

Wzajemne oddziaływanie norm prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego oraz norm prawa podatkowego w procesie ich tworzenia i stosowania – wstęp do rozważań

Interaction of bankruptcy and restructuring law and tax law rules in the process of their creation and application – an introduction to the considerations

dr Piotr Stanisławiszyn

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

Streszczenie

Problematyka istnienia norm różnych dziedzin prawa, które wzajemnie na siebie oddziałują, nie jest zjawiskiem nowym. Niemniej w przypadku gdy stosowanie jednych z nich wyklucza inne normy prawa bądź też prowadzi do osłabienia ich oddziaływania, jest to sytuacja niepożądana. Dotyczy to zarówno jednostki, jak i organów władzy publicznej. Normy prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego nie zawsze uwzględniają specyfikę prawa podatkowego – i odwrotnie. W rezultacie w trudnych z natury postępowaniach upadłościowych i restrukturyzacyjnych pojawiają się dodatkowo niełatwe zagadnienia podatkowe, co stwarza niepotrzebne ryzyko w działaniach stron, organów i sądów. Wymaga to dodatkowej wiedzy, czasu i środków finansowych, a tych nakładów dzięki właściwemu rozpoznaniu wzajemnego oddziaływania norm prawnych można uniknąć. Podjęcie badań naukowych w tym zakresie z pewnością doprowadzi zaś do powstania nowych rozwiązań bądź modyfikacji dotychczasowych instytucji.

Słowa kluczowe: prawo upadłościowe, prawo restrukturyzacyjne, prawo podatkowe, norma prawna, wzajemne oddziaływanie, brak synchronizacji.

Abstract

The problem of the existence of norms of various areas of law that interact with each other is not a new phenomenon. Nevertheless, if the application of some of them excludes or leads to a weakening of the impact of other legal norms, this is an undesirable situation. This applies to both individuals and public authorities. The norms of bankruptcy and restructuring law do not always take into account the specifics of tax law. This action also has the opposite effect. As a result, in difficult bankruptcy and restructuring proceedings, difficult tax issues arise, creating unnecessary risks in the actions of parties, authorities and courts. This requires additional knowledge, time and financial resources, which can be avoided with proper recognition of the interaction of legal norms, and undertaking scientific research in this area will certainly lead to the creation of new solutions or modifications of existing institutions.

Keywords: bankruptcy law, restructuring law, tax law, legal norm interaction, lack of synchronization.

1. WSTĘP

W procesie kształtowania norm prawa podatkowego w zasadzie w ogóle nie dochodzi do zrelatywizowania i oceny skutków tworzonych instytucji w aspekcie mogących wystąpić zdarzeń gospodarczych, takich jak upadłość czy restrukturyzacja podatnika, płatnika czy innego podmiotu, na którym ciążyą określone obowiązki. W gruncie rzeczy do minimum zostały ograniczone regulacje podatkowe dotyczące tych kwestii (przykładowo art. 70 § 3 oraz art. 116 Ordynacji podatkowej¹, art. 89a i 89b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²), co znacznie utrudnia ich prawidłowe stosowanie

w przypadku upadłości czy restrukturyzacji podatnika lub innego podmiotu wykonującego określone obowiązki na podstawie przepisów prawa podatkowego³. Analogiczny problem występuje na gruncie prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego, ponieważ w zasadzie tak na etapie tworzenia, jak i na etapie stosowania jego norm nierzadko wręcz ignoruje się zmiany w poszczególnych instytucjach prawa podatkowego, jak również jego specyfikę⁴ (przykładowo art. 230 i 245a Prawa upadłościowego⁵, art. 77 i 259 Prawa restrukturyzacyjnego⁶).

Publikacja ma na celu przedstawienie wstępnej analizy tak procesu tworzenia norm prawa podatkowego oraz upa-

dłościowego i restrukturyzacyjnego, jak i ich stosowania przez organy podatkowe oraz sądy upadłościowe i administracyjne z perspektywy wzajemnego oddziaływania tych dwóch dziedzin prawa⁷.

Zagadnienie wzajemnego oddziaływania dotyczy w zasadzie w równej mierze prawa materialnego i prawa procesowego i tylko pozornie problem ten jest rzadko spotykany w praktyce. Jest wręcz odwrotnie, a niedostateczna liczba publikacji⁸ i w gruncie rzeczy brak badań naukowych na ten temat jest obecnie ogromnym obciążeniem ze względu na niełatwe regulacje prawa podatkowego, upadłościowego i restrukturyzacyjnego. Teza, że potencjalnie każda z nich – z uwagi na daleko idącą autonomię – funkcjonuje bez konieczności jej relatywizowania, czyli niezależnie od innych dziedzin prawa w ramach obowiązującego systemu prawnego, jest błędna, trudna w dalszym ciągu do zaakceptowania i winna być odrzucona jako z gruntu nieprawdziwa⁹.

