syndyka już po ogłoszeniu upadłości należy do kosztów prowadzonego postępowania upadłościowego i dlatego należy do grupy I tych zobowiązań.

Stosownie do treści art. 230 ust. 1 i 2 ustawy Prawo upadłościowe i naprawcze do kosztów postępowania upadłościowego zalicza się opłaty sądowe oraz wydatki niezbędne do osiągnięcia celu postępowania (ust. 1). Do wydatków postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku upadłego należą m.in. podatki i inne daniny publiczne należne za okres po ogłoszeniu upadłości (ust. 2). Skoro, jak wynika z wyżej przedstawionych wywodów, przedmiotowy podatek VAT miał swe źródło w czynności dokonanej przed ogłoszeniem upadłości, przeto nie mógł być zaliczony do kosztów postępowania upadłościowego, bowiem stanowił zwykłe zobowiązanie upadłego przypadające za czas sprzed ogłoszenia upadłości, czyli z pewnością nie była to należność niezbędna do osiągnięcia celu postępowania upadłościowego.

Odnosnie zarzutów dotyczących braku podstaw przyjęcia odpowiedzialności pozwanego K. w przedmiotowej sprawie.

Zgodnie z art 179 § 3 k.p.c. w zw. z art. 13 § 2 k.p.c. oraz regulacją zawartą w art. 146 ust. 1 p.u.n., z chwilą ogłoszenia upadłości postępowanie egzekucyjne ulega zawieszeniu z mocy prawa i żadne czynności egzekucyjne nie mogą być w związku z tym podejmowane przez K.. Natomiast po uprawomocnieniu się postanowienia o ogłoszeniu upadłości postępowanie egzekucyjne ulega umorzeniu z mocy prawa. Zamierzonym przez ustawodawcę celem tej regulacji jest spowodowanie „zamrożenia” postępowań egzekucyjnych toczących się wcześniej przeciwko upadłemu, które zamieniają się z mocy tej regulacji ustawowej w jedną swego rodzaju „egzekucję singularną”, którą w istocie jest postępowanie upadłościowe a które od tej daty prowadzi syndyk. W ramach tego postępowania wszyscy wierzyciele zgłaszają swe wierzytelności przeciwko upadłemu i syndyk prowadzi to postępowanie według reguł obowiązujących w postępowaniu upadłościowym. Dlatego mając na uwadze cel tego rodzaju regulacji należy uznać, że przepisy Prawa upadłościowego i naprawczego są przepisami szczególnymi i dlatego należy dać im prymat. Również NSA stwierdził, że „przepisy Prawa upadłościowego mają charakter *lex specialis* w stosunku do przepisów podatkowych, w tym przepisów ustawy Ordynacja podatkowa” (wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2005 r. sygn. akt I FSK 752/05).

Koszty postępowania upadłościowego pokrywane są z masy upadłości (art. 231 prawa upadłościowego). Przepis art. 342 ust. 1 prawa upadłościowego przewiduje, że należności podlegające zaspokojeniu z funduszków masy upadłości dzieli się na odpowiednie kategorie, w tym kategorię pierwszą, do której zaliczono m.in. koszty postępowania upadłościowego (pkt 1) i kategorię trzecią obejmującą m.in. podatki (pkt 3). W skład masy upadłości wchodzi majątek należący do upadłego w dniu ogłoszenia upadłości oraz nabyty przez upadłego w toku postępowania upadłościowego, z zastrzeżeniem art. 63-67 (art. 62 ustawy upadłościowej).

Z powyższego wynika, że wszelkie należności istniejące w dniu ogłoszenia upadłości, jak i powstałe po jej ogłoszeniu na skutek działań Syndyka, podlegają od tej chwili zaspokojeniu z masy upadłości, natomiast kolejność zaspokojenia tych należności regulują przepisy prawa upadłościowego. Tylko podatki związane z czynnościami Syndyka stanowiące koszty postępowania upadłościowego zaliczane są do pierwszej kategorii zaspokojenia. Oznacza to, że podatki należne za okres po ogłoszeniu upadłości obejmującej likwidację majątku upadłego podlegają zaspokojeniu z masy upadłości i to w pierwszej kolejności, natomiast podatki mające swe źródło w czynnościach dokonanych przed ogłoszeniem upadłości, tak jak przedmiotowa należność, nie stanowią kosztów postępowania upadłościowego a zatem należą do trzeciej kategorii zaspokojenia (o czym była już mowa wyżej).

Tylko wierzytelności w postaci podatków powstałe po dacie ogłoszenia upadłości stanowiące wydatki postępowania upadłościowego, obejmujące likwidację majątku upadłego, zaliczane są do kosztów takiego postępowania z mocy samego prawa i podlegają zaspokojeniu z funduszy masy upadłości (art. 342 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 230 ust. 2 ustawy Prawo upadłościowe).

Zaakceptowanie stanowiska przeciwnego oznaczałoby nieuzasadnione pominięcie całego obszaru normatywnego Prawa upadłościowego i naprawczego, dotyczącego kolejności zaspokajania wierzycieli oraz bezpodstawne przyznanie charakteru i mocy unormowania w tym przedmiocie art. 55 § 2 Ordynacji podatkowej, którego treść w przywołanym zakresie nie tworzy regulacji prawnej i do prawa upadłościowego w żaden sposób się nie odwołuje” (tak wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2008 r. sygn. akt I FSK 1833/07).

Dlatego też należy stwierdzić, że o kolejności, zasadach i warunkach zarachowywania należności podatkowych, podlegających zaspokojeniu z funduszków masy upadłości, stanowią regulacje zawarte w prawie upadłościowym i naprawczym, natomiast we wskazanym zakresie przepisy Ordynacji podatkowej nie mają zastosowania, o czym także była już mowa wyżej.

Skoro jak wynika z przedstawionych wyżej okoliczności oraz ustaleń dokonanych przez Sąd Okręgowy i niekwestionowanych przez żadną ze stron postępowania, przedmiotowy podatek VAT należny był od czynności dokonanych przed ogłoszeniem upadłości dłużnika (sprzedaży dokonanych w dniach 5 i 19 lipca 2013r.), przeto z art. 230 p.u.n. wynika, że te zobowiązania podatkowe należą do kategorii III, według podziału zawartego w art. 342

p.u.n. Zatem skoro pozwany K., został poinformowany w dniu 25 lipca 2013r. o ogłoszeniu w dniu 24 lipca 2013r. upadłości dłużnika (Spółki Akcyjnej Przedsiębiorstwo (...)), przeto zgodnie z art. 146 ust. 1 i 2 p.u.n. postępowanie egzekucyjne uległo w tej dacie zwieszeniu z mocy prawa, w efekcie więc pozwany K. nie mógł dokonywać jakichkolwiek czynności egzekucyjnych w tej sprawie. Nadto na żądanie Syndyka powinien był przekazać do masy upadłości kwoty niewydatkowane do tej chwili, a uzyskane w toku egzekucji. Natomiast nie miał prawa po tej dacie przekazać pozwanemu Skarbowi Państwa – Urzędowi Skarbowemu równowartości podatku VAT należnego od transakcji sprzedaży ruchomości należących wcześniej do upadłego, bowiem skoro jak wynika z przedstawionych wyżej rozważań należały one do III kategorii zaspokojenia (art. 342 p.u.n.), zatem ich zapłata mogła nastąpić wyłącznie w drodze podziału funduszy tworzących masę upadłości w kolejności przewidzianej przepisami prawa upadłościowego, czyli po uprzednim zaspokojeniu wierzytelności należących do kategorii I i II. Także pozwany ad. 1 jako wierzyciel, który posiadał wierzytelność należącą do kategorii III nie miał prawa otrzymać należnego mu świadczenia przed zaspokojeniem wierzytelności zaliczonych do kategorii I i II. Sąd Apelacyjny podziela argumentację przedstawioną w uzasadnieniu skarżonego wyroku przez Sąd Okręgowy, że na skutek zaspokojenia na rzecz strony pozwanej ad. 1 należności z tytułu podatku VAT w kwocie dochodzonej pozwem, a należącej do kategorii III, poza kolejnością przewidzianą w art. 342 p.u.n., doszło do zubożenia masy upadłości, którą powinien był dysponować Syndyk zgodnie z zasadami i kolejnością zaspokajania poszczególnych wierzycieli, którzy zgłosili przysługujące im wobec upadłego wierzytelności. Po ogłoszeniu upadłości dłużnika, masę upadłości stanowią jedynie aktywa a nie pasywa, przeto wbrew wywiadom skarżącego Skarbu Państwa, uszczuplenie masy upadłości przez pozbawienie należnej kwoty dochodzonej niniejszym pozwem nie zostało zrównoważone zaspokojeniem części zobowiązań upadłego z naruszeniem zasad i kolejności wynikających z prawa upadłościowego. Zatem zasadnie uznał Sąd Okręgowy, że w tych okolicznościach zapłata dochodzonej należności na rzecz pozwanego Skarbu Państwa stanowiła świadczenie nienależne, a więc zasądzenie dochodzonej kwoty skarżonym wyrokiem przez Sąd I instancji od pozwanego Skarbu Państwa w oparciu o art. 410 § 2 k.c. w zw. z art. 405 k.c. było zasadne.

Natomiast K. nie miał prawa odprowadzić przedmiotowego podatku VAT po dniu 24 lipca 2013r. (data wydania postanowienia o ogłoszeniu upadłości likwidacyjnej dłużnika), w tej dacie, w której to uczynił, bowiem miał wiedzę i świadomość, że toczy się postępowanie upadłościowe, nadto był wezwany przez Syndyka do przekazania wszystkich środków finansowych do masy upadłości a mimo to tego nie uczynił i w efekcie jego działania doszło do pomniejszenia masy upadłości. Gdyby bowiem nie działanie pozwanego K. - M. F., w masie upadłości znalazłaby się dodatkowa kwota 161.085 zł, która mogłaby być przeznaczona na zaspokojenie kosztów postępowania lub innych należności. Tymczasem na skutek naruszenia przez tego pozwanego art. 146 ust. 1 i 2 p.u.n., suma ta nie weszła do masy upadłości. Tak więc działanie K. było deliktem, przy czym strona powodowa nie miała obowiązku udowodnić winy po stronie K., wystarczyła bowiem sama obiektywna bezprawność jego działania, wykazana w tym postępowaniu. Wbrew wywiadom i zarzutom pozwanego K., zasadnie Sąd Okręgowy uznał, że ponosi on wobec tego odpowiedzialność w oparciu o art. 23 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji w zw. z art. 146 ust. 1 i 2 p.u.n., tak jak przyjął Sąd Okręgowy w skarżonym wyroku.

Nietrafny jest także podniesiony przez apelujących zarzut obrazy art. 77 ust. 1 p.u.n. w zw. z art. 410 § 2 k.c. i w zw. z art. 18 ustawy o VAT. Sąd Okręgowy w uzasadnieniu skarżonego wyroku wskazał, że alternatywną podstawę kwestionowanego rozstrzygnięcia stanowi także fakt, że zapłata przedmiotowego podatku VAT przez K. została de facto dokonana z funduszy masy upadłości, czyli stanowiła nieważną czynność prawną zgodnie z treścią art. 77 ust. 1 p.u.n. i przekazane w jej ramach świadczenie w istocie jako świadczenie nienależne podlega zwrotowi do masy upadłości. Apelujący podnosili, że czynność polegająca na spełnieniu świadczenia pieniężnego jest czynnością techniczną a nie czynnością prawną, dlatego art. 77 p.u.n. nie ma do niej zastosowania. Wbrew temu twierdzeniu, należy wskazać chociażby na stanowisko przedstawione przez Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 6 listopada 2009 r., (I CSK 154/09), że spełnienie przez upadłego, po ogłoszeniu upadłości, świadczenia pieniężnego w wykonaniu zobowiązania wzajemnego zaciągniętego przed ogłoszeniem upadłości, jest czynnością prawną w rozumieniu art. 24 pr. upadłościowego. Natomiast co do zarzutu apelujących, że nie była to czynność upadłego tylko K., należy podkreślić, że dokonując tej wpłaty K. działał ze skutkiem na rzecz upadłego.

Mając powyższe na uwadze Sąd Apelacyjny oddalił obie apelacje jako niezasadne (art. 385 k.p.c.). O kosztach postępowania odwoławczego Sąd Apelacyjny orzekł na podstawie art. 98 k.p.c. w zw. z art. 108 §1 k.p.c., uwzględniając m. in. fakt, że każda z pozwanych stron przegrała sprawę w postępowaniu apelacyjnym, natomiast zarzuty podniesione w apelacji każdej z pozwanych stron jedynie w części się pokrywały, natomiast tak jak wskazał Sąd Okręgowy – podstawa odpowiedzialności każdego z pozwanych była inna, co wymagało od pełnomocnika strony powodowej odrębnego ustosunkowania się do zarzutów każdej ze stron skarżących, czyli także odrębnego, dodatkowego nakładu pracy.