

Ogłoszenie upadłości likwidacyjnej a nadpłata podatku**Łukasz Szczygiel, [doradca podatkowy Kraków](#), Rödl & Partner**

Skoro zaliczenie nadpłaty podatku na poczet zaległości następuje z mocy prawa, to wydanie przez organy podatkowe w tym zakresie postanowienia ma charakter deklaratoryjny. W tej sytuacji nie ma przeszkód, aby takie postanowienie zostało wydane już po ogłoszeniu upadłości podatnika.

Tak uznał Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z 24 sierpnia 2016 roku, I A/Wr 534/16. Postanowieniem sądu rejonowego z 5 stycznia 2012 roku ogłoszono upadłość likwidacyjną przedsiębiorcy I.B. Natomiast decyzją z lipca 2015 r. dyrektor urzędu kontroli skarbowej określił podatnikowi stratę w PIT z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej za 2009 r. w wysokości 57 810,77 zł, w wyniku czego powstała nadpłata w kwocie 9.506 zł. Jednocześnie decyzją z sierpnia 2015 r. podatnikowi I.B. określono zobowiązanie podatkowe w PIT za rok 2010 w kwocie 782 879 zł oraz odsetki za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na ten podatek w wysokości 35 206 zł. Z kolei na mocy postanowienia właściwego naczelnika urzędu skarbowego z grudnia 2015 r. dokonano z 2 maja 2011 r. z urzędu zaliczenia nadpłaty w podatku dochodowym za rok 2009 na poczet zaległości powstałej w roku 2010.

Podatnik I.B. nie zgodził się z treścią postanowienia i złożył zażalenie, które jednak nie zostało uwzględnione przez właściwego dyrektora izby skarbowej. