

Problematyka stosowania art. 77 Prawa restrukturyzacyjnego w prawie podatkowym

Issues of application of Article 77 of the Restructuring Law in tax law

dr Piotr Stanisławiszyn

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

Streszczenie

Prawo restrukturyzacyjne zawiera instytucje i rozwiązania służące do realizacji celów i funkcji tej dziedziny prawa, czyli stworzenia ram dla utrzymania funkcjonowania przedsiębiorstwa w kryzysie oraz zabezpieczenia słusznym praw wierzycieli. W artykule na przykładzie instytucji zawartej w art. 77 ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne¹ ukazano problemy praktyczne wynikające z wprowadzenia w niej podziału wierzytelności za jeden okres rozliczeniowy na wierzytelność układową oraz wierzytelność bieżącą. Na gruncie regulacji i zasad prawa podatkowego taki podział i rozwiązania przyjęte w prawie restrukturyzacyjnym są nieznane. W efekcie dla ich stosowania należy modyfikować istniejące rozwiązania i instytucje prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: prawo restrukturyzacyjne, prawo podatkowe, skutki otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego, wierzytelności, okres rozliczeniowy.

Abstract

Restructuring law contains institutions and solutions to achieve the objectives and functions of this area of law, which is to create a framework for maintaining the functioning of the enterprise in crisis and securing the legitimate rights of creditors. The article, on the example of the institution contained in Article 77 of the Restructuring Law, shows practical problems resulting from the introduction in the restructuring law of the division of receivables for one settlement period into an arrangement claim and a current claim. From the point of view of regulations and principles of tax law, such a division and the solutions adopted are unknown. As a result, existing solutions and tax law institutions should be modified for their application.

Keywords: restructuring law, tax law, effects of opening restructuring proceedings, receivables, settlement period.

1. WSTĘP

W zakresie zagadnień odnoszących się do spraw restrukturyzacyjnych należy zwrócić uwagę na instytucje bezpośrednio dotyczące obowiązków publicznych. Jest o tyle istotne zagadnienie, że prawo podatkowe tak w Ordynacji podatkowej², jak i w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³, ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴ i ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁵ nie zostało co do zasady dostosowane do instytucji i rozwiązań zawartych w prawie restrukturyzacyjnym, co wydaje się z punktu widzenia praktyki rozwiązaniem nie tylko niesłusznym, ale wręcz budzącym wiele kontrowersji i wątpliwości. Sama idea, że restrukturyzacja – niezależnie od wdrożonego trybu i rodzaju oraz etapu realizacji – ma charakter z założenia neutralny dla regulacji publicznych, zwłaszcza w kontekście statusu podatnika, nie oznacza, iż nie ma żadnego wpływu na jego obowiązki⁶.

W opracowaniu omówiono wybrane problemy, które pojawiły się u podatników poddanych procesom restrukturyzacyjnym w praktyce stosowania art. 77 Prawa restrukturyzacyjnego. Tym bardziej że od czasu wprowadzenia tych rozwiązań w postępowaniach restrukturyzacyjnych w prawie podatkowym pojawiły się nowe instytucje, takie jak jednolity plik kontrolny (JPK) czy podzielona płatność (ang. *split payment*), które funkcjonują w zakresie tego prawa⁷. Ale już ich (i nie tylko ich) zastosowanie do wymogów i zasad narzuconych przez konstrukcję art. 77 Prawa restrukturyzacyjnego wywołuje konieczność dokonywania przez podatników albo dodatkowych czynności, albo wręcz tworzenia „swoistej fikcji” celem sprostania standardom postępowania restrukturyzacyjnego.

Na przykładzie instytucji zawartej w powyższym przepisie ukazano problemy praktyczne wynikające z wprowadzenia w prawie restrukturyzacyjnym podziału wierzytelności za jeden okres rozliczeniowy na wierzytelność układową oraz wierzy-

telność bieżącą. Na gruncie regulacji i zasad prawa podatkowego taki podział i rozwiązania przyjęte w prawie restrukturyzacyjnym są nieznanne. W efekcie dla ich stosowania należy modyfikować istniejące rozwiązania i instytucje prawa podatkowego, co nie zawsze jest łatwe, a bywa wręcz niemożliwe. Oddziałuje to także na stosowanie regulacji zawartych w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁸ oraz w Kodeksie karnym skarbowym⁹.

2. POJĘCIA „WIERZYTELNOŚCI UKŁADOWEJ” I „WIERZYTELNOŚCI BIEŻĄCEJ” ORAZ „OKRESU ROZLICZENIOWEGO”

Na mocy art. 77 ust. 1 Prawa restrukturyzacyjnego wierzytelności *ex lege* dzieli się na powstałe przed dniem otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego (wierzytelności układowe) oraz powstałe po tym dniu (wierzytelności bieżące)¹⁰. W tym zakresie ustawodawca nie przewidział podziału na wierzytelności publicznoprawne i prywatnoprawne, lecz wprowadził identyczną zasadę dla każdego rodzaju wierzytelności. Abstrahując od trafności takiego rozwiązania z perspektywy prawa restrukturyzacyjnego, należy zauważyć, że wyliczenie zawarte w powyższym przepisie nie ma charakteru zamkniętego w zakresie tak należności prywatnoprawnych, jak i należności publicznoprawnych. Warunkiem *sine qua non* skorzystania z tej instytucji, która – co warto podkreślić – następuje z mocy prawa, jest istnienie (powstanie) wierzytelności, którą należy powiązać z danym okresem rozliczeniowym.

Jeśli idzie o zagadnienia definicyjne, warto zaznaczyć, że ustawodawca nie posługuje się w tym zakresie nomenklaturą pojęciową z zakresu prawa podatkowego (np. powstanie obowiązku/zobowiązania podatkowego, termin zapłaty podatku itd.), a używa sformułowania „wierzytelność za okres rozliczeniowy”. Dokonanie wykładni tego przepisu w celu zastosowania do regulacji podatkowych wydaje się więc kluczowe dla zrozumienia istoty tej instytucji¹¹. Należy przyjąć, że „wierzytelność za okres rozliczeniowy” to wierzytelność, która powstała w tym okresie. Z perspektywy regulacji podatkowych dotyczy to zatem tych zdarzeń, z którymi ustawy podatkowe wiążą skutek w postaci powstania obowiązku/zobowiązania podatkowego, a nie terminu jego zapłaty. Jest to najbardziej widoczne w przypadku podatków płaconych w okresach dłuższych, np. kwartalnie czy też rocznie, gdzie często między datą powstania obowiązku/zobowiązania podatkowego a terminem zapłaty podatku istnieje znaczna rozpiętość czasowa. Innymi słowy, intencją ustawodawcy było to, aby mimo tego że prawo podatkowe nie dostrzega zdarzenia, jakim jest dzień otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego¹², doszło do podziału w świetle regulacji Prawa restrukturyzacyjnego wierzytelności wynikającej ze stosunków podatkowo-prawnych.

Jeśli przeniesie się powyższe rozważania na kanwę podatków, to sam fakt zaistnienia zdarzenia, jakim jest dzień otwarcia postępowania, jest irrelewantny dla powstania i rozliczenia podatku w tym sensie, że nie powoduje to przesunięcia momentu powstania obowiązku podatkowego/zobowiązania podatkowego ani terminu jego zapłaty. Jest to bowiem efekt autonomicznej regulacji zawartej w prawie podatkowym. Tym samym należy przyjąć, że istota przepisu art. 77

ust. 1 Prawa restrukturyzacyjnego to w zasadzie doprowadzenie do przyporządkowania do określonego okresu rozliczeniowego nie tyle płatności, a więc wykonania obowiązku/zobowiązania podatkowego, ile decydujący w tym zakresie jest fakt jego powstania. Jeśli obowiązek/zobowiązanie podatkowe powstanie przed dniem otwarcia postępowania, będzie tak kwalifikowany niezależnie od tego, kiedy przypada termin złożenia deklaracji i zapłaty. Tym samym stanie się tzw. wierzytelnością układową wchodzącą z mocy prawa do układu i poddaną takiemu samemu reżimowi jak inne wierzytelności powstałe przed dniem otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego.

Aby wzmocnić tę koncepcję, warto wskazać na art. 76 i 84 Prawa restrukturyzacyjnego, które potwierdzają powyższy sposób wykładni i jej efekty w zakresie przełożenia regulacji art. 77 tej ustawy na kanwę regulacji podatkowych. Nie można także tracić z pola widzenia, że za takim rozumieniem powiązania okresu rozliczeniowego z wierzytelnością, w tym mającą charakter publicznoprawny, przemawia *ratio legis* proponowanego rozwiązania przyporządkowania określonych wierzytelności bądź do okresu przed dniem otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego, bądź do okresu po tym dniu.