2. ZASADNICZE CELE I KIERUNKI ROZWOJU BADAŃ NAD WZAJEMNYMI RELACJAMI NORM PRAWA UPADŁOŚCIOWEGO I RESTRUKTURYZACYJNEGO ORAZ NORM PRAWA PODATKOWEGO W PROCESIE ICH TWORZENIA I STOSOWANIA

Po przyjęciu założeń wstępnych konieczne jest wskazanie wybranych hipotez (pytań) badawczych jako kierunku wdrożenia i prowadzenia badań naukowych nad wzajemnymi relacjami norm prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego oraz norm prawa podatkowego w procesie ich tworzenia i stosowania. Kierunki tych badań, jak i tezy częściowe winny zostać zweryfikowane celem ustalenia prawdziwości tezy zasadniczej:

1. Czy w ramach tworzenia norm prawa podatkowego możliwe jest uwzględnienie takich rozwiązań i instytucji, które nie tylko znajdą zastosowanie do zdarzeń, takich jak ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego, ale także będą w tym zakresie efektywne?
2. Czy w ramach tworzenia norm prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego możliwe jest uwzględnienie takich rozwiązań i instytucji, które nie tylko znajdą zastosowanie do instytucji prawa podatkowego, ale także będą w tym zakresie efektywne?
3. Jak na procesy legislacyjne wymienione powyżej w pkt 1-2 wpłynie zmiana podejścia na poziomie europejskim dotycząca propozycji zwiększonej ochrony środków publicznych, w tym należności podatkowych, w postępowaniach upadłościowych i restrukturyzacyjnych?
4. Dlaczego w procesie stosowania prawa podatkowego oraz analogicznie prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego nie dokonuje się adekwatnej, wzajemnej oceny skutków podejmowanych rozstrzygnięć?
5. Jakie są skutki stosowania norm prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego oraz poszczególnych regulacji prawa podatkowego z punktu widzenia podatnika i dłużnika, a także z punktu widzenia wierzyciela?
6. Jak na wzajemne oddziaływanie norm prawa podatkowego oraz prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego wpływają zmiany w regulacjach wynikające z prawa europejskiego?
7. Czy istniejące i zdiagnozowane problemy w zakresie stosowania norm, o których mowa w pkt 3-6, mogą być

rozwiązane w procesie wykładni, przez orzecznictwo sądowe, czy jednak konieczna jest w każdym przypadku interwencja ustawodawcy?

8. Jak tworzyć i stosować regulacje prawa podatkowego oraz upadłościowego i restrukturyzacyjnego, aby uniknąć ewentualnych kolizji prowadzących do osłabienia oddziaływania tych norm, a w skrajnych warunkach nawet do nieosiągnięcia celów i skutków stanowiących norm?
9. Czy istnieje aksjologiczne i systemowe uzasadnienie dla uprzywilejowania wierzycieli publicznoprawnych względem pozostałych uczestników postępowań upadłościowych i restrukturyzacyjnych?
10. Czy podmioty, wobec których ogłoszono upadłość lub otwarto postępowanie restrukturyzacyjne, winny być traktowane w odmienny sposób z uwagi na ich status w ramach regulacji podatkowych?

Wszeczhronna analiza tych wybranych, spośród wielu, hipotez (zagadnień) ma doprowadzić do konkluzji o potrzebie zmiany podejścia do tworzenia i stosowania tych norm ze względu na coraz większy ich wpływ na status oraz prawa i obowiązki stron, a także dynamikę i efektywność postępowań podatkowych oraz upadłościowych i restrukturyzacyjnych. Trudno w okresie postkryzysowym, gdy zwiększa się liczba wszczynanych postępowań upadłościowych oraz pojawiła się tzw. uproszczona restrukturyzacja¹⁰, nie zauważyć konieczności uwzględnienia i znaczenia w zakresie niewypłacalności ich przyczyn, ale nade wszystko skutków wynikających z regulacji podatkowych.

Celem podjęcia badań i przedstawienia ich efektu końcowego jest wskazanie konkretnych rozwiązań w zakresie tak prawa materialnego, jak i prawa procesowego (z uwzględnieniem kontroli) w prawie podatkowym oraz upadłościowym i restrukturyzacyjnym, które mają doprowadzić do ukształtowania jasnych zasad postępowania oraz jednoznacznego określenia skutków regulacji podatkowych w przepisach o upadłości i restrukturyzacji oraz regulacji upadłościowych i restrukturyzacyjnych w przepisach o podatkach. Brak takich badań prowadzi do dalszego pogłębiania się podziału i odseparowania tych dwóch dziedzin, niespójności orzeczniczej, luk w prawie oraz braku jasnych i ustandaryzowanych rozwiązań, podczas gdy w rzeczywistości dziedziny te nawzajem się przenikają i wymagają spójnych, konkretnych, a przede wszystkim konsekwentnie stanowiących i stosowanych rozwiązań¹¹.

Po przedstawieniu problemów badawczych zostanie zweryfikowana teza zasadnicza sprowadzająca się do konieczności **zmiany podejścia do tworzenia i stosowania norm prawa podatkowego oraz prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego, polegającej na rozpoznaniu i uwzględnieniu w tych procesach wzajemnego oddziaływania tych norm oraz ich skutków w kontekście wybranych instytucji i ich efektywności.**

3. DOTYCHCZASOWY STAN WIEDZY ORAZ KONIECZNOŚĆ PODJĘCIA PROBLEMU BADAWCZEGO

Godne podkreślenia jest to, że do tej pory w polskiej literaturze prawniczej i ekonomicznej nie podejmowano prób szerszego zestawienia tych dwóch dziedzin, mimo że wywołują one w praktyce ogromne problemy i są przyczyną wielu

sporów tak sądowych, jak i podatkowych, a przede wszystkim wykluczają określone rozwiązania istotne i zgodne z regulacjami jednej dziedziny i niedające się pogodzić z zasadami drugiej. Jest to tym bardziej sytuacja nieakceptowalna, że w ostatnich 5 latach doszło do gwałtownego wzrostu liczby składanych wniosków o ogłoszenie upadłości oraz ogłaszanych w efekcie tego upadłości¹². Analogicznie dzieje się w obszarze postępowań restrukturyzacyjnych, albowiem nie tylko nowe regulacje Prawa restrukturyzacyjnego, ale także epidemia COVID-19 i wprowadzone rozwiązania w ramach tzw. uproszczonego postępowania restrukturyzacyjnego wywołują określone skutki na gruncie prawa podatkowego czy to w zakresie materialnoprawnym, czy też w ramach toczących się postępowań i kontroli podatkowych¹³.

Dokonanie takiej oceny wyjściowej musi być jednak uzupełnione pewnym koniecznym stwierdzeniem. Nie jest bowiem tak, że w ramach poszczególnych dziedzin czy to prawa podatkowego, czy też prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego nie są podejmowane próby oceny i omówienia pewnych instytucji, tyle że w zasadzie sprowadzają się one do wybranych i najczęściej pojawiających się w praktyce problemów. W zakresie prawa podatkowego można wyróżnić instytucje z art. 70 i 116 Ordynacji podatkowej, do których odnoszą się bądź artykuły, bądź fragmenty w komentarzach czy też rozdziały w pracach zbiorowych lub publikacjach pokonferencyjnych¹⁴. Analogicznie dzieje się w przypadku zagadnień związanych z prawem upadłościowym i restrukturyzacyjnym, które w zasadzie tylko niejako przy okazji dotyka materii prawa podatkowego, a mimo to często dochodzi się tu do wniosków nieakceptowalnych z punktu widzenia doktryny czy orzecznictwa w sprawach podatkowych¹⁵.

W efekcie powstała swoista „ziemia niczyja”, bo prawo upadłościowe i restrukturyzacyjne nie respektuje prawa podatkowego i nie podejmuje rozważań w tym zakresie, i odwrotnie. Nie jest to wynikiem „obaw” o efekty tych działań, ale przede wszystkim jest podyktowane skomplikowanymi i złożonymi zagadnieniami wymagającymi wiedzy oraz może przede wszystkim doświadczenia w każdej z tych dziedzin. Nie zmienia to faktu, że problem nie tylko nie został dogłębnie, ale wręcz w ogóle nie został zbadany naukowo i praktycznie niejako na styku tych dwóch dziedzin prawa, a tymczasem znaczenie ich wzajemnych relacji oraz oddziaływania wzrosło nie tylko wskutek większej liczby upadłości, ale przede wszystkim złożonych i coraz bardziej dynamicznych stosunków gospodarczych¹⁶.

Ocena takiego stanu badań w zakresie płaszczyzny krajowej odnosi się także do regulacji na poziomie europejskim czy też międzynarodowym. Warto jednak przedstawić pewną uwagę porządkującą – mianowicie na poziomie Komisji Europejskiej pojawiają się pierwsze sygnały o konieczności zmian i uwzględnienia przy stanowieniu i stosowaniu przepisów o upadłości specyfiki norm prawa podatkowego, zwłaszcza w kontekście zwiększonej ochrony środków publicznych¹⁷. Rzeczywista potrzeba ochrony, w szczególności interesów fiskalnych, powinna być jednak dokładnie zbadana oraz określona przede wszystkim przez ich ogólny wpływ na działania ratunkowe¹⁸.

Mając powyższe na uwadze, nie tylko warto podjąć rozważania i badania, ale wręcz jest to konieczne, tak by dzięki stawianym hipotezom oraz weryfikacji tez doprowadzić do

odrzuć niedających się zaakceptować rozwiązań i założeń (w tym o braku zmiany istniejącego stanu badań oraz założeń o braku wzajemnego oddziaływania norm tych dwóch dziedzin prawa) oraz wskazać nowe podejście do zaistniałych zagadnień, często niedających się rozwiązać w procesie wykładni.

