

Tomasz Hofman*

ULGA NA ZŁE DŁUGI A POSTĘPOWANIE UPADŁOŚCIOWE

1. UWAGI WSTĘPNE

Podatek od towarów i usług (VAT)¹ został wprowadzony po raz pierwszy w Europie w 1954 r. we Francji. W 1967 r. państwa będące członkami Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej zgodziły się zastąpić swoje krajowe systemy podatku obrotowego wspólnym systemem podatku VAT, z którego wpływy w 2008 r. stanowiły 21,4% krajowych dochodów podatkowych państw członkowskich UE². Prawo do odliczenia stanowi podstawową zasadę systemu podatku VAT.

W dniu 1 czerwca 2005 r. weszła w życie nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług wprowadzająca możliwość odzyskania przez wierzyciela VAT³ od niezapłaconej faktury. Ulga na złe długi jest możliwością zmniejszenia podatku należnego, gdy obciążał on kwoty należne z tytułu czynności podlegających opodatkowaniu, których podatnik faktycznie

* Licencjonowany syndyk, doktorant, Uniwersytet Jagielloński, Wydział Prawa, Katedra Postępowania Administracyjnego.

¹ Ang. *Value Added Tax*.

² *Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT*, [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2010\)0695_/com_com\(2010\)0695_pl.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0695_/com_com(2010)0695_pl.pdf), s. 3.

³ Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm., dalej ustawa o VAT.

nie otrzymał. Szczegółowe zasady korzystania z ulgi określone zostały w art. 89a i 89b u.p.t.u. Na podstawie art. 89a u.p.t.u. podatnik może skorzystać z prawa do korekty podstawy opodatkowania oraz podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług w odniesieniu do wierzytelności nieściągalnych, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Od 1 stycznia 2013 r., ustawodawca wprowadził kolejne zmiany w art. 89a u.p.t.u., który odnosi się do praw wierzycieli, jak i w art. 89b u.p.t.u. stanowiącym o obowiązkach dłużnika w zakresie ulgi na złe długi. W myśl obowiązujących obecnie przepisów skorzystanie z ulgi polega na dokonaniu korekty podstawy opodatkowania i podatku w rozliczeniu za okres, w którym upłynęło 150 dni od terminu płatności pod warunkiem, że wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta.

Ulga na złe długi została wprowadzona do krajowego systemu podatkowego pilotażowo. Wprowadzając ulgę ustawodawca popełnił kilka istotnych błędów. Jednym z nich jest brak regulacji, która wskazywałaby jak wygląda procedura korzystania z przedmiotowej ulgi i stosowana po jej wykorzystaniu, w sytuacji ogłoszenia upadłości dłużnika. Tym problemem poświęcony jest niniejszy artykuł. Autor omówi rozbieżne interpretacje i orzecznictwo traktujące o obowiązku dokonania korekty odliczonej kwoty VAT lub braku takiego obowiązku po stronie dłużnika, w imieniu którego działa syndyk, w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze. Szczegółowa analiza m.in. przepisów u.p.t.u., prawa upadłościowego i naprawczego oraz orzecznictwa pozwoli czytelnikowi wypracować własne stanowisko na temat właściwej praktyki stosowania ulgi na złe długi w warunkach ogłoszenia upadłości dłużnika.

2. ISTOTA ULGI NA ZŁE DŁUGI

Dla prawidłowego rozliczenia VAT istotny jest moment powstania obowiązku podatkowego. Podatnikami tego podatku są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 u.p.t.u., bez względu na cel lub rezultat takiej działalności⁴. Zgodnie z art. 89a ust. 1 u.p.t.u. podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług

⁴ Art. 15 ust 1 i 2 ustawy o VAT.

na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona.

Art. 7 ust. 1 i 2 u.p.t.u. stanowi, że przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel oraz przekazanie nieodpłatne przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa. Definicja ta obejmuje szerszy zakres czynności niż tylko wyczerpujące cechy dostawy w rozumieniu art. 605 kodeksu cywilnego⁵, stosownie do którego przez tę umowę dostawca zobowiązuje się do wytworzenia rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku oraz do ich dostarczania częściami albo okresowo, a odbiorca zobowiązuje się do odebrania tych rzeczy i do zapłacenia ceny, natomiast do umów o świadczenie usług, które nie są uregulowane innymi przepisami, stosuje się odpowiednio przepisy o zleceniu⁶. Wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4 u.p.t.u., jest nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz⁷.

Świadczeniem usług według u.p.t.u. jest m.in. świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 u.p.t.u.⁸ Rozumienie tego pojęcia jest znowu szersze ustalonego w kodeksie cywilnym, według którego świadczenie usług jest umową, do której odpowiednio stosuje się przepisy o zleceniu, polegającym na zobowiązaniu się przyjmującego zlecenie do dokonania określonej czynności prawnej dla dającego zlecenie⁹.