Należy jednocześnie przyjąć, że podział na wierzytelności powstałe przed dniem otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego i po tym dniu ma charakter zdarzenia pewnego i niepowtarzalnego w tym sensie, iż raz przyjęty dzień jest granicą dzielącą wierzytelności w danym okresie rozliczeniowym i nie może ulec zmianie¹³. To podkreślenie ma także reperkusje w prawie podatkowym, albowiem tylko raz dochodzi do sytuacji, w której w danym postępowaniu art. 77 ust. 1 Prawa restrukturyzacyjnego znajdzie zastosowanie. Późniejsze procesowe zmiany w tym zakresie nie mogą wpływać na obowiązki statuowane przez powyższy przepis i mające konsekwencje w prawie podatkowym¹⁴.

Kolejnym założeniem, które zostało zawarte w dyspozycji normy z art. 77 ust. 1 Prawa restrukturyzacyjnego, jest przyjęcie rozwiązania, że wierzytelność ulega z mocy prawa proporcjonalnemu podziałowi. W tym zakresie bierność albo też brak zastosowania się do obowiązku wynikającego z art. 77 tej ustawy ze strony dłużnika (podatnika) nie zmienia i nie wyłącza przyjętego wzorca. Dokonanie proporcjonalnego podziału wierzytelności odnosi się do obiektywnie stwierdzalnej okoliczności, którą jest upływ czasu do dnia otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego. Konsekwencją podziału dokonanego normą z art. 77 jest przede wszystkim przyjęcie, że proporcja winna się odnosić do podstawy, którą jest okres rozliczeniowy, czyli kwartał, miesiąc bądź rok.

Przykładowo, gdy dzień otwarcia postępowania przypada na 15 maja, a okres wynosi miesiąc liczący 31 dni, wówczas wierzytelnościami przed dniem otwarcia postępowania są wierzytelności za dni od 1 do 14 maja, a wierzytelnościami przypadającymi po dniu otwarcia są wierzytelności za okres od 16 do 31 maja jako okres rozliczeniowy. Problematyczne może być w ww. przykładzie postrzeganie samego dnia otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego (w tym przypadku 15 maja), tj. czy dzień ten jest wliczany do okresu przed otwarciem postępowania, czy po jego otwarciu, czy też pomija się go w obliczeniach na potrzeby ustalania proporcji.

Literalne brzmienie przepisu prowadzi do konkluzji, że dnia otwarcia nie winno się uwzględniać, ale w ten sposób doszłoby do „zgubienia” jednego dnia w żądanym okresie rozliczeniowym, co jest ekonomicznie nieuzasadnione, a w świetle prawa podatkowego wręcz niedopuszczalne i skutkujące sankcjami karnoskarbowymi (art. 54 k.k.s.). Stąd też postulat, aby w efekcie doszło do objęcia dwiema częściami całego okresu rozliczeniowego, bez „pomniejszania” go o dzień otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego. W prezentowanym przykładzie w konsekwencji dzień otwarcia postępowania należy zakwalifikować do wcześniejszego okresu i wykazać w deklaracji za okres 1-15 maja. Przy czym ta reguła wskutek istniejącego z mocy prawa podziału znajduje zastosowanie do wszystkich wierzytelności – tak prywatnoprawnych, jak i publicznoprawnych, nie czyniąc w tym zakresie różnicy co do sposobu liczenia i ustalania proporcji.

Warto także dodać, że mimo niesprecyzowania, jaka wierzytelność jest objęta postanowieniami art. 77 ust. 1 Prawa restrukturyzacyjnego, dotyczy to zarówno wierzytelności głównych, jak i ewentualnie odsetek oraz innych świadczeń ubocznych powstałych do dnia poprzedzającego dzień otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego oraz innych kosztów powstałych do tego dnia w razie pozostawania w zwłoce. Przyjęcie innego założenia jest nieadekwatne i nie znajduje żadnego odzwierciedlenia w wykładni wskazanych norm.

3. PODATKOWE KONSEKWENCJE ART. 77 UST. 3 PRAWA RESTRUKTURYZACYJNEGO

Przywołane dotychczas rozważania prowadzą do wniosku, że aby zrealizować cele postępowania restrukturyzacyjnego, ustawodawca skoncentrował się na skutkach dotyczących tej gałęzi prawa¹⁵. Regulacje, czy to w zakresie prawa podatkowego, czy w tym przypadku restrukturyzacyjnego cechuje to, że tworząc normy o charakterze tetycznym, ustawodawca nie podejmuje wysiłku, aby zbliżyć je do innych instytucji charakterystycznych dla pozostałych gałęzi prawa czy skorelować je z nimi. Bez wnikania bliżej w zagadnienie autonomii prawa podatkowego czy innych dziedzin prawa¹⁶ – nie zawsze jest to możliwe albo zamierzone przez ustawodawcę, aby dokonywanie zmian w jednej dziedzinie prawa było determinowane chęcią uzyskania efektu zbliżenia czy też oceny skutków w regulacjach innych dziedzin prawa.

Mając to na uwadze, w tym miejscu należy postawić pytanie: czy treść art. 77 ust. 3 Prawa restrukturyzacyjnego oddziałuje na regulacje prawa podatkowego – czy to ogólnego w zakresie Ordynacji podatkowej, czy też przepisy szczególne w zakresie prawa materialnego?

Kiedy dokonuje się wykładni gramatycznej, warto zauważyć, że ustawodawca stwierdza jedynie, iż z mocy prawa następuje podział proporcjonalny wierzytelności w okresie rozliczeniowym, a nie odnosi tej instytucji do modyfikacji obowiązków czy to w zakresie przedmiotowym, czy też w zakresie podmiotowym uregulowanym normami prawa podatkowego. Sformułowanie użyte w art. 77 ust. 3 Prawa restrukturyzacyjnego dotyczy wyłącznie rozliczenia należności publicznoprawnych. W efekcie, gdy takowe rozliczenie jest powiązane z koniecznością sporządzenia deklaracji lub innego tego typu dokumentu, wówczas obie części wierzytelności

ujmuje się w odrębnych deklaracjach lub innych tego typu dokumentach.

Takie sformułowanie zawarte w analizowanym przepisie niesie za sobą określone konsekwencje, które należy w tym miejscu uporządkować dla przejrzystości dalszych wywodów. Sporządzenie odrębnych deklaracji jest konsekwencją warunkowaną rozliczeniem należności publicznoprawnych przy wykorzystaniu instytucji bądź deklaracji, bądź innego tego typu dokumentu obejmującego rozliczenie tychże należności. W rezultacie, gdy rozliczenie należności publicznoprawnych nie jest powiązane z deklaracją bądź innym tego typu dokumentem, art. 77 ust. 3 Prawa restrukturyzacyjnego nie znajdzie zastosowania.

W tym przypadku problem ogniskuje się nie tyle na pojęciu „deklaracji”, które nie budzi większych wątpliwości z uwagi na bardzo szeroką definicję legalną zawartą w art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej, ile na sformułowaniu „inny tego typu dokument obejmujący rozliczenie”. Konsekwentnie zatem dyspozycja art. 77 ust. 3 Prawa restrukturyzacyjnego dotyczy m.in. informacji podatkowej w rozumieniu art. 100 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. oraz JPK.

W związku z powyższym warto też zwrócić uwagę na problem, jak zakwalifikować raporty z kasy rejestrującej, przy czym nie w aspekcie dnia otwarcia postępowania, lecz czy traktować je jako deklaracje, czy też inne tego typu dokumenty obejmujące rozliczenie. Wydaje się, że w tym przypadku raporty z kasy rejestrującej winny być traktowane jak inne dokumenty, gdyż nie mieszczą się w definicji deklaracji nawet w jej szerokim ujęciu¹⁷.

Te dwa przykłady moim zdaniem obrazują szerszy problem spełnienia definicji pojęcia „deklaracji” i pojęcia „innych dokumentów obejmujących rozliczenie”. Należy opowiedzieć się za stanowiskiem, że nawet pośredni wpływ na rozliczenie należności publicznoprawnych, bez względu na ich przyporządkowanie do deklaracji czy innego dokumentu, determinuje po stronie dłużnika konieczność sporządzenia na dzień poprzedzający otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego takich właśnie dokumentów¹⁸.

Przyjęcie, że rozwiązanie z art. 77 ust. 3 Prawa restrukturyzacyjnego jest neutralne dla prawa podatkowego, nie oznacza braku dodatkowych obowiązków czy też problemów interpretacyjnych. W konsekwencji powyższy przepis powoduje, że za dany okres rozliczeniowy podatnik w terminie wskazanym w regulacjach prawa podatkowego składa dwie deklaracje podatkowe albo inne dokumenty, obejmujące dwa okresy – przed dniem otwarcia postępowania i po tym dniu. Przy czym, choć nie wynika to z art. 77 ust. 3 Prawa restrukturyzacyjnego, do deklaracji podatnik winien dołączyć oświadczenie wraz z kopią dokumentu potwierdzającego, który dzień jest dniem otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego, tak aby organ podatkowy miał wiedzę o tym, że nastąpiła okoliczność, o której mowa w przywołanym przepisie.

Złożenie dwóch deklaracji za jeden okres rozliczeniowy nie może także wpływać na wysokość zobowiązania podatkowego. W szczególności nie może dojść do sytuacji, że suma wynikająca z dwóch deklaracji pokrywających cały okres rozliczeniowy byłaby różna od sumy z jednej deklaracji obejmującej ten sam okres rozliczeniowy, gdyby warunek wska-

zany w art. 77 ust. 3 Prawa restrukturyzacyjnego się nie zrealizował.

Zastosowanie powyższych rozwiązań „dostosowawczych” nie oznacza jednak, że reguła wprowadzona przez powyższy przepis, dotycząca dodatkowych obowiązków po stronie podatnika, nie będzie miała żadnych konsekwencji na gruncie prawa podatkowego. Nie można bowiem wykluczyć, że po złożeniu dwóch deklaracji za okres rozliczeniowy wystąpi zdarzenie prawne rodzące konieczność np. dokonania korekty deklaracji. Przy czym bez znaczenia jest przyczyna takiego stanu rzeczy. Istotne bowiem jest przyjęcie, że zdarzenie skutkujące koniecznością dokonania korekty deklaracji musi być czasowo przyporządkowane do określonego zdarzenia gospodarczego. I to właśnie data powstania obowiązku/zobowiązania podatkowego, co do którego znajdzie zastosowanie instytucja korekty, będzie determinowała konieczność dokonywania korekty tylko tej deklaracji, z którą dane zdarzenie ma związek czasowy. Nie można przy tym wykluczyć, że korekta deklaracji za okres sprzed dnia otwarcia postępowania wpłynie na deklarację po dniu otwarcia i w efekcie konieczna będzie jej korekta. Może również dojść do sytuacji, że zwiększenie obowiązku podatkowego w okresie przed dniem otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego jest rezultatem zmniejszenia zobowiązania w okresie po dniu otwarcia postępowania. W takim przypadku korekta będzie dotyczyć tego samego okresu rozliczeniowego, ale winna znaleźć odzwierciedlenie w dwóch deklaracjach.

Złożenie za dany okres rozliczeniowy dwóch deklaracji nie powoduje także modyfikacji terminu zapłaty, albowiem nie zostało to przewidziane w art. 77 ust. 3 Prawa restrukturyzacyjnego. Tym samym w momencie złożenia deklaracji za dany okres rozliczeniowy do zapłaty pozostaje kwota stanowiąca sumę wynikającą z tych dwóch deklaracji. Ma to konsekwencje dla zaległości podatkowych w razie niezapłacenia podatku wykazanego w deklaracji i w tym zakresie dopiero upływ terminu zapłaty podatku za okres rozliczeniowy powoduje powstanie zaległości podatkowej.

Omówione powyżej zagadnienia i problemy związane ze stosowaniem art. 77 Prawa restrukturyzacyjnego w praktyce podatkowej to nie jedyne, choć niewątpliwie mające największe znaczenie. Nie można zapominać także o innych kwestiach, takich jak chociażby stosowanie sankcji określonych w Kodeksie karnym skarbowym, zwłaszcza gdy podatnik – mimo obowiązku z art. 77 Prawa restrukturyzacyjnego – nie złoży dwóch deklaracji za jeden okres rozliczeniowy, lecz tylko jedną, ale np. dokona terminowej wpłaty podatku i w należytej wysokości. W efekcie nie dojdzie co prawda do uszczuplenia należności publicznoprawnej wynikającej z tej deklaracji. W tym zakresie należy przyjąć, że jest to zdarzenie irrelewantne z perspektywy norm karnoskarbowych.

Takiej generalnej zasady neutralności rozwiązań zawartych w art. 77 Prawa restrukturyzacyjnego nie można stosować do mogących zaistnieć innych sytuacji, gdy podatnik podaje nieprawdę i dokonuje wpłaty części podatku mimo złożenia w terminie dwóch deklaracji za jeden okres rozliczeniowy (art. 54 k.k.s.). Dłużnik może na tym skorzystać, gdy nie przekroczy ustawowego progu dla każdej należności wynikającej z tych dwóch deklaracji, albowiem będzie odpowiadał za zbieg wykroczeń skarbowych z art. 50 k.k.s. Jed-

nocześnie gdyby nie podział określony w art. 77 ust. 3 Prawa restrukturyzacyjnego, taka sama sytuacja determinowałaby traktowanie dłużnika jako podmiotu, który popełnił przestępstwo skarbowe, albowiem suma należności publicznoprawnej przekracza ustawowy próg.

Niestety w odniesieniu do tak zaproponowanej koncepcji przełożenia rozwiązań z art. 77 ust. 1 i 3 Prawa restrukturyzacyjnego na kanwę prawa podatkowego ukształtował się pogląd praktyków o braku możliwości jej zastosowania. Dotyczy to zwłaszcza aspektów technicznych związanych z przesyłaniem JPK, albowiem z uwagi na zasady i istotę tych plików nie przewidziano sporządzania dwóch deklaracji za ten sam okres (w rozumieniu prawa podatkowego). W tym aspekcie pojawia się argument, że rozwiązania zawarte w art. 77 ust. 1 i 3 Prawa restrukturyzacyjnego są niewykonalne.

Jeszcze innym problemem jest to, jak „okres rozliczeniowy” w rozumieniu powyższych przepisów zastosować do instytucji zaliczek potrącanych miesięcznie (np. art. 25 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. oraz art. 31, 32 i 41 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.).

Idąc dalej tym tokiem myślenia – czy wierzytelność układowa za dany miesiąc ma wysokość wynikającą z zaliczki czy z podatku, który będzie można określić dopiero po upływie roku? Nadto czy wierzytelności z tytułu zaliczek na podatek dochodowy z perspektywy „okresu rozliczeniowego” tracą byt prawny po zakończeniu roku podatkowego i wyliczeniu podatku dochodowego za cały rok? Wreszcie czy po zakończeniu roku podatkowego układem będzie objęty podatek dochodowy za cały rok, czy w „rozbiciu” według kryterium proporcjonalności w rozumieniu art. 77 ust. 1 i 3 Prawa restrukturyzacyjnego?

Oznacza to, że w zakresie podatków dochodowych konieczne byłoby odczekanie z postępowaniem restrukturyzacyjnym do końca roku kalendarzowego i dopiero wtedy dokonanie proporcjonalnego rozliczenia tak zaliczek, jak i podatku. Jest to koncepcja, która w świetle zasad zarówno Prawa restrukturyzacyjnego, jak i prawa podatkowego jest nie do obrony.

Stąd praktyka prawa podatkowego próbuje ten problem rozwiązać w inny sposób, nie zawsze będący w zgodzie z regulacjami prawa podatkowego czy ustawy z dnia 29 września 1994 r. Za wzór przyjęto postanowienia art. 8 ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., zgodnie z którym jeśli z odrębnych przepisów wynika obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych przed upływem roku podatkowego przyjętego przez podatnika (w przypadku ogłoszenia upadłości – art. 12 ustawy z dnia 29 września 1994 r.), to za rok podatkowy uważa się okres od pierwszego dnia roku podatkowego do dnia zamknięcia ksiąg. Od dnia otwarcia ksiąg do końca przyjętego roku podatkowego mamy zatem następny rok podatkowy.

Zwolennicy tej koncepcji dostrzegają, że w restrukturyzacji nie dochodzi co prawda do zamknięcia ksiąg rachunkowych (nie obejmuje tego dyspozycja art. 12 ust. 2 pkt 6 ustawy z dnia 29 września 1994 r.), ale aby doprowadzić do stanu zgodności z jednej strony z regulacjami art. 77 ust. 1 i 3 Prawa restrukturyzacyjnego, a z drugiej – z obowiązkami i technicznym aspektem instytucji podatkowych, należy na potrzeby postępowań restrukturyzacyjnych przygotować quasi-de-

klarację i rozliczenie podatku na dzień przed dniem otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego, a w ten sposób stworzyć fikcję, że dochodzi do zamknięcia ksiąg rachunkowych.

Wzmocnieniem tej koncepcji jest nadto w przypadku podatków dochodowych wymiar praktyczny, a odnoszący się do zaliczek. W przypadku przyjęcia „fikcji zamknięcia ksiąg rachunkowych” zaliczki na podatek dochodowy powstałe przed tym dniem są objęte deklaracją i tym samym układem jako wierzytelność układowa, a te powstałe po dniu otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego – jako wierzytelność bieżąca. Analogicznie należy uznać, że obliczony podatek do dnia otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego jest wierzytelnością układową, która wchodzi do układu z mocy prawa, a podatek, który powstanie po otwarciu układu, winien być płacony na bieżąco. W ten sposób w możliwie najszybszy i obiektywny sposób dochodzi do pogodzenia wymogów reżimu podatkowego i bilansowego, a jednocześnie zachowany jest rygor art. 77 ust. 1 i 3 Prawa restrukturyzacyjnego, bez narażania się na odpowiedzialność określoną w regulacjach prawa podatkowego czy też karną skarbową albo ewentualnie sprzeciw do spisu wierzytelności w ramach postępowania restrukturyzacyjnego.

4. PODSUMOWANIE

Nie można podzielić poglądu, jakoby przepis art. 77 Prawa restrukturyzacyjnego był rozwiązaniem problemów, z jakimi miały i wciąż mają do czynienia podmioty w ramach regulacji poprzednio obowiązującej ustawy – Prawo upadłościowe i naprawcze¹⁹. Niestety, o ile pozytywnie należy się odnieść do obrotu cywilnego i zdarzeń gospodarczych, o tyle ich skuteczność, a raczej konsekwencje w świetle wykładni i stosowania prawa podatkowego prowadzą do zaistnienia kolejnych obowiązków po stronie dłużnika (podatnika). Przy czym nie jest to problem złej czy niewłaściwej legislacji i konstrukcji instytucji z art. 77 Prawa restrukturyzacyjnego. Źródła tego stanu rzeczy należy upatrywać raczej w tym, że prawo podatkowe nie „dostrzega” zmian wynikających z wdrożenia procedur restrukturyzacyjnych i odwrotnie. Podatnik bowiem nadal jest podatnikiem i w tym zakresie jego status nie ulega modyfikacji.

De lege ferenda wydaje się, że w sferze regulacji podatkowych i bilansowych właściwe byłoby postulowanie nowych rozwiązań. Jako najbardziej oczywiste i najprostsze do przeprowadzenia jawi się sprzężenie dnia otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego z momentem powstania obowiązku/zobowiązania podatkowego, tak by wyraźnie przyporządkować zobowiązania podatkowe powstałe przed dniem otwarcia, które należą do wierzytelności układowych, oraz zobowiązania podatkowe po dniu otwarcia, które kwalifikuje się do wierzytelności bieżących. Nie można wykluczyć, że w zakresie należności publicznoprawnych, a tym samym podatkowych, z uwagi na ich ważną rolę w procesie restrukturyzacji (stanowią z reguły istotną część zobowiązań dłużnika), regulacja ta winna się znaleźć po prostu w innej jednostce redakcyjnej, przede wszystkim posługującej się pojęciami i instytucjami z dziedziny prawa podatkowego, ewentualnie innych danin publicznoprawnych.

Inna propozycja, już niejako funkcjonująca w obrocie jako wniosek *de lege ferenda*, dotyczy regulacji ustawy z dnia

29 września 1994 r. oraz Kodeksu karnego skarbowego. W pierwszym wypadku, aby uporządkować istniejącą praktykę oraz zagwarantować pewność, należałoby uznać analogicznie jak w razie upadłości, że dzień otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego jest równoznaczny w skutkach z zamknięciem ksiąg rachunkowych. Na kanwie prawa podatkowego ułatwiłoby to stosowanie zwłaszcza zasad rządzących podatkami dochodowymi (w podatku dochodowym od osób fizycznych należy postulować dodanie regulacji analogicznych jak w art. 8 ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.). Nadto prowadziłoby to w sposób prosty i niewymagający skomplikowanych operacji do zgodności z art. 77 Prawa restrukturyzacyjnego, tj. obliczenia i przyporządkowania zobowiązań podatkowych do właściwych okresów. Nie będzie to jednocześnie powodowało stanu niepewności u podatnika poddanego procesom restrukturyzacyjnym i uciekania się do sztucznych, ale bardzo pragmatycznych koncepcji, polegających na przyjmowaniu fikcji „zamknięcia ksiąg rachunkowych”. Odnośnie do Kodeksu karnego skarbowego należy natomiast postulować doprecyzowanie zakresu i form odpowiedzialności dłużników, ale i nadzorców lub zarządców jako podmiotów odpowiedzialnych za prawidłowy tok procesów restrukturyzacyjnych, być może poprzez zmodyfikowanie i rozszerzenie zastosowania instytucji czynnego żalu²⁰, zwłaszcza w sferze zobowiązań wykazanych w deklaracjach obejmujących wierzytelności bieżące i układowe.

Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1588 ze zm., dalej: Prawo restrukturyzacyjne.
- 2 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- 3 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- 4 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- 5 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- 6 B. Magnowski, W. Młoczek, *Postępowanie restrukturyzacyjne – wybrane zagadnienia podatkowe*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2021, nr 26, s. 56.
- 7 A. Kocikowska, «Split payment» jako nowy instrument w walce z wyludzeniami podatku, w: *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, A. Gorgol (red.), Warszawa 2020, s. 221.
- 8 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217, dalej: ustawa z dnia 29 września 1994 r.
- 9 Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 408, dalej: „Kodeks karny skarbowy” lub „k.k.s.”.
- 10 Patrz szerzej P. Janda, *Obowiązek podatkowy z tytułu VAT powstały przed otwarciem postępowania restrukturyzacyjnego jako wierzytelność objęta układem*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2019, nr 15, s. 29.
- 11 Patrz szerzej A. Halasz, *Stosowanie definicji i pojęć prawnych a zasada pewności w prawie podatkowym*, w: *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego...*, A. Gorgol (red.), Warszawa 2020, s. 193.
- 12 Taki wniosek można wyprowadzić chociażby z art. 70 § 3 Ordynacji podatkowej, w którym nie przewidziano, aby otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego powodowało skutek w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia.
- 13 O wiele mniej problemów tak praktycznych, jak i teoretycznych sprawia kolejna regulacja, wskazująca, że „okres rozliczeniowy” łączy się z zdarzeniem, którym jest dzień otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego. Zarówno treść art. 189 Prawa restrukturyzacyjnego, jak i zrównanie w tym zakresie skutków zatwierdzenia układu w trybie

- art. 211 tej ustawy pozwala na umiejscowienie w czasie dnia otwarcia postępowania. W tym ostatnim przypadku różnica wynika jedynie ze specyfiki postępowania o zatwierdzenie układu.
- ¹⁴ Dlatego też w świetle art. 77 ust. 1 Prawa restrukturyzacyjnego nie ma znaczenia późniejszy efekt otwartego postępowania restrukturyzacyjnego, a w szczególności czy dojdzie do zawarcia układu czy też umorzenia postępowania. Dotyczy to bowiem tej konkretnej sytuacji rozpatrywanej na moment, którym jest otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego.
- ¹⁵ A. Hrycaj, *Cztery postępowania restrukturyzacyjne*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2015, nr 1 (1), s. 2 i nast.
- ¹⁶ B. Brzeziński, *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa, w: Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, A. Kazmierczak, A. Franczak (red.), Warszawa 2019, s. 42.
- ¹⁷ E. Piechota-Ołoś, *Kryteria i warunki techniczne kas rejestrujących, w: Kasy rejestrujące. Komentarz problemowy*, A. Derkacz i in., Warszawa 2011, s. 124.
- ¹⁸ P. Stanisławiszyn, *Artykuł 77 prawa restrukturyzacyjnego a wybrane regulacje prawa podatkowego na przykładzie podatku od towarów i usług*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2016, nr 1 (3), s. 98.
- ¹⁹ Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze, tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 233. Odmienne postrzegają art. 77 Prawa restrukturyzacyjnego: P. Zimmerman, patrz szerzej, *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 1184 oraz R. Adamus, *Wybrane problemy prawne dotyczące umów wzajemnych w postępowaniu restrukturyzacyjnym*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2015, nr 1 (1), s. 58.
- ²⁰ K. Karaś, *Instytucja czynnego żalu w Kodeksie karnym skarbowym*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 9, s. 107.
- Halasz A., *Stosowanie definicji i pojęć prawnych a zasada pewności w prawie podatkowym, w: Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, A. Gorgol (red.), Warszawa 2020.
- Hrycaj A., *Cztery postępowania restrukturyzacyjne*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2015, nr 1 (1).
- Janda P., *Obowiązek podatkowy z tytułu VAT powstały przed otwarciem postępowania restrukturyzacyjnego jako wierzytelność objęta układem*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2019, nr 15.
- Karaś K., *Instytucja czynnego żalu w Kodeksie karnym skarbowym*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 9.
- Kocikowska A., *«Split payment» jako nowy instrument w walce z wyłudzeniami podatku, w: Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, A. Gorgol (red.), Warszawa 2020.
- Magnowski B., Młoczek W., *Postępowanie restrukturyzacyjne – wybrane zagadnienia podatkowe*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2021, nr 26.
- Piechota-Ołoś E., *Kryteria i warunki techniczne kas rejestrujących, w: Kasy rejestrujące. Komentarz problemowy*, A. Derkacz i in., Warszawa 2011.
- Stanisławiszyn P., *Artykuł 77 prawa restrukturyzacyjnego a wybrane regulacje prawa podatkowego na przykładzie podatku od towarów i usług*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2016, nr 1 (3).
- Zimmerman P., *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Akty prawne
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 408.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1588 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
- Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze, tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 233.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217.

Bibliografia

Literatura

- Adamus R., *Wybrane problemy prawne dotyczące umów wzajemnych w postępowaniu restrukturyzacyjnym*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2015, nr 1 (1).
- Brzeziński B., *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa, w: Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, A. Kazmierczak, A. Franczak (red.), Warszawa 2019.