4. KONCEPCJA I ZAKRES BADAŃ ORAZ ROZWOJU PROWADZONYCH PRAC

Dotychczas zasygnalizowane zagadnienia – mimo podejmowanych prób (choć było ich niewiele) – nie doczekały się jednoznacznych rozwiązań lub reakcji ze strony praktyki¹⁹. O wiele częściej wywoływały za to dyskusje, w których formułowano skrajne stanowiska i konkluzje²⁰. Proponowane kierunki badań winny skoncentrować się na zagadnieniach i instytucjach prawa materialnego i formalnego tak w ramach prawa podatkowego, jak i w ramach prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego w aspekcie ich tworzenia oraz stosowania. Kryterium wyboru będzie potencjalna, a nie tylko rzeczywiście występująca z perspektywy istoty danej instytucji możliwość oddziaływania na instytucję z zakresu prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego oraz prawa podatkowego. Chodzi bowiem o wypracowanie abstrakcyjnego (tam, gdzie to możliwe) wzorca relacji między tym instytucjami i normami, aby dzięki ocenie alternatywnych skutków stworzyć takie rozwiązania, które będą do pogodzenia z zasadami tak prawa podatkowego, jak i prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego. W ramach ogólnej koncepcji badań poddane ocenie powinny zostać ww. hipotezy badawcze w kontekście zaproponowanej tezy. Aby w tym zakresie zrealizować ogólną koncepcję badań, konieczne jest prowadzenie dogłębnych analiz i osiągnięcie celów badawczych w odniesieniu do konkretnych instytucji prawa podatkowego z jednej strony oraz prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego z drugiej strony. Na dzień rozpoczęcia badań dotyczy to m.in. takich szczegółowych zagadnień z dziedziny prawa podatkowego oraz prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego, jak:

- 1) problematyka opodatkowania spadków i darowizn w toku upadłości i restrukturyzacji w aspekcie wykonania planu podziału i potencjalnego ryzyka umorzenia postępowania upadłościowego z uwagi na zobowiązania podatkowe upadłego;
- 2) opodatkowanie ubezskutechnionych czynności upadłego przedsiębiorcy dokonanych na przedpolu upadłości, zwłaszcza w zakresie podatku od towarów i usług;
- 3) skutki podatkowe sprzedaży nieruchomości w postępowaniu upadłościowym i restrukturyzacyjnym, zwłaszcza w aspekcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 4) otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego a zwrot podatku od towarów i usług oraz dopuszczalność jego potrącenia ze środkami masy restrukturyzacyjnej;
- 5) upadłość podatnika podatku akcyzowego, a posiadane przez niego wyroby akcyzowe, zabezpieczenia i koncesje;
- 6) ulga na złe długi w podatku VAT z punktu widzenia upadłego i jego kontrahentów;
- 7) rozliczanie strat w podatkach dochodowych w razie prowadzenia postępowania upadłościowego lub restrukturyzacyjnego;

- 8) rozliczenie podatku dochodowego upadłego w aspekcie planu podziału masy upadłości;
- 9) legitymacja syndyka/nadzorca i jego odpowiedzialność na kanwie prawa podatkowego oraz Kodeksu karnego skarbowego²¹;
- 10) przedawnienie zobowiązań podatkowych a upadłość i restrukturyzacja podatnika;
- 11) zabezpieczenie zobowiązań podatkowych i ich skuteczność po ogłoszeniu upadłości lub otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego;
- 12) skutki zawarcia układu w postępowaniu restrukturyzacyjnym, zwłaszcza w aspekcie redukcji zadłużenia, przychodów i strat w podatkach dochodowych po stronie dłużnika oraz wierzycieli;
- 13) konwersja zadłużenia na kapitał dłużnika z perspektywy podatków dochodowych w odniesieniu do wierzyciela i dłużnika;
- 14) sankcje podatkowe, a status podatnika w postępowaniu upadłościowym i restrukturyzacyjnym.

Warto podkreślić, że wyodrębnienie ww. obszarów badań ma tylko charakter wstępny i poglądowy. Zagadnienia te winny bowiem zostać zbadane i zaprezentowane z o wiele szerszej perspektywy w układzie wertykalnym/przekrojowym, uwzględniającym poszczególne etapy postępowania upadłościowego czy restrukturyzacyjnego oraz ich wpływ na skutek oddziaływania norm prawa podatkowego. Analogicznie podejście zostanie przedstawione w zakresie problemów prawa podatkowego.

5. METODYKA I SPOSÓB REALIZACJI BADAŃ NAD RELACJĄ NORM PRAWA UPADŁOŚCIOWEGO I RESTRUKTURYZACYJNEGO ORAZ NORM PRAWA PODATKOWEGO W PROCESIE ICH TWORZENIA I STOSOWANIA

Badania naukowe w wyżej wskazanym zakresie winny objąć dwa zasadnicze nurty.

Pierwszy to badanie procesu legislacyjnego, w którego trakcie są kształtowane normy prawa podatkowego oraz normy prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego, w celu wykazania, że problem odrębności i braku wzajemnego oddziaływania pojawia się już na etapie tworzenia prawa. Badania będą się koncentrować na zagadnieniu tworzenia norm prawa podatkowego oraz prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego, w szczególności na wpływie konsultacji, prezentowania stanowisk i zgłaszania postulatów przez podmioty zainteresowane na ostateczny kształt uchwalanych norm i w efekcie przyjęte rozwiązania. Jest to zasadnicza kwestia, już na tym etapie bowiem jest dostrzegalny problem braku oceny oddziaływania reguł tych dwóch dziedzin na siebie, a przecież jest to empirycznie wykazane i niepodlegające zaprzeczeniu zjawisko. Co więcej, nierzadko przepisy podatkowe determinują tryb prowadzenia postępowania upadłościowego i restrukturyzacyjnego, a upadłość często skutkuje koniecznością zmiany prowadzonych postępowań co do osoby podatnika, wobec którego ogłoszono upadłość bądź wszczęto postępowanie restrukturyzacyjne.

W tym aspekcie zostanie także wzięta pod uwagę rosnąca rola standardowych rozwiązań na poziomie europejskim, określonych w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/848 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie postę-

powania upadłościowego²² czy też dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1023 z dnia 20 czerwca 2019 r. w sprawie ram restrukturyzacji zapobiegawczej, umorzenia długów i zakazów prowadzenia działalności oraz w sprawie środków zwiększających skuteczność postępowań dotyczących restrukturyzacji, niewypłacalności i umorzenia długów, a także zmieniającej dyrektywę (UE) 2017/1132²³ (tzw. dyrektywa drugiej szansy). Tym bardziej że już na etapie grup roboczych Komisji Europejskiej dyskutuje się, czy w regulacjach prawa europejskiego należności podatkowe oraz wierzyciele publicznoprawni w postępowaniach upadłościowych i restrukturyzacyjnych winni być traktowani jako uprzywilejowani, czy też należy im tego statusu odmówić. Nadto warto zaznaczyć, że w ramach prac Komisji (na razie na poziomie zespołów roboczych) poruszane są kwestie transgranicznych rozwiązań w kontekście wpływu upadłości na zobowiązania podatkowe w kraju pochodzenia i kraju faktycznego wykonywania działalności (bez względu na formę prawną).

Drugi nurt natomiast to badanie procesu stosowania norm prawa podatkowego oraz prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego przez sądy upadłościowe oraz organy podatkowe i sądy administracyjne. Należy w tym celu wykorzystać badania ankietowe, aby zweryfikować, jakie problemy w ramach swojej kognicji napotykają ww. organy w sytuacji zbiegu regulacji prawa podatkowego i prawa upadłościowego oraz w jaki sposób są one eliminowane, rozstrzygane, rozwiązywane. Jest to konieczne także dlatego, że nie wszystkie kwestie dostrzegalne z perspektywy sądu upadłościowego są zauważalne w sferze aktywności organów podatkowych i odwrotnie. Stąd też jako konieczne jawi się opracowanie ankiet, które w zakresie przedmiotowym będą inne dla organów podatkowych oraz inne dla sądów powszechnych, co wiąże się z kognicją i zasadami obowiązującymi w prowadzonych postępowaniach. W badaniach ankietowych zostanie także poruszona kwestia regulacji europejskich oraz oceny nowych rozwiązań tak w prawie podatkowym, jak i w prawie upadłościowym i restrukturyzacyjnym. W tym zakresie, aby lepiej zgłębić temat, nie można się opierać tylko na metodzie dogmatycznej, ale niezwykle cenne będzie także przeprowadzenie szerokich badań empirycznych tak ankietowych, jak i aktowych postępowań upadłościowych i restrukturyzacyjnych.

6. PODSUMOWANIE

Efektom tak zakreślonych badań naukowych będzie wskazanie konkretnych rozwiązań legislacyjnych, instytucji czy zagadnień w aspekcie prawa podatkowego oraz prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego, ale nie można odrzucić także tych rozwiązań, które mogą powstać w formie bardziej zinstytucjonalizowanej. Warte rozważenia jest stworzenie centrum kompetencyjnego jako platformy współpracy i wymiany doświadczeń Krajowej Administracji Skarbowej oraz sędziów upadłościowych i doradców restrukturyzacyjnych celem wypracowania dobrych praktyk w zakresie prawa podatkowego oraz prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego. Konieczne jest także oprócz zmiany podejścia na poziomie krajowym przełożenie prac podejmowanych na poziomie europejskim na obowiązujące regulacje krajowe. Jest to o tyle zasadne, że obecnie ogromny nacisk kładzie się nie tyle na

kwestie upadłości i restrukturyzacji jako takiej, ile przede wszystkim na działania o charakterze ochronnym, w tym restrukturyzacyjnym, a to na ogół wymaga należytego respektowania w tym postępowaniu regulacji podatkowych bądź dotyczących środków publicznych. Nie sposób bowiem przyjąć skrajnego stanowiska, że regulacje podatkowe, a co z tym idzie – należności podatkowe, są „faworyzowane względem pozostałych wierzycieli”, ale także nie można uznać, że ich status jest „równoważny innym wierzycielom”. Konieczne jest w przypadku dalszych badań znalezienie rozwiązania, które pozwoli doprowadzić do sytuacji, gdy prawo podatkowe będzie respektowało zasady prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego i odwrotnie.

W obecnym stanie prawnym na poziomie zarówno krajowym, jak i europejskim brak poszanowania tych zasad wywołuje nie tylko ww. problemy i kolizje, ale także występujący coraz częściej problem odpowiedzialności syndyka masy upadłości czy nadzorca sądowego za rozliczenia należności publicznoprawnych, w tym przede wszystkim podatkowych. Zdarza się nawet, że wobec tych osób są formułowane zarzuty w postępowaniach karnoskarbowych za przestępstwa bądź wykroczenia skarbowe z wykorzystaniem instytucji z art. 9 § 3 k.k.s.²⁴

Reasumując, brak prowadzenia badań teoretycznych, jak również ze wsparciem praktyki na poziomie tak tworzenia, jak i stosowania norm spowoduje, że dualizm istniejący w rzeczywistości gospodarczej będzie się pogłębiał, a jego namacalnym dowodem będą nie tylko spory między organami postępowania upadłościowego i podatkowego, ale także rozstrzygnięcia budzące skrajne oceny i niedające się pogodzić w zakresie jednocześnie prowadzonych postępowań upadłościowych i restrukturyzacyjnych oraz podatkowych. W efekcie będzie się nasilać asymetria podejmowanych rozstrzygnięć bez możliwości uporządkowania i zhierarchizowania wartości i celów poszczególnych dziedzin, które coraz bardziej się przenikają²⁵.

Problematyka istnienia norm różnych dziedzin prawa, które wzajemnie na siebie oddziałują, nie jest zjawiskiem nowym. Niemniej w przypadku gdy stosowanie jednych z nich wyklucza inne normy prawa bądź też prowadzi do osłabienia ich oddziaływania, jest to sytuacja niepożądana. Dotyczy to pozycji zarówno jednostki, jak i organów władzy publicznej. Normy prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego nie zawsze uwzględniają specyfikę prawa podatkowego – i odwrotnie. W efekcie w trudnych postępowaniach upadłościowych i restrukturyzacyjnych pojawiają się dodatkowo niełatwe zagadnienia podatkowe, co stwarza niepotrzebne ryzyko w działaniach stron, organów i sądów. Podane przykłady empiryczne w aspekcie krajowym, ale i europejskim obrazują skalę problemu nie tylko z uwagi na ich jakość, ale także coraz większą liczbę. Podejmowane próby rozwiązania tych problemów często tamują dalsze prowadzenie postępowań czy to podatkowych, czy też upadłościowych i restrukturyzacyjnych. Wymaga to dodatkowej wiedzy, czasu i środków finansowych, a tych nakładów dzięki właściwemu rozpoznaniu wzajemnego oddziaływania norm można uniknąć, ale proces należy rozpocząć już na etapie tworzenia norm, a nie tylko je korygować i nadawać im kształt w ramach ich stosowania i wykładni²⁶.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ³ B. Brzeziński, *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa*, w: *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęzowe związki norm i instytucji prawnych*, A. Kazmierczak, A. Franczak (red. nauk.), Warszawa 2019, s. 39.
- ⁴ P. Buława, *Tax cancellation. A comparative analysis*, Katowice 2021, s. 33.
- ⁵ Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1228 ze zm., dalej: Prawo upadłościowe.
- ⁶ Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1588 ze zm., dalej: Prawo restrukturyzacyjne.
- ⁷ Z. Ziemiński, *Przepis prawny a norma prawna*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1960, nr 1 (22), s. 105.
- ⁸ Jediną publikacją w polskiej literaturze przedmiotu, która w ogóle dotyczy w równej mierze podatków oraz upadłości i restrukturyzacji, jest monografia Piotra Buławy *Tax cancellation. A comparative analysis* (dz. cyt.). Problem braku wspólnych badań tych dwóch dziedzin prawa, jak słusznie zauważa ten autor, występuje także w innych krajach. Zob. szerzej: W. Szpringer, *Upadłość konsumencka. Inspiracje z rozwiązań światowych oraz rekomendacje dla Polski*, Warszawa 2006, s. 39; R. Wienberg, K. Dellit, w: *Handbuch Insolvenzrecht*, R. Bork, G. Hölzle (red.), Cologne 2014, s. 869; M. Reimann, R. Zimmermann, *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford 2008, s. 380-381.
- ⁹ Tak trafnie K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych. Problematyka przedmiotu opodatkowania*, Warszawa 2015, s. 23 i nast.
- ¹⁰ Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1072 ze zm.
- ¹¹ Zagadnienie to w zakresie postępowania restrukturyzacyjnego i prawa podatkowego w wybranych aspektach opracowali B. Magnowski, W. Młoczek, *Postępowanie restrukturyzacyjne – wybrane zagadnienia podatkowe*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2021, nr 26, s. 53 i nast.
- ¹² W tym zakresie warto posłużyć się corocznymi raportami publikowanymi przez Fundację Court Watch Polska w zakresie dynamiki rozwoju spraw w sądach upadłościowych i restrukturyzacyjnych, <https://courtwatch.pl/projekty/publikacje/>, dostęp: 14.12.2021.
- ¹³ Zob. szerzej R. Adamus, *Era uproszczonej restrukturyzacji*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2021, nr 25, s. 50 i nast.
- ¹⁴ A. Mudrecki, *Problematyka przedawnienia zobowiązań podatkowych w najnowszych uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego*, w: *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Odpowiedzialność w prawie podatkowym*, B. Kucia-Guściora (red.), Lublin 2021, s. 187.
- ¹⁵ Przykładowo wzajemne oddziaływanie postępowania zabezpieczającego prowadzonego na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej i skutków ogłoszenia upadłości, o których stanowi art. 146 ust. 1 i 3 Prawa upadłościowego. Zob. szerzej wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Białymstoku z dnia 21 kwietnia 2021 r., I SA/BK 79/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C1C8FE97A3>, dostęp: 14.12.2021.
- ¹⁶ W tym zakresie warto zwrócić uwagę na przedpole wydania przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) orzeczenia z dnia 15 października 2020 r. w sprawie C-335/19 E. sp. z o.o. sp. k. v. Minister Finansów, ECLI:EU:C:2020:829, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0335>, dostęp: 14.12.2021. Zob. także kompleksowe omówienie tej problematyki w: M. Mączyński, *Wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na stanowienie polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2021, s. 17.
- ¹⁷ Zob. w szczególności: Discussion Paper, Group of experts on restructuring and insolvency law, INSOLVENCY III – second meeting, Ranking of claims, 10th May 2021, s. 1-4, (materiał niepublikowany) a także: European Law Institute, *Instrument of the European Law Institute. Rescue of Business in Insolvency Law*, 2017, s. 247, https://www.europeanlawinstitute.eu/fileadmin/user_upload/p_eli/Publications/Instrument_INSOLVENCY.pdf, dostęp: 15.12.2021; The World Bank,

