



Aleksandra Lubicz-Posochowska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Prawa
aleksandra.lubicz-posochowska@ue.katowice.pl

**MOMENT POWSTANIA ZOBOWIĄZANIA
PODATKOWEGO A MOŻLIWOŚĆ OBJĘCIA
UKŁADEM WIERZYTELNOŚCI PODATKOWYCH
W PRAWIE RESTRUKTURYZACYJNYM**

Streszczenie: W układzie zawartym na gruncie ustawy Prawo restrukturyzacyjne mogą być restrukturyzowane również zobowiązania podatkowe. Moment powstania wierzytelności podatkowej będzie miał szczególne znaczenie, zobowiązania podatkowe powstałe przed dniem wszczęcia postępowania restrukturyzacyjnego będą mogły być bowiem objęte układem. Z kolei zobowiązania powstałe po tej dacie nie wchodzi do układu, gdyż są zaliczane do kosztów postępowania restrukturyzacyjnego. Na tle poprzedniego stanu prawnego zagadnienie momentu powstania wierzytelności układowej o charakterze okresowym było zagadnieniem spornym i stało się przedmiotem wielu analiz sądownictwa administracyjnego. Obecnie ustawa Prawo restrukturyzacyjne wprowadziła zasadę proporcjonalnego rozdziału wierzytelności, która ma stanowić antidotum na wcześniej występujące spory.

Słowa kluczowe: układ, powstanie zobowiązania podatkowego, restrukturyzacja.

Wprowadzenie

Wraz z uchwaleniem prawa restrukturyzacyjnego, które zaczęło obowiązywać w dniu 1 stycznia 2016 r. [Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne], wprowadzono do polskiego systemu prawnego osobną ustawę umożliwiającą przeprowadzenie restrukturyzacji przedsiębiorstwa poza postępowaniem upadłościowym. Rozwiązanie to nie jest obce polskiemu systemowi prawnemu i nawiązuje do rozwiązań przedwojennych [Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. Prawo o postępowaniu układowym];

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. Prawo upadłościowe]. Głównym założeniem regulacji było uniemożliwienie skojarzeń upadłości i przeprowadzonych w jej ramach restrukturyzacji z utożsamianym w opinii publicznej końcem działalności, bankrutem czy brakiem możliwości odzyskania swoich wierzytelności. Pomimo definitywnego oddzielenia postępowania restrukturyzacyjnego i zawieranych na jego podstawie układów od postępowania upadłościowego utrzymano możliwość zawarcia układu także w postępowaniu upadłościowym. Zachowano również generalną zasadę obowiązującą na gruncie wcześniej obowiązującego prawa upadłościowego i naprawczego [Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze], zgodnie z którą układem są objęte wszystkie wierzytelności w stosunku do upadłego powstałe przed dniem ogłoszenia upadłości lub przed dniem wszczęcia postępowania restrukturyzacyjnego. Z powyższego wynika, że również zobowiązania podatkowe zmieniane postanowieniami układu będą mogły być restrukturyzowane (aczkolwiek z wprowadzonymi ustawą ograniczeniami). Moment powstania wierzytelności podatkowej będzie miał szczególne znaczenie w sytuacji niewypłacalności przedsiębiorcy, wobec którego złożono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wobec którego wszczęto postępowanie restrukturyzacyjne, gdyż zobowiązania podatkowe powstałe przed dniem ogłoszenia upadłości (wszczęcia postępowania restrukturyzacyjnego), bez względu na podstawę podatku, będą mogły być objęte układem (na gruncie prawa restrukturyzacyjnego art. 150 pr. restr., jak również w przypadku zawarcia układu w postępowaniu upadłościowym na gruncie art. 266 f pr. up.). Z kolei zobowiązania powstałe po tej dacie nie wchodzi do układu, gdyż są zaliczane do kosztów postępowania restrukturyzacyjnego (bądź kosztów postępowania upadłościowego). Zakwalifikowanie zobowiązania podatkowego do zobowiązań objętych układem lub do kosztów postępowania restrukturyzacyjnego może w decydujący sposób wpłynąć na płynność finansową przedsiębiorcy – nierzadko decydując o dalszym jego bycie. W związku z powyższym zwrócić szczególnej uwagi na moment powstania zobowiązania podatkowego jako decydujący o zakwalifikowaniu wierzytelności podatkowej do zobowiązań układowych lub kosztów postępowania restrukturyzacyjnego wydaje się kluczowy w perspektywie wypłacalności przedsiębiorcy w tym trudnym momencie, jakim jest wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego. Na tle poprzednio obowiązującego stanu prawnego zagadnienie momentu powstania wierzytelności układowej, szczególnie wierzytelności o charakterze okresowym, było zagadnieniem spornym i w związku z powyższym stało się przedmiotem wielu analiz sądownictwa administracyjnego. Obecnie ustawa Prawo restrukturyzacyjne zarówno w postępowaniu restrukturyzacyj-

nym, jak i w upadłości likwidacyjnej wprowadziła zasadę proporcjonalnego rozdziału wierzytelności na część wierzytelności, która będzie objęta układem, oraz na część wierzytelności, która będzie stanowić koszt postępowania restrukturyzacyjnego i która w ocenie ustawodawcy powinna pozwolić na wygaszenie większości sporów mających miejsce pod rządem dotychczasowego stanu prawnego. W niniejszym opracowaniu podjęto się oceny nowej regulacji.

1. Rodzaje postępowań restrukturyzacyjnych i propozycje układowe w postępowaniu restrukturyzacyjnym i upadłościowym

Ustawa Prawo restrukturyzacyjne przewiduje, że postępowania restrukturyzacyjne będą mogły być prowadzone wobec dłużników zagrożonych niewypłacalnością oraz wobec dłużników niewypłacalnych. Prawo restrukturyzacyjne przewiduje cztery rodzaje postępowań: przyspieszone postępowanie układowe, postępowanie o zatwierdzenie układu, postępowanie układowe i postępowanie sanacyjne. Wspólną cechą wszystkich czterech postępowań będzie dokonywana restrukturyzacja przedsiębiorstwa dłużnika. Do wszystkich postępowań będą miały zastosowanie te same regulacje dotyczące zakresu wierzytelności objętych układem, propozycji układowych, zawarcia i zatwierdzenia układu.

Nie należy zapominać również o układzie, który będzie mógł zostać zawarty w postępowaniu upadłościowym, a do którego będą miały zastosowanie przepisy postępowania restrukturyzacyjnego na gruncie art. 266 f pr. up. [Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe]. Propozycje układowe w prawie upadłościowym będzie mógł złożyć upadły, wierzyciel oraz syndyk. Jednak sam wniosek o ogłoszenie upadłości będzie mógł pochodzić zarówno od dłużnika, jak i od każdego z jego wierzycieli. Z kolei legitymację do złożenia wniosku o wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego będzie posiadał tylko dłużnik chcący przeprowadzić restrukturyzację – wyjątkową sytuacją będzie możliwość wystąpienia z wnioskiem o wszczęcie postępowania sanacyjnego również przez wierzyciela dłużnika. Propozycje układowe we wszystkich rodzajach postępowań restrukturyzacyjnych będzie mógł składać dłużnik. Uprawnienia do złożenia propozycji układowych będą posiadali: nadzorca sądowy albo zarządca, rada wierzycieli oraz wierzyciele reprezentujący więcej niż 30% sumy wierzytelności (art. 155 ust. 2 pr. rest.). Ustawa wskazuje przykładowe sposoby restrukturyzacji (art. 156 ust. 1 pr. rest.), nie tworząc jednak katalogu zamkniętego. Na gruncie prawa restrukturyzacyjnego oraz prawa upadłościowego utrzymano generalną zasadę, o której już tu wspomiano, obowiązującą na gruncie wcześniej obowiązującego prawa upadłościowego i naprawczego [Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r.

Prawo upadłościowe i naprawcze], zgodnie z którą układem są objęte wszystkie wierzytelności w stosunku do upadłego powstałe przed dniem ogłoszenia upadłości lub przed dniem otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego łącznie z wierzytelnościami zabezpieczonymi przez przeniesienie na zabezpieczenie własności rzeczy, wierzytelności lub innego prawa, a także odsetki od tych wierzytelności za cały czas opóźnienia spełnienia świadczenia oraz wierzytelności zależne od warunku, jeżeli warunek ziścił się w czasie wykonywania układu. Jednocześnie zasada ta zostaje ograniczona w art. 151 pr. rest. określającym, które wierzytelności z mocy ustawy zostały wyłączone spod układu. Nowym rozwiązaniem wspólnym dla wszystkich typów postępowań jest ograniczenie sposobów restrukturyzacji zobowiązań stanowiących pomoc publiczną, które zostają ograniczone do przypadków wskazanych w ustawie. Mogą nimi być: restrukturyzacja, o której mowa w art. 160 ust. 1; odroczenie terminu płatności lub rozłożenie na raty zobowiązań z tytułu wypłat ze środków Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych; odroczenie terminu płatności lub rozłożenie na raty podatków lub zobowiązań z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego. W związku z powyższym restrukturyzacja wierzytelności podatkowych w układzie została silnie ograniczona na gruncie prawa restrukturyzacyjnego w art. 156 pkt. 3 pr. rest., co przyczyni się do przyspieszenia procedur oraz zwiększenia efektywności takich postępowań, pozwalając na konstruowanie takich propozycji układowych, aby nie stanowiły one pomocy publicznej. Warunki restrukturyzacji zobowiązań powinny być jednakowe dla wszystkich wierzycieli, a jeżeli głosowanie nad układem odbywa się w grupach wierzycieli, powinny być jednakowe dla wierzycieli zaliczonych do tej samej grupy, chyba że wierzyciel zgodzi się wyraźnie na warunki mniej korzystne. Przyznanie korzystniejszych warunków restrukturyzacji zobowiązań dłużnika jest dopuszczalne wobec wierzyciela, który po otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego ma udzielić finansowania w postaci kredytu, obligacji, gwarancji bankowych, akredytyw lub na podstawie innego instrumentu finansowego, niezbędnego do wykonania układu. Prawo restrukturyzacyjne zakłada, że na przyjęcie układu nie będą mieli wpływu wierzyciele bierni. Wszyscy wierzyciele zostaną powiadomieni o zgromadzeniu wierzycieli oraz pouczeni o skutkach niebrania udziału w głosowaniu. Uchwała zgromadzenia wierzycieli o przyjęciu układu zapadnie wówczas, gdy wypowie się za nią większość głosujących wierzycieli, którzy oddali ważny głos, mających łącznie co najmniej 2/3 sumy wierzytelności przysługujących głosującym wierzycielom (wyjątek stanowi postępowanie o zatwierdzenie układu, w którym decydujące znaczenie ma większość wszystkich wierzycieli, a nie tylko wierzycieli głosujących).

2. Obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe, wierzytelność podatkowa

Ponieważ moment powstania wierzytelności podatkowej przedsiębiorcy, wobec którego złożono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wnioski o wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego, ma decydujące znaczenie w odpowiedzi na pytanie, czy zobowiązanie podatkowe, bez względu na podstawę podatku, będzie mogło być objęte układem (na gruncie art. 150 pr. rest. i w przypadku zawarcia układu w postępowaniu upadłościowym na gruncie art. 266 f), czy też nie, bo albo zostanie zaliczone do zobowiązań układowych, albo do kosztów postępowania restrukturyzacyjnego, gdyż powstało po dacie wszczęcia postępowania restrukturyzacyjnego, więc należy się przyjrzeć temu zagadnieniu ze szczególną uwagą.

Obowiązkiem podatkowym jest, zgodnie z art. 4 ord. pod. [Ustawa Ordynacja podatkowa], wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Zgodnie zaś z art. 5 ord. pod. zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Obowiązku podatkowego i zobowiązania nie można utożsamiać z jednakowym zdarzeniem. Zobowiązanie podatkowe jest w stosunku do obowiązku podatkowego pojęciem późniejszym. Podkreśla to użyty w art. 4 ord. pod. zwrot o wynikaniu zobowiązania z obowiązku.

Z definicji obowiązku i zobowiązania podatkowego wynika, że obowiązek jest „nieskonkretyzowany”, a zobowiązanie „skonkretyzowane”. Obowiązek podatkowy jest z chwilą powstania skonkretyzowany podmiotowo, gdyż konkretyzacja obowiązku przebiega w postaci utworzenia normy indywidualnej. Konkretyzacja zobowiązania należy wiązać z przetwarzaniem uprawnień i obowiązków generalnych w indywidualną regułę zachowania podatnika. Drugim rodzajem konkretyzacji jest rachunkowe obliczenie kwoty podatku do zapłaty. Wysokość należności podatkowej pojawia się dopiero w zobowiązaniu podatkowym, co potwierdza art. 47 ord. pod., który wskazuje na termin zapłaty. Obowiązek podatkowy jest instytucją powstania stosunku prawnego, zobowiązanie zaś jest instytucją wymiaru. Obowiązek podatkowy powstaje samoistnie jako stosunek prawnopodatkowy nieskonkretyzowany wskutek wstąpienia podatnika w zakres stosunku podatkowego. Przepisy określają to jako zaistnienie zdarzenia, z którym prawo wiąże obowiązek podatkowy, zobowiązanie jest natomiast deklaro-

wane przez podatnika albo wymierzone przez organ podatkowy. Wreszcie obowiązek i zobowiązanie różnią się powinnościami, jakie z nich wynikają. Obowiązek podatkowy wywołuje powinność wymiaru, lecz nie jest związany z wymagalnością zobowiązania. Dopiero konkretyzacja zobowiązania powoduje, że uprawnienia i obowiązki materialne stają się wymagalne [Dzwonkowski, 2004, s. 39]. Powstawanie obowiązku podatkowego jest samoistnym powstawaniem uprawnień i obowiązków z mocy prawa. Obowiązek podatkowy powstaje wskutek wykonywania czynności objętych przedmiotem opodatkowania danym podatkiem, podjętym z własnej woli podatnika, bez przymusu prawnego. Wymiar polega natomiast na obowiązku wykonania określonych czynności, złożenia deklaracji lub wydania decyzji albo wymierzeniu zobowiązania decyzją przez organ podatkowy. Powstanie i wymiar zobowiązań mają dwa elementy, tzn. samoistne powstanie uprawnień i obowiązków oraz subsumcję dokonywaną przez podatnika lub organ podatkowy [Dzwonkowski, 2005, s. 107]. Proces powstawania i wymiaru zobowiązania prawnopodatkowego ma dwie fazy: obowiązek – czyli nieskonkretyzowanego zobowiązania i zobowiązania skonkretyzowanego, które podlega wymiarowi. Obowiązek podatkowy powstaje samoistnie w tym sensie, że uprawnienia i obowiązki powstają na skutek zaistnienia zdarzeń uzasadniających opodatkowywanie – zgodnie z obowiązującym prawem podatkowym.

Sposoby powstawania zobowiązań można wyróżnić ze względu na normatywne rodzaje przedmiotów opodatkowania oraz kategorie zdarzeń uzasadniających powstanie obowiązku podatkowego. Każde zobowiązanie, zarówno takie, w którym wydaje się obligatoryjnie decyzje wymiarowe (podatek rolny, leśny, od nieruchomości, od osób fizycznych czy podatek od spadków i darowizn), jak i takie, w sprawie którego decyzja nie musi być wydana, bo zastępuje ją deklaracja podatnika (VAT, podatki dochodowe), poprzedza wstąpienie podatnika w obowiązek podatkowy i zaistnienie uprawnień i obowiązków. Drugą fazą jest wymiar, który polega na zadeklarowaniu obowiązku przez podatnika lub wymierzeniu zobowiązania przez organ podatkowy. Metodę wymiaru określają w Polsce przepisy podatkowe. Obowiązek wymiaru przez deklarację może spoczywać na podatniku (tzw. samowymiar) albo na organie podatkowym – wymiar decyzyjny [Dzwonkowski, 2005, s. 104]. Powstanie zobowiązania rodzi obowiązek wymiaru. Następstwem wymiaru jest obowiązek wykonania zobowiązania. Z terminem złożenia deklaracji albo wydania decyzji wiąże się wymagalność zobowiązania i termin zapłaty. Zarówno deklaracja, jak i decyzja mogą być podstawą wykonywania zobowiązań, w tym egzekucji z chwilą przekształcenia się zobowiązania w zaległość podatkową, a więc po upływie terminu jego płatności.

Reasumując, obowiązek podatkowy to nieskonkretyzowana powinność poniesienia przymusowego świadczenia niepieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie. W momencie zaistnienia tego zdarzenia obowiązek podatkowy po określeniu jego wysokości, terminu zapłaty oraz miejsca zapłaty przekształca się w zobowiązanie podatkowe. Należy stwierdzić, iż skonkretyzowanie obowiązku podatkowego powstałego na skutek dokonania określonej czynności przekształca go w zobowiązanie podatkowe po wskazaniu terminu i miejsca jego zapłaty [Dzwonkowski, 2004, s. 40].

3. Objęcie układem wierzytelności w postępowaniu restrukturyzacyjnym a zasada proporcjonalności rozdziału art. 87 prawa restrukturyzacyjnego

Układem są objęte, zarówno na gruncie wcześniej obowiązującego prawa upadłościowego i naprawczego, jak i na gruncie prawa restrukturyzacyjnego, wszystkie wierzytelności w stosunku do upadłego powstałe przed dniem otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego. Zgodnie z art. 150 pr. rest. układ restrukturyzacyjny obejmuje wyłącznie wierzytelności, które powstały przed dniem wszczęcia postępowania restrukturyzacyjnego. Wierzytelności powstałe po otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego nie podlegają układowi. Po pierwsze, interpretując art. 150 pr. rest., należy, dokonując wykładni zwrotu „wierzytelność, która powstała przed dniem otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego”, przyjąć, że chodzi o pojęcie wierzytelności w rozumieniu sytuacji, w której wierzyciel może się domagać od dłużnika określonego zachowania (świadczenia), natomiast dłużnik ma obowiązek oznaczonego działania lub zaniechania [Safjan w: Pietrzykowski (red.), 1999, s. 27]. Skoro ustawa Prawo restrukturyzacyjne nie definiuje wierzytelności, w tym wierzytelności podatkowej, należy się posługiwać pojęciem wierzytelności w rozumieniu prawa cywilnego. Wierzytelnością określa się ogół uprawnień wierzyciela [Radwański, 1998, s. 11], których może się on domagać, a które dłużnik ma obowiązek spełnić. W piśmiennictwie prawniczym ugruntował się pogląd utożsamiający powstanie wierzytelności podatkowej z terminem wymagalności zobowiązania podatkowego. „Dopiero wraz z nadejściem terminu płatności powstaje sytuacja, zgodnie z którą podatnik musi zapłacić podatek – do tej pory zobowiązanie podatkowe, chociaż istnieje, nie jest wymagalne” [Dauter w: Babiarz i in., 2006, s. 238]. W praktyce ogromne wątpliwości na tle poprzedniego stanu prawnego budziły wierzytelności wynikające ze zobowiązań do świadczeń okresowych, gdy w trakcie danego okresu została ogłoszona upadłość lub został złożony zgłoszony wniosek o wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego. Przyjęcie poglądu,

zgodnie z którym wierzytelność podatkowa powstaje wraz z wymagalnością zobowiązania podatkowego, prowadziłyby do wniosku, że wielokrotnie zobowiązania powstałe przed datą wszczęcia postępowania restrukturyzacyjnego stawały się wymagalne dopiero w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego i stanowiły jego koszt. Zgodnie z wyrokiem WSA w Gliwicach z 10 czerwca 2014 r. „(...) dzień wskazany przez ustawodawcę jako termin złożenia deklaracji i uregulowania zobowiązania jest dniem powstania wierzytelności z tytułu zobowiązania podatkowego, a w konsekwencji także dniem, po upływie którego po stronie organu, wierzyciela podatkowego powstaje wierzytelność. Do upływu ww. terminu nie występuje wierzytelność podatkowa, a skoro tak, to nie można mówić, że zobowiązanie takie mogło być objęte czy podlegało układowi” [Wyrok WSA z 10 czerwca 2014 (I SA/GI 1279/13 Legalis)]. Jednakże samo powstanie zobowiązania, a z nim długu i wierzytelności nigdy nie było utożsamiane w doktrynie prawa cywilnego z wymagalnością zobowiązania – tak jak przyjmuje to przytoczone orzeczenie. Zobowiązanie, a z nim dług i wierzytelność – jako ogół uprawnień wierzyciela – powstają znacznie wcześniej, a w przypadku zobowiązań podatkowych w momencie skonkretyzowania obowiązku podatkowego, tj. po określeniu jego wysokości, terminu zapłaty oraz miejsca zapłaty. Skoro na gruncie ustaw podatkowych nie została stworzona odrębna definicja wierzytelności podatkowej, trudno przychylić się do stanowiska, iż wierzytelność podatkowa powstaje wraz z nadejściem terminu płatności przewidzianego w art. 47 ord. pod., czyli w momencie wymagalności niniejszego zobowiązania podatkowego.

Nowe prawo restrukturyzacyjne, próbując znaleźć rozwiązanie mające stanowić swoiste antidotum na zaistniałe wcześniej spory (w sytuacji zaistnienia „wierzytelności za okres rozliczeniowy”, w trakcie którego została ogłoszona upadłość lub zostało wszczęte postępowanie restrukturyzacyjne wynikające z ciężącego na upadłym zobowiązania do świadczeń okresowych, w szczególności z tytułu czynszu najmu lub dzierżawy, podatków, składek na ubezpieczenie społeczne, a także umowy leasingu, jeżeli przedmiot leasingu nie stanowi u korzystającego upadłego środka trwałego w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym osób fizycznych), wypracowało, wydawałoby się, sprawiedliwą „zasadę proporcjonalnego podziału wierzytelności wynikających z zobowiązań do świadczeń okresowych”. Wierzytelność taka zgodnie z brzmieniem art. 77 pr. rest. ulega z mocy prawa proporcjonalnemu podziałowi na część traktowaną jak wierzytelność powstała przed wszczęciem postępowania restrukturyzacyjnego oraz część traktowaną jak wierzytelność powstająca po wszczęciu postępowania restrukturyzacyjnego [Adamus, 2016, s. 145]. Przy czym ustawodawca nie podaje wskazówki, jak owa proporcjonalność ma być pojmowana, wskazując jedynie na fakt, że norma prawna obejmuje również wierzytelności

publicznoprawne, w stosunku do których konkretne przepisy wymagają sporządzenia deklaracji lub innego tego typu dokumentu obejmującego rozliczenie, wówczas obie części wierzytelności muszą być ujmowane w odrębnych deklaracjach [Stanisławiszyn, 2015, s. 100]. Niestety, przenosząc powyższe rozwiązanie na kanwę poszczególnych podatków, trudno doszukać się szczegółowych rozwiązań w ustawach podatkowych, które rodziłyby możliwość lub nawet konieczność złożenia dwóch deklaracji podatkowych, dla których dzień otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego lub ogłoszenia upadłości byłby zdarzeniem rozgraniczającym obydwie deklaracje.

W pierwszej kolejności należy sobie odpowiedzieć na pytanie: Co mógł mieć na myśli ustawodawca, wprowadzając proporcjonalny podział wierzytelności za okres rozliczeniowy? Czy miał na myśli podział wierzytelności powstałych i zaliczanych wedle czasu wystąpienia zdarzeń, z którymi ustawa wiąże obowiązek podatkowy i przyporządkowanie ich chronologicznie do okresu przed wszczęciem postępowania restrukturyzacyjnego, czy przyporządkowanie ich do okresu po wszczęciu, mając na uwadze datę powstania zobowiązania? Czy miał na myśli podział całej wierzytelności z tytułu konkretnego podatku za dany okres rozliczeniowy, podzielonej proporcjonalnie na część odpowiadającą czasookresowi, obejmującą czas przed wszczęciem postępowania restrukturyzacyjnego (w stosunku do całego okresu rozliczeniowego), jak i po wszczęciu postępowania (w stosunku do całego okresu rozliczeniowego) w oderwaniu od momentu powstania zobowiązania podatkowego? Dzieląc kwotę, na jaką opiewała wierzytelność za cały okres rozliczeniowy wyłącznie w proporcji do czasu, do jakiego pozostawał ten okres przed wszczęciem postępowania restrukturyzacyjnego, czy po wszczęciu postępowania w stosunku do całego okresu rozliczeniowego?

Pierwsza z zaproponowanych koncepcji wydaje się zdecydowanie bliższa rozwiązaniu idealnemu – jednakże wyłącznie w sytuacji, w której dla poszczególnych wierzytelności jesteśmy w stanie bardzo precyzyjnie określić moment zajścia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego oraz jego skonkretyzowanie (mając na myśli zobowiązanie powstałe w podatku od towarów i usług art. 19 a u.p.t.u. obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dostawy towarów lub wykonania usługi [Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług]) oraz przyporządkować go określönemu okresowi przed lub po wszczęciu postępowania restrukturyzacyjnego. Za tak rozumianą „proporcjonalnością” niestety nie będzie przemawiać przyjęte w orzecznictwie stanowisko objęcia wierzytelności podatkowej układem dopiero w sytuacji zaistnienia jej wymagalności, zgodnie z którym dopiero wymagalność zobowiązania podatkowego jako powstanie wierzytelności podatkowej zezwala na objęcie jej układem, stąd sam moment powstania zobowiązania, nawet bardzo precyzyjnie określony, nie de-

cydowałby o możliwości objęcia wierzytelności podatkowej układem jako wierzytelności jeszcze niewymagalnej. W sytuacji zobowiązań rozciągniętych w czasie, takich jak czynsz najmu lub dzierżawy, druga z powyższych koncepcji „propozycji proporcjonalności” wydaje się bardziej optymalna (pomimo zaistnienia zobowiązania wierzytelności obejmującej cały okres rozliczeniowy wg zaproponowanego rozwiązania można dokonać jej podziału na okres przed i po wszczęciu postępowania restrukturyzacyjnego, bez dzielenia zobowiązania z tytułu np. czynszu na dwie faktury przed wszczęciem postępowania i po).

Za ujęciem rozliczenia zobowiązań podatkowych wg drugiej „propozycji proporcjonalności” (poza taką sytuacją, jak np. dzielenie podatku od nieruchomości na dwie części) mogłoby przemawiać również podzielenie zobowiązania z tytułu podatku (w stosunku do którego jesteśmy w stanie precyzyjnie określić moment zdarzenia rodzącego obowiązek podatkowy) proporcjonalnie do okresu pozostającego po lub przed wszczęciem postępowania, gdyż przyjęcie tej propozycji pozwoliłoby na rozwiązanie sporu zaistniałego we wcześniej obowiązującym stanie prawnym związanego z „powstaniem zobowiązania podatkowego i jego utożsamianiem z wymagalnością zobowiązań podatkowych”. Zobowiązanie podatkowe, pomimo że zgodnie z przyjętym poglądem orzecznictwa podatkowego jeszcze niewymagalne w momencie wszczęcia postępowania, w momencie osiągnięcia owej wymagalności zostałyby podzielone na 2 części (wg daty wszczęcia postępowania restrukturyzacyjnego), pozwalając tym samym na zaliczenie dochodu czy kosztu proporcjonalnie do okresu pozostającego przed czy po dacie wszczęcia postępowania. Stanowiłoby to zasadę *expressis verbis* wyrażoną w prawie upadłościowym czy restrukturyzacyjnym, a stanowiącą *lex specialis* w odniesieniu do prawa podatkowego. Korelacja przepisów prawa podatkowego z prawem upadłościowym i restrukturyzacyjnym wymagałaby koniecznej ingerencji ustawodawcy. Uchwalając nowe prawo restrukturyzacyjne, które w decydujący sposób znowelizowało postępowanie upadłościowe, nie przewidziano dostosowania lub wprowadzenia zmian w prawie podatkowym, które pozwoliłyby na odróżnienie sytuacji obowiązków podatnika znajdującego się w szczególnej sytuacji – będącego w trakcie postępowania upadłościowego bądź restrukturyzacyjnego. Wobec prawa podatkowego podatnik nie jest w ogóle rozpoznawany i nie znajduje się w szczególnej sytuacji, czego dowodem była jeszcze pod rządami poprzedniego prawa sytuacja wszczęcia egzekucji administracyjnej wobec zobowiązań objętych układem. Konieczne zatem będzie wprowadzenie i doprecyzowanie szczególnych rozwiązań na gruncie poszczególnych ustaw podatkowych do specyfiki postępowań wobec niewypłacalnego przedsiębiorcy. Chodzi tu o wprowadzenie deklaracji podatkowej zastrzeżonej wyłącznie

dla podatnika w upadłości lub w postępowaniu restrukturyzacyjnym. Wprowadzenie szczególnej deklaracji podatkowej w takiej sytuacji pozwoliłoby na uczulenie organów podatkowych na odmienność postępowania, wyodrębniając stan zobowiązań przed i po wszczęciu postępowania restrukturyzacyjnego lub ogłoszeniu upadłości.

Podsumowanie

Nowe prawo restrukturyzacyjne, które w istotny sposób znowelizowało postępowanie upadłościowe, wprowadziło wiele nowych rozwiązań mających ułatwić i przyspieszyć restrukturyzację przedsiębiorcy. Niestety, niektóre z tych rozwiązań, jak np. „proporcjonalny podział zobowiązań okresowych” (art. 77 pr. rest.), nie zostały skorelowane z ustawami podatkowymi, doprowadzając tym samym do sytuacji, iż wobec organów podatkowych podatnik w układzie nie jest rozpoznawany, a jego zobowiązania, pomimo że podzielone proporcjonalnie wg regulacji prawa restrukturyzacyjnego, pozostają niezauważone przez organy podatkowe stosujące prawo podatkowe. Zobowiązania podatkowe, chociaż powstałe przed wszczęciem postępowania restrukturyzacyjnego, stają się najczęściej wymagalne dopiero później, co może doprowadzić do dalszego powstawania sporów na tle wymagalności zobowiązań podatkowych i możliwości objęcia ich układem, pomimo wprowadzonej nowej regulacji o proporcjonalnym podziale w prawie restrukturyzacyjnym, która jednak nie ma praktycznej kontynuacji w ustawach podatkowych.

Literatura

- Adamus R. (2016), *Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Warszawa.
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M. (2006), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa.
- Dzwonkowski H. (2004), *Magia, metafizyka i normy prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo”, nr 8.
- Dzwonkowski H. (2005), *Stosunek prawny – obowiązek podatkowy – zobowiązanie podatkowe [w:] W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Wydawnictwo UMCS, Lublin.
- Pietrzykowski K. (red.) (1999), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa.
- Radwański Z. (1998), *Zobowiązania – część ogólna*, C.H. Beck, Warszawa.

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. Prawo o postępowaniu układowym. Dz.U. 1934, nr 93, poz. 836.

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. Prawo upadłościowe. Dz.U. 1934, nr 93, poz. 834.

Stanisławiszyn P. (2016), *Artykuł 77 prawa restrukturyzacyjnego a wybrane regulacje prawa podatkowego na przykładzie podatku od towarów i usług*, „Doradca Restrukturyzacyjny”, nr 1.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Dz.U. 2011, poz. 117.

Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne. Dz.U. 2015, poz. 978.

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze. Dz.U. 2015, poz. 233.

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe. Tytuł zmieniony przez art. 428 pkt. 1 ustawy z dnia 15 maja 2015 r. Dz.U. 2015, poz. 978 zmieniającej m.in. ustawę z dniem 1 stycznia 2016 r.

Ustawa z dnia 8 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Dz.U. 2015, poz. 613.

TAX LIABILITY DATE AND THE POSSIBILITY FOR RECEIVABLE TAX LIABILITY TO BE COVERED BY ARRANGEMENT ON THE GROUNDS OF RESTRUCTURING LAW

Summary: Within an arrangement concluded on the grounds of Restructuring Law Act there is a possibility for tax liabilities to be restructured. Point of receivable tax debt rise is crucial – tax liabilities arising prior the day of restructuring proceedings initiation could be subject of an arrangement. On the other hand, liabilities arising after that day shall not be subject of an arrangement as they classify as restructuring proceedings' costs.

In the light of prior provisions, the issue of the point of temporary „arrangement liability” was a subject of various analyzes carried out by Polish administrative courts. Currently, Restructuring Law Act introduces a rule of proportional liability distribution, which is to be an antidote to prior disputes.

Keywords: arrangement procedure, tax liability date, restructuring.