Reasumując, istotą dostawy towarów jest przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel ale również czynności podobne do dostawy, mające za przedmiot określone prawa majątkowe – świadczenie usług. Nie jest istotą dostawy przeniesienie prawa własności, z którym termin „prawo do rozporządzania” nie jest tożsamy. Przytoczyć należy również art. 14 dyrektywy w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zgodnie z którym dostawa towarów oznacza m.in. przeniesienie

⁵ Ustawa z 23 kwietnia 1964 r., Kodeks cywilny, t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 459, dalej k.c.

⁶ Art. 750 k.c.

⁷ Art. 9 ust. 1 ustawy o VAT.

⁸ Art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

⁹ Art. 734 § 1 k.c.

prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel¹⁰. Wyrokiem z dnia 8 lutego 1990 r., Trybunał Sprawiedliwości UE¹¹ ustalił termin „własność ekonomiczna”, który rozumie się jako sytuację, w której w aspekcie ekonomicznym należy uznać kogoś za właściciela rzeczy. Trybunał podkreślił, że czynności przejścia własności ekonomicznej nie musi towarzyszyć przejście prawa własności. Do kręgu aktywów objętych VAT zaliczymy wartości niematerialne i prawne, rzeczowe aktywa trwałe, środki trwałe w budowie, nieruchomości inwestycyjne, zapasy czy w przypadku towarów lub usług – zaliczki, zadatki i przedpłaty. Nie podlegają opodatkowaniu VAT udziały w obcych przedmiotach, papiery wartościowe, należności, środki pieniężne, jak i rozliczenia międzyokresowe.

Korekta VAT w ramach ulgi na złe długi dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona. Nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną, gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze. Zgodnie z ust. 2 art. 89a u.p.t.u. przepisy ust. 1 stosuje się w sytuacji gdy:

1) dostawa towaru lub świadczenie usług jest dokonana na rzecz podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji.

2) wierzyciel i dłużnik na dzień dokonania korekty, o której mowa w ust. 1, są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni.

3) od daty wystawienia faktury, będącej podstawą do odpisania wierzytelności, nie upłynęło 5 lat, licząc od początku roku, w którym została wystawiona faktura.

Korekta, o której mowa w ust. 1 art. 89a u.p.t.u. może nastąpić w rozliczeniu za okres, w którym nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną, pod warunkiem, że do dnia złożenia przez wierzyciela deklaracji podatkowej za ten okres wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie.

Na podstawie art. 89b ust. 1 u.p.t.u. w przypadku nieuregulowania należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 150 dni od daty upływu

¹⁰ Dyrektywa 2006/112/WE RADY z 28 listopada 2006 r., Dz.U. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1.

¹¹ Wyrok TS z 8 lutego 1990 r., C-320/88, Lex Omega 83931.

terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, dłużnik jest obowiązany do korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z tej faktury, w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze.

Również w prawie wspólnotowym mowa jest o instrumencie ulgi na złe długi. Możliwość jej stosowania wyprowadza się z art. 90 dyrektywy VAT z 2006 r.¹², który stanowi, że w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie. Polska ograniczyła stosowanie ulgi na złe długi jedynie do dostaw towarów lub świadczenia usług. W tym miejscu powstaje pytanie – czy państwa członkowskie mają prawo do ingerencji w treść uprawnienia do korekty przez określanie innych warunków stosowania ulgi niż w dyrektywie VAT z 2006 r. Trybunał Sprawiedliwości UE utrzymuje, że zastrzeżenie tego uprawnienia nie wpływa na przedmiot przyznanego zwolnienia i nie może skutkować pozbawieniem podatnika prawa do powoływania się na przepisy dotyczące zwolnienia¹³. Z kolei w sprawie *Goldsmith LTD v. Commissioners of Customs & Excise*, Trybunał orzekł, że art. 90 dyrektywy VAT z 2006 r. nie upoważnia państwa członkowskiego do przyjęcia przepisów dotyczących zwrotu VAT w momencie braku zapłaty całkowitej lub częściowej kwoty wynagrodzenia, zgodnie z którymi zwrot podatku nie przysługuje w przypadku, gdy niezapłacone wynagrodzenie zostało określone w formie rzeczowej (barter), jeśli państwo to pozwala jednocześnie na zwrot w sytuacji, gdy wynagrodzenie to jest określone gotówkowo¹⁴. W zakresie stosowania przez państwowe organy podatkowe i sądownicze Unijnych przepisów podatkowych warto również przytoczyć wyrok z dnia 31 maja 2012 r. WSA w Poznaniu, w którym wyrażone zostało stanowisko, iż przepisy rozporządzenia 1346/2000¹⁵ zobowiązują organy innych państw do wzięcia pod uwagę faktu ogłoszenia upadłości. Organ

¹² Dyrektywa 2006/112/WE RADY z dnia 28 listopada 2006 r. *W sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Dz.U. UE L z 11 grudnia 2006 r., Lex Omega (dalej dyrektywa VAT z 2006).

¹³ Por. Orzeczenie C-8/81 *Becker*, Lex Omega 83869, C-124/96 *Komisja v. Hiszpania*, Lex Omega 84266, C-287/00 *Komisja v. Niemcy*, Lex Omega 83905, C-401/05 *VDP Dental Laboratory*, Lex Omega 208705.

¹⁴ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości, C-330/95 z 3 lipca 1997 r., Lex Omega 84244.

¹⁵ Rozporządzenie Rady WE nr 1346/2000, z 29 maja 2000 r., *W sprawie postępowania upadłościowego*, Dz.U. UE L z dnia 30 czerwca 2000 r., Lex Omega.

podatkowy uznając skuteczność orzeczenia francuskiego sądu handlowego trafnie zatem przyjął, że sporne rozliczenie VAT nie podlega realizacji w ramach planu naprawczego¹⁶.

3. ISTOTA POSTĘPOWANIA UPADŁOŚCIOWEGO

Bez istnienia wymagalnych zobowiązań nie byłoby postępowania upadłościowego, a każdy upadły jest też stroną publicznoprawnych zobowiązaniowych stosunków prawnych. Postępowanie upadłościowe¹⁷ wszczywane jest na wniosek dłużnika lub wierzyciela w sytuacji niewypłacalności tego pierwszego. Niewypłacalność oznacza niezdolność do spłaty swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych¹⁸. Postępowanie upadłościowe to procedura służąca zaspokojeniu w maksymalnym i proporcjonalnym stopniu wszystkich wierzycieli upadłego dłużnika jako kolektywu, co oznacza zaspokojenie wierzycieli w równym stopniu w obrębie danej kategorii. Jest to jedyne postępowanie regulujące dochodzenie roszczeń wierzycieli przeciwko upadłemu dłużnikowi. Reguła wyłączności postępowania upadłościowego rozciąga się również na wierzytelności Skarbu Państwa.

Zgodnie z art. 160 ust. 1 PrUpad syndyk w postępowaniu upadłościowym dokonuje czynności na rachunek upadłego lecz w imieniu własnym. Jest to istota instytucji tzw. zastępstwa pośredniego, bezwzględnego¹⁹. Dotyczy to wszystkich czynności, w tym czynności o charakterze zobowiązaniowym. Masa upadłościowa aż do jej likwidacji stanowi własność upadłego. Konsekwencją tego jest działanie syndyka na rachunek upadłego. Po ogłoszeniu upadłości upadły nadal zachowuje status podatnika, jednakże obowiązki związane z obliczaniem i uiszczaniem podatków wykonuje syndyk²⁰. W zakresie prawno-podatkowym syndyk obejmuje z samego prawa zarząd nad majątkiem upadłego i przeprowadza jego likwidację, nie przejmuje natomiast funkcji organów stanowiących upadłej osoby prawnej,

¹⁶ Wyrok WSA w Poznaniu z 31 maja 2012 r., I SA/Po 179/12, Lex Omega 1212653.

¹⁷ Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz.U. Nr 175, poz. 1361; dalej: PrUpad).

¹⁸ Zgodnie z definicją art. 11 ust. 1 PrUpad dłużnik jest niewypłacalny jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych.

¹⁹ S. Gurgul, *Prawo upadłościowe i naprawcze*, Komentarz, Wydanie 9, Warszawa 2013, s. 407.

²⁰ Por. Wyrok NSA w Gdańsku z 28 listopada 2001 r., I SA/Gd 541/99, Lex Omega 53534.

a zatem zajmuje stanowisko samodzielne i niezależne od upadłego²¹. Postępowanie administracyjne dotyczące mienia upadłego, w tym zobowiązań podatkowych podlega zawieszeniu na każdym etapie sprawy z dniem ogłoszenia upadłości.

Zdaniem S. Gurgula, decyzja wydana przeciwko syndykowi ustalająca wysokość zobowiązań powstałych przed ogłoszeniem upadłości stanowi jedynie podstawę do sprostowania listy wierzytelności przez sędziego komisarza. Warto przytoczyć stanowisko organów podatkowych które prezentuje S. Gurgul w swoim komentarzu. Po pierwsze w ocenie organów podatkowych, prawo podatkowe należy do gałęzi prawa publicznego, gdzie dominuje interes społeczny²². Po drugie zobowiązanie podatkowe jest konkretyzacją co do podmiotu zobowiązanego oraz wysokości należnego podatku i powstaje albo z dniem zajścia zdarzenia albo z mocy prawa. Po trzecie niewykonanie obowiązku podatkowego przez upadłego przed dniem ogłoszenia upadłości powoduje, że organowi podatkowemu działającemu za Państwo przysługuje wierzytelność w stosunku do upadłego. Sędzia komisarz opiera się w zakresie ustalenia wierzytelności podatkowej nie tylko na oświadczeniu organu podatkowego, ale w szczególności na decyzji administracyjnej. Po czwarte nie jest możliwe aby określenie wysokości zobowiązania podatkowego powstałego przed dniem ogłoszenia upadłości mogło być dokonane przez organy postępowania upadłościowego. To mogą czynić tylko organy skarbowe w ramach postępowania podatkowego. Sędzia komisarz prowadząc postępowanie w przedmiocie ustalenia listy wierzytelności nie ma możliwości realizowania funkcji swoistych dla postępowania administracyjnego, gwarantując ochronę zarówno interesu społecznego jak i indywidualnego (podatnika)²³.

Powyższe stanowisko spotkało się z krytyką doktryny prawa upadłościowego i należy tutaj przytoczyć jeden argument: „ogłoszenie upadłości w stosunku do strony powoduje swoiste oderwanie sposobu dochodzenia i zaspokojenia wszystkich wierzytelności od ich genetycznej podstawy, bez względu na osobę uprawnionego wierzyciela; charakter prawny wierzytelności (cywilny, pracowniczy, administracyjny itd.) nie stanowi żadnej podstawy do wyłączenia jej ze sfery działania prawa upadłościowego, a co najwyżej decyduje o kolejności zaspokojenia tej wierzytelności

²¹ Wyrok NSA w Warszawie z 17 listopada 1993 r., III SA 817/93, Lex Omega 24292.

²² S. Gurgul, *Prawo upadłościowe i naprawcze*, Komentarz, Wydanie 7..., s. 537.

²³ Ibidem, s. 539.

z masy upadłości²⁴. W świetle stanowiska przytoczonego we wcześniejszym zdaniu zdaniem autora jest to właściwa interpretacja, albowiem przepisy PrUpad wymieniają postępowania sądowe i administracyjne, a zatem są one zależne od PrUpad. Dlatego Syndyk działający na rzecz upadłego dłużnika jest uprawniony jedynie do regulowania zobowiązań w tym zobowiązań publicznoprawnych które powstały w wyniku decyzji albo z mocy prawa, a które dotyczą zobowiązań powstałych przed datą ogłoszenia upadłości. Odrębną kwestią w tej materii jest kategoria zaspokajania wierzycieli. Gdyby syndyk uregulował zobowiązanie publicznoprawne które dotyczą czynności mających miejsce przed ogłoszeniem upadłości, nawet jeżeli decyzja jak w przypadku korekty powstała po ogłoszeniu upadłości – dokonałby tego z pokrzywdzeniem innych wierzycieli.

Zgodnie z art. 342 ust. 1 pkt 2 PrUpad w kategorii drugiej podlegają zaspokojeniu podatki i inne daniny publiczne należne za cały czas przed datą ogłoszenia upadłości, wraz z należnymi od nich odsetkami i kosztami egzekucji. Zobowiązania powstałe po dniu ogłoszenia upadłości w tym podatki i inne daniny publiczne stanowią na podstawie art. 230 ust. 2 w zw. z art. 342 ust. 1 pkt. 2 PrUpad koszty postępowania upadłościowego i regulowane są na bieżąco. Podatki i inne daniny publiczne pokrywane są zatem wraz z pozostałymi kosztami postępowania upadłościowego z masy upadłości. Korzystają one niemniej jednak z uprzywilejowania, zarówno co do kolejności, jak i sposobu ich zaspokojenia.

Należności podatkowe wynikające z działalności gospodarczej prowadzonej przez upadłego po ogłoszeniu upadłości z możliwością zawarcia układu, po zmianie sposobu prowadzenia postępowania na upadłość obejmującą likwidację majątku, stanowią koszty postępowania upadłościowego²⁵. Brak spłaty wierzytelności powstałej przed ogłoszeniem upadłości powoduje obowiązek korekty podatku, co skutkuje podwójnym opodatkowaniem upadłego dłużnika, tj. przy zgłoszeniu wierzytelności w kwocie brutto i przy podatku należnym Urzędowi Skarbowemu podlegającym korekcie, który obciąża masę upadłości.

Warto zwrócić uwagę na fakt, że przepisy PrUpadNaprz zabraniają regulowania syndykowi wierzytelności powstałych przed dniem ogłoszenia upadłości w innej drodze niż plan podziału w postępowaniu upadłościowym. W odniesieniu do tematu niniejszej pracy, warto zwrócić uwagę na przepis art. 89b ust. 1 u.p.t.u., na podstawie którego syndyk zobowiązany

²⁴ S. Gurgul, *Prawo upadłościowe i naprawcze*, Komentarz, Wydanie 9..., s. 375

²⁵ Uchwała SN z 22 października 2009 r., III Czp 73/09.

jest dokonać korekty za okres, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu płatności. Skutek sprowadza się do tego, że syndyk zwiększa zobowiązanie podatkowe o korygowaną kwotę podatku za ten okres i wpłaca do Urzędu Skarbowego, który otrzymuje go dwa razy – pierwszy od wierzyciela pozbawionego prawa do skorzystania z ulgi na złe długi, drugi raz w skutek korekty od syndyka. W związku z tym, że korekta dokonywana jest po ogłoszeniu upadłości należny podatek stanowi koszt postępowania upadłościowego. Jeżeli masa upadłości nie dysponuje środkami na zapłatę należnego podatku, wówczas syndyk winien złożyć wniosek o umorzenie postępowania upadłościowego z powodu braku środków na koszty postępowania. Podobnie sytuacja kształtuje się na etapie poprzedzającym ogłoszenie upadłości. Jeżeli dłużnik nie zabezpieczy środków na zwrot całości VAT, sąd nie ogłosi upadłości z uwagi na brak środków na koszty postępowania.

Powyższa sytuacja jest klasycznym przykładem zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa, który uprzywilejował swoje zobowiązania kosztem pozostałych wierzycieli. Problem polega na tym, że w tym stanie prawnym dłużnicy wnioskujący o ogłoszenie upadłości zmuszeni są dysponować środkami pieniężnymi w wysokości 1/5 wszystkich swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Z praktyki autora nasuwa się wniosek, że w tym stanie rzeczy dłużników nie będzie stać na przeprowadzenie postępowania upadłościowego. Zbycie majątku trwałego w trakcie postępowania upadłościowego może nastąpić z opóźnieniem. W związku z tym oraz z brakiem środków pieniężnych na koszty postępowania upadłościowego (w tym środków na zapłatę podatku korygowanego), jak i sankcjami za niedokonywanie korekty w terminie w postaci 30% wartości VAT, umorzenie postępowania upadłościowego w takiej sytuacji wydaje się przesądzone.

4. KOREKTA DEKLARACJI DOKONANA PRZEZ SYNDYKA

Orzecznictwo traktujące o uldze na złe długi w przypadku ogłoszenia upadłości dłużnika nie jest jednolite i – zdaniem autora – żaden z tych nurtów nie rozwiązuje w pełni istoty tego problemu.

Wierzyciel korzystający z ulgi na złe długi otrzymuje możliwość zaspokojenia swojego roszczenia poza postępowaniem upadłościowym, albowiem odzyskuje kwotę pieniężną nie od dłużnika w postępowaniu upadłościowym ale w ramach rozliczenia z urzędem skarbowym. Sprowadza się to do pokrzywdzenia innych wierzycieli, co jest niedopuszczalne i sprzeczne

z pierwotnymi zasadami PrUpad. W wyniku dokonania korekty podatku przez syndyka po stronie urzędu skarbowego powstaje nowa wierzytelność, którą organ zgłosi w postępowaniu upadłościowym. Powoduje to oderwanie od rzeczywistości listy wierzytelności, która nie jest zgodna ze stanem faktycznym. Organy podatkowe w takim stanie rzeczy działają na niekorzyść innych wierzycieli oraz niezgodnie z przepisami PrUpad, albowiem starają się przesunąć wierzytelność z kategorii III zaspokajania wierzycieli do kategorii I. Kolejnym problemem jest wątpliwość odnosząca się do sytuacji, w której korekta podatku w stosunku do dłużnika w stanie upadłości skutkuje koniecznością skorygowania przez wierzyciela zgłoszenia wierzytelności o zwrócony już w wyniku korekty VAT. Także organ podatkowy zobowiązany byłby do modyfikacji zgłoszenia jego wierzytelności.

Powyższe regulacje w ocenie autora prowadzą do niestabilności postępowania upadłościowego. Zdaniem A. Sondej i M. Głuszcak-Sondej gdyby przyjąć, że dokonanie przez wierzyciela korekty VAT w ramach ulgi na złe długi w odniesieniu do upadłego dłużnika jest dopuszczalne, to w przypadku uzyskania przez takiego wierzyciela zaspokojenia choćby częściowego w ramach postępowania upadłościowego, wierzyciel taki musiałby dokonać ponownej korekty VAT. W następstwie takiej korekty musiałby on odprowadzić do urzędu skarbowego odpowiednią kwotę podatku. Korekty takiej musiałby również dokonać syndyk, a urząd skarbowy byłby zobowiązany do zwrotu do masy upadłości tak skorygowanej kwoty VAT. Następnie syndyk byłby zmuszony do sporządzenia nowego planu podziału tak uzyskanej kwoty pomiędzy wierzycieli. Uzyskanie kolejnej kwoty w ramach podziału masy upadłości przez wierzyciela korzystającego z korekty w ramach ulgi na złe długi skutkowałoby obowiązkiem dokonania kolejnej korekty. To doprowadziłoby z kolei do uruchomienia mechanizmu korekt VAT, których przedmiotem byłyby coraz mniejsze kwoty. Powyższa sytuacja skutkowałaby uniemożliwieniem syndykowi zakończenia postępowania upadłościowego²⁶.

Podmioty uprawnione do dokonania korekty podatku wymienia Ordynacja Podatkowa²⁷. Zgodnie z art. 81 § 1 OP jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej skorygować uprzednio złożoną deklarację, mogą podatnicy, płatnicy i inkasenci. Do kręgu tych osób ustawa nie zalicza syndyka.

²⁶ A. Sondej, M. Głuszcak-Sondej, *Ulga na złe długi w postępowaniu upadłościowym*, 2011, „Fenix”, nr 4, s. 26.

²⁷ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2012 r. poz. 749, t.j., Lex Omega (dalej OP).

Kto zdaniem sądów administracyjnych jest zobowiązany do dokonania korekty deklaracji? Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku syndyk jest zobowiązany do terminowego składania deklaracji podatkowych, jak również zobowiązany do niezwłocznego regulowania należności podatkowych, ale obowiązek ten aktualizuje się jedynie wtedy, gdy syndyk posiada środki potrzebne do zapłaty podatku²⁸. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 15 stycznia 2014 r.²⁹, rozstrzygnął kwestię obowiązku syndyka do dokonania korekty VAT i stwierdził, że syndyk działający w imieniu własnym lecz na rzecz upadłego³⁰ nie jest zobowiązany do dokonywania korekt podatku na zasadach wynikających z art. 89b ust. 1 u.p.t.u. WSA nie podzielił zdania, że zagadnienia związane z prawami i obowiązkami dotyczącymi tzw. ulgi na złe długi reguluje kompleksowo ustawa o VAT, a inne akty prawne nie zastępują i nie wykluczają stosowania u.p.t.u. i pełnią rolę jedynie pomocniczą. W ocenie Sądu, Minister Finansów dokonując wykładni przepisów u.p.t.u. winien był uwzględnić szczególnie charakter ustawy PrUpad.

Pogląd, że syndyk nie ma obowiązku dokonania korekty VAT oparty jest na wykładni systemowej zewnętrznej, zgodnie z którą każdy przepis prawa występuje w pewnym kontekście systemowym. Zdaniem autora dokonując wykładni prawa należy brać pod uwagę relacje przepisu do innych przepisów w danym akcie normatywnym, jak i przepisów w innych aktach normatywnych. Stanowisko, że PrUpad ma charakter *lex specialis* w stosunku do u.p.t.u.³¹ znajduje swoje oparcie w szerokim orzecznictwie jeszcze pod rządami rozporządzenia z 1934 r.³² Zdaniem WSA w Warszawie³³ ocena możliwości zastosowania art. 89b ust. 1 u.p.t.u. do obowiązków

²⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z 20 stycznia 2014 r., I SA/Gd 1540/13, Lex Omega 1467373.

²⁹ Wyrok WSA w Warszawie z 15 stycznia 2014 r., III Sa/Wa 1928/13, Lex Omega 1422266.

³⁰ Por. Wyrok NSA w Warszawie z 30 czerwca 2004 r., FSK 213/04, Lex Omega 142462; Wyrok NSA we Wrocławiu z 26 maja 2000 r., I SA/Wr 2549/98, Lex Omega 45425; Wyrok NSA w Gdańsku z 24 października 2002 r., I SA/Gd 2176/01, Lex Omega 77149.

³¹ Por. Wyrok WSA w Warszawie z 25 lipca 2002 r., III SA 84/01, Lex Omega 75005; Wyrok NSA w Warszawie z 5 marca 2003 r., III SA 2326/01, Lex Omega 81901; Wyrok NSA w Warszawie z 7 grudnia 2005 r., I FSK 752/05, Lex Omega 187649.

³² Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 24 października 1934 r. – Prawo upadłościowe oraz prawo o postępowaniu układowym (Dz.U. R.P. Nr 28, poz. 221; dalej: PrUp).

³³ Wyrok WSA w Warszawie z 15 stycznia 2014 r., III Sa/Wa 1928/13...

syndyka bez uwzględniania specyfiki prawa upadłościowego jest niepełna i niedostatecznie uzasadniona, a przez to wadliwa. Wykładnia systemowa zatem sprzeciwia się nałożeniu na upadłego dłużnika obowiązku dokonania korekty, o której mowa w art. 89 ust. 1 u.p.t.u. Podsumowując rozważania WSA, należy stwierdzić, że w obecnym stanie prawnym przepis art. 89b ust. 1 u.p.t.u., w sytuacji gdy korekta miałaby nastąpić po dniu ogłoszenia upadłości podatnika nie dotyczy dłużników znajdujących się w upadłości i obowiązków syndyków masy upadłości, gdyż zastosowanie przedmiotowego artykułu sprzeczne byłoby z art. 342 ust. 1 pkt. 1 w zw. z art. 230 ust. 2 i 3 PrUpad. Podobne stanowisko zajął WSA w Warszawie w wyroku z dnia 12 grudnia 2013 r., wskazując, że wykładnia systemowa, jak i celowościowa sprzeciwiają się nałożeniu na dłużnika pozostającego w stanie upadłości obowiązku dokonania korekty, o której mowa w art. 89b ust. 1 u.p.t.u., jeżeli w dniu korekty postępowanie upadłościowe już się toczyło³⁴. Należy także pamiętać o wyroku WSA w Olsztynie z dnia 7 grudnia 2011 r., w którym Sąd wskazał, że syndyk masy upadłości spółki będącej w upadłości likwidacyjnej nie jest zobowiązany do korekty podatku w trybie art. 89b ust. 1 u.p.t.u., po otrzymaniu zawiadomienia (w szczególności zaś od wierzyciela, którego należność uprzednio w całości została umieszczona na liście wierzytelności)³⁵. Należy również przytoczyć wyrok WSA w Warszawie z 31 sierpnia 2009 r., w którym Sąd zajął stanowisko, że korekty dokonuje podmiot, który złożył deklarację korygowaną, albowiem skorygowanie deklaracji polega na złożeniu deklaracji tego samego rodzaju co deklaracja korygowana, ale o innej treści³⁶.

Odmienne stanowisko wyraził WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 8 lutego 2012 r., wskazując, że regulacje art. 89a i 89b u.p.t.u. odnosząc się do podatników tego podatku mają charakter generalny, którego zapisy prawa upadłościowego i naprawczego nie znoszą³⁷. Przepisy art. 89a i 89b u.p.t.u. należy również stosować wobec podmiotów w upadłości układowej³⁸. WSA w Kielcach w wyroku z dnia 29 sierpnia 2012 r., stwierdził, że

³⁴ Wyrok WSA w Warszawie z 12 grudnia 2013 r., III Sa/Wa 1339/13, Lex Omega 1451430.

³⁵ Wyrok WSA w Olsztynie z 7 grudnia 2011 r., I SA/OI 660/11, Lex Omega 1150379.

³⁶ Wyrok WSA w Warszawie z 31 sierpnia 2009 r., III Sa/Wa 484/09, Lex Omega 527265.

³⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z 8 lutego 2012 r., III SA/GI 1252/11, Lex Omega 1429836, por. Wyrok WSA w Gliwicach z 26 października 2010 r., III SA/GI 1257/10, Lex Omega 736322.

³⁸ Wyrok WSA w Olsztynie z 5 kwietnia 2012 r., I SA/OI 761/11, Lex Omega 1148164.

korekta podatku dotyczy również kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności opisanej jako nieściągalna lub której nieściągalność została uprawdopodobniona. Z art. 89a i 89b u.p.t.u. wynika, że skutki złego długu obejmują również dłużnika, który znajduje się w stanie upadłości w momencie realizacji ulgi. Mówiąc wprost, sam stan upadłości nie zwalnia go z obowiązku dokonania korekty³⁹. WSA w Łodzi w wyroku z dnia 16 października 2012 r., skonstatował, że gdyby ogłoszenie upadłości lub postawienie w stan likwidacji miało wykluczać obowiązek dokonania tej korekty, to zostałyby to wprost wskazane w treści przepisów regulujących zasady rozliczania podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności. Istotne jest by dłużnik i wierzyciel byli zarejestrowani jako podatnicy VAT⁴⁰. Podobny pogląd wyraził WSA w Krakowie w wyroku z 4 stycznia 2013 r., wskazując, że w razie ogłoszenia upadłości podatnika aktualny pozostaje przewidziany w art. 89b ust. 1 u.p.t.u. obowiązek dłużnika dokonania korekty VAT⁴¹. Zgodnie z wyrokiem WSA w Gdańsku z 10 kwietnia 2013 r., sam stan upadłości dłużnika nie zwalnia go z obowiązku dokonania korekty określonej⁴² w art. 89b ust. 1 u.p.t.u. Rozliczenie VAT przez dłużnika nie stanowi zaspokojenia wierzyciela. Syndyk masy upadłości ma prawo dokonywać korekt deklaracji nie tylko tych, które sam złożył. Dokonując korekt syndyk działa na rachunek upadłego, gdyż sprawa dotyczy masy upadłości, niemniej jednak to na syndyku ciąży obowiązek złożenia korekty deklaracji⁴³. Warunek aby dłużnik nie był w stanie upadłości należy odnosić wyłącznie do daty świadczenia usługi np. dostawy towaru⁴⁴. Zdaniem WSA we Wrocławiu obowiązek ten jest bezwarunkowy i nie przewidziano w stosunku do niego żadnych odstępstw ani w ustawie o VAT ani w ustawie PrUpad⁴⁵.

³⁹ Wyrok WSA w Kielcach z 29 sierpnia 2012 r., I SA/Ke 335/12, Lex Omega 1217886.

⁴⁰ Wyrok WSA w Łodzi z 16 października 2012 r., I SA/Łd 1005/12, Lex Omega 1233658.

⁴¹ Wyrok WSA w Krakowie z 4 stycznia 2013 r., I SA/Kr 34/12, Lex Omega 1273989, por. Wyrok WSA w Szczecinie z 16 stycznia 2013 r., I SA/Sz 673/12, Lex Omega 1320573; Wyrok NSA w Warszawie z 30 stycznia 2013 r., I FSK 343/12, Lex Omega 1298280; Wyrok WSA w Poznaniu z 6 marca 2013 r., I SA/Po 989/12, Lex Omega 1303450.

⁴² Wyrok WSA w Gdańsku z 10 kwietnia 2013 r., I SA/Gd 257/13, Lex Omega 1368438.

⁴³ Por. Wyrok WSA w Olsztynie z 26 czerwca 2013 r., I SA/OI 375/13, Lex Omega 1339793; Wyrok WSA we Wrocławiu z 6 sierpnia 2013 r., I SA/Wr 669/13, Lex Omega 1366927.

⁴⁴ Wyrok NSA w Warszawie z 17 kwietnia 2013 r., I FSK 405/12, Lex Omega 1335985.

⁴⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z 6 sierpnia 2013 r., I SA/Wr 666/13.

Powyżej przedstawione orzeczenie nie rozwiązywały problemu kompleksowo. Organy podatkowe w toku czynności wymagały od syndyków korekt deklaracji VAT. Stanowisko to okazało się błędne co potwierdził NSA m.in. w dwóch wyrokach z dnia 1 lipca 2014 r., w których wyrażono pogląd, że „syndyk masy upadłości, działający w imieniu własnym, lecz na rzecz upadłego, nie ma obowiązku korygowania podatku naliczonego w trybie art. 89b ust. 1 u.p.t.u.”⁴⁶ podobnie jak WSA w Warszawie w wyroku z 15 stycznia 2014 r.⁴⁷

5. WNIOSKI

Po prawie dekadzie funkcjonowania ulgi na złe długi, interpretacje organów podatkowych art. 89a i 89b u.p.t.u. w dalszym ciągu nie są jednolite. Przepisy te w momencie ich wprowadzenia nie budziły kontrowersji. Praktyka organów podatkowych, jak i interpretacje Ministra Finansów doprowadziły do sytuacji, w której decydującym momentem do skorzystania z ulgi na złe długi był moment dostawy towarów lub wykonania usługi. Prowadziło to do sytuacji, w której organ podatkowy wzywał syndyków do zapłaty wierzytelności powstałych przed dniem ogłoszenia upadłości. W przypadku niedokonania korekty, syndyk mógł zostać pociągnięty do odpowiedzialności karnoskarbowej. W następnej kolejności urzędy dokonywały uzupełniającego zgłoszenia wierzytelności, co wiązało się ze zmianami w planach podziału funduszków masy upadłości. W rozwiązaniu problemów na tle stosowania powołanych wyżej przepisów nie okazały się również pomocne interpretacje wydawane w imieniu Ministra Finansów, które dopuszczały dokonanie korekty. Zdaniem autora interpretacje idące w tym kierunku są niezgodne z ustawą PrUpad, która stanowi *lex specialis* w stosunku do ustawy podatkowej. Skoro zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa z dniem zaistnienia zdarzenia, które z kolei powstaje przed dniem ogłoszenia upadłości, w opinii autora wszelkie korekty podatku nie wpływają na zasadę pierwszeństwa Prupad w stosunku do prawa podatkowego i związanych z nim wierzytelności publicznoprawnych powstałych przed dniem ogłoszenia upadłości.

⁴⁶ Wyrok NSA w Warszawie z 1 lipca 2014 r., I FSK 641/14, Lex Omega 1476989 i Wyrok NSA w Warszawie, z 1 lipca 2014 r., I FSK 609/14, Lex Omega 1476986.

⁴⁷ Wyrok WSA w Warszawie z 15 stycznia 2014 r., III Sa/Wa 1928/13...

Podsumowując problem natury prawno-podatkowej, o którym traktuje niniejszy tekst, ustawodawca powinien przewidzieć go na etapie legislacyjnym i wprowadzić odpowiednie rozwiązania. Niestety ustawodawca wprowadzając art. 89a i 89b u.p.t.u. nie przewidział tak istotnego problemu jakim jest ogłoszenie upadłości dłużnika. Utworzoną lukę prawną w przepisach o uldze na złe długi w sytuacji ogłoszenia upadłości dłużnika należy ocenić krytycznie, z uwagi chociażby na fakt, że komplikuje dodatkowo i tak niełatwą problematykę wpływu postępowania upadłościowego na postępowanie administracyjne.

Organy podatkowe przez długi czas uważały, że syndyk musi w imieniu upadłego uwzględnić korektę VAT w związku z zastosowaniem ulgi na złe długi tj. korektę wynikającą z nieuregulowania należności w terminie 150 dni od upływu terminu płatności. Po drugiej stronie syndycy zajmowali stanowisko odmienne powołując się na charakter *lex specialis* przepisów ustawy PrUpad i odmawiali uwzględnienia takiej korekty VAT. W tym okresie obie strony – syndycy i organy podatkowe, zajmowały sporne stanowiska. Spór ten znalazł rozstrzygnięcie w orzecznictwie sądowym, w świetle którego syndyk nie jest zobowiązany do korekty VAT wynikającego z dokumentu księgowego w rozliczeniu za okres w którym upłynął 150 dzień od dnia terminu płatności na dokumencie.

Zdaniem autora takie rozwiązanie jest nie tylko zgodne z przepisami ustawy PrUpad, ale jednocześnie logiczne i racjonalne.