Principles for effective insolvency and creditor/debtor regimes, 2021, <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/35506/Principles-for-Effective-Insolvency-and-Creditor-and-Debtor-Regimes.pdf>, dostęp: 15.12.2021.

- ¹⁸ Taki wniosek wynika z *Discussion Paper...*, dok. cyt., s. 3 (materiał niepublikowany).
- ¹⁹ Tylko tytułem przykładu – Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) wyraził dwa przeciwstawne poglądy na temat możliwości zaliczenia przez wierzyciela do kosztów uzyskania przychodów wartości brutto bądź netto wierzytelności umorzonych w ramach układu zawartego z dłużnikiem. Zob. wyroki NSA: z dnia 24 lipca 2019 r., II FSK 2841/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/979F4FB0EF>, dostęp: 15.12.2021; z dnia 10 marca 2020 r., II FSK 830/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/20C0F979FB>, dostęp: 15.12.2021.
- ²⁰ P. Stanisławiszyn, *Artykuł 77 prawa restrukturyzacyjnego a wybrane regulacje prawa podatkowego na przykładzie podatku od towarów i usług*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2016, nr 01 (3), s. 98.
- ²¹ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 408, dalej: k.k.s.
- ²² Dz. Urz. UE L 141 z 5.06.2015, s. 19.
- ²³ Dz. Urz. UE L 172 z 26.06.2019, s. 18.
- ²⁴ P. Stanisławiszyn, *Zakres i przesłanki odpowiedzialności karnoskarbowej w rozumieniu art. 9 § 3 Kodeksu karnego skarbowego*, w: *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, J. Glumińska-Pawlic (red.), Katowice 2007, s. 112.
- ²⁵ Ostatnim przykładem jest nowelizacja art. 9b Prawa upadłościowego oraz art. 7 Prawa restrukturyzacyjnego. Trafnie się zauważa, że w razie nieuwzględnienia wniosku o zatwierdzenie układu i odrzucenia złożonego w tym samym czasie wniosku o upadłość istnieje ryzyko powstania osobistej odpowiedzialności członków zarządu podatnika w trybie art. 116 Ordynacji podatkowej czy art. 299 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.). Zagadnienie to szczegółowo zostało omówione w stanowisku INSO – Sekcji Prawa Upadłościowego i Restrukturyzacyjnego Instytutu Allerhanda w sprawie pożądanej nowelizacji przepisów Prawa restrukturyzacyjnego z dnia 25 listopada 2021 r. (http://inso.org.pl/wp-content/uploads/2021/11/211126_INSO_stanowisko_nowe_PZU_odpowiedzialnosc_zarzadu.pdf, dostęp: 16.12.2021). Wskazano w nim na zupełny brak odniesienia regulacji prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego do instytucji podatkowych, co oznacza konieczność interwencji ustawodawcy.
- ²⁶ Tak trafnie A. Gomułowicz, *Courts and lawmaking*, w: *Impact of CJEU Case – law on Excise Duty Regulations in Selected EU member states*, D. Mączyński (red.), Poznań 2021, s. 15.

Bibliografia

Literatura

- Adamus R., *Era uproszczonej restrukturyzacji*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2021, nr 25.
- 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. nauk.), Warszawa 2019.
- Buława P., *Tax cancellation. A comparative analysis*, Katowice 2021.
- Gomułowicz A., *Courts and lawmaking*, w: *Impact of CJEU Case – law on Excise Duty Regulations in Selected EU member states*, D. Mączyński (red.), Poznań 2021.
- Magnowski B., Młoczek W., *Postępowanie restrukturyzacyjne – wybrane zagadnienia podatkowe*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2021, nr 26.
- Mączyński M., *Wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na stanowienie polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2021.
- Mudrecki A., *Problematyka przedawnienia zobowiązań podatkowych w najnowszych uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego, w: Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Odpowiedzialność w prawie podatkowym*, B. Kucia-Guściora (red.), Lublin 2021.
- Radzikowski K., *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych. Problematyka przedmiotu opodatkowania*, Warszawa 2015.
- Reimann M., Zimmermann R., *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford 2008.
- Stanisławiszyn P., *Artykuł 77 prawa restrukturyzacyjnego a wybrane regulacje prawa podatkowego na przykładzie podatku od towarów i usług*, „Doradca Restrukturyzacyjny” 2016, nr 01 (3).

Stanisławiszyn P., *Zakres i przesłanki odpowiedzialności karnoskarbowej w rozumieniu art. 9 § 3 Kodeksu karnego skarbowego*, w: *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, J. Glumińska-Pawlic (red.), Katowice 2007.

- Szpringer W., *Upadłość konsumencka. Inspiracje z rozwiązań światowych oraz rekomendacje dla Polski*, Warszawa 2006.
- Wienberg R., Dellit K., w: *Handbuch Insolvenzrecht*, R. Bork, G. Hölzle (red.), Cologne 2014.
- Ziemiński Z., *Przepis prawny a norma prawna*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1960, nr 1 (22).

Źródła internetowe

Fundacja Court Watch Polska, <https://courtwatch.pl/projekty/publikacje/>, dostęp: 14.12.2021.

Akty prawne

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1023 z dnia 20 czerwca 2019 r. w sprawie ram restrukturyzacji zapobiegawczej, umorzenia długów i zakazów prowadzenia działalności oraz w sprawie środków zwiększających skuteczność postępowań dotyczących restrukturyzacji, niewypłacalności i umorzenia długów, a także zmieniająca dyrektywę (UE) 2017/1132, Dz. Urz. UE L 172 z 26.06.2019, s. 18.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/848 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie postępowania upadłościowego, Dz. Urz. UE L 141 z 5.06.2015, s. 19.
- 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 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1588 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.
- Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1072 ze zm.
- Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1228 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z dnia 10 marca 2020 r., II FSK 830/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/20C0F979FB>, dostęp: 15.12.2021.
- Wyrok NSA z dnia 24 lipca 2019 r., II FSK 2841/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/979F4FB0EF>, dostęp: 15.12.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 15 października 2020 r. w sprawie C-335/19 E. sp. z o.o. sp. k. v. Minister Finansów, ECLI:EU:C:2020:829, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0335>, dostęp: 14.12.2021.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 kwietnia 2021 r., I SA/BK 79/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C1C8FE97A3>, dostęp: 14.12.2021.

Inne źródła

- Discussion Paper, Group of experts on restructuring and insolvency law, INSOLVENCY III – second meeting, Ranking of claims, 10th May 2021 (materiał niepublikowany).
- European Law Institute, *Instrument of the European Law Institute. Rescue of Business in Insolvency Law*, 2017, s. 247, https://www.europeanlawinstitute.eu/fileadmin/user_upload/p_eli/Publications/Instrument_INSOLVENCY.pdf, dostęp: 15.12.2021.
- Stanowisko INSO – Sekcji Prawa Upadłościowego i Restrukturyzacyjnego Instytutu Allerhanda w sprawie pożądanej nowelizacji przepisów Prawa restrukturyzacyjnego, Kraków, 25.11.2021 r., http://inso.org.pl/wp-content/uploads/2021/11/211126_INSO_stanowisko_nowe_PZU_odpowiedzialnosc_zarzadu.pdf, dostęp: 16.12.2021.
- The World Bank, *Principles for effective insolvency and creditor/debtor regimes*, 2021, <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/35506/Principles-for-Effective-Insolvency-and-Creditor-and-Debtor-Regimes.pdf>, dostęp: 15.12.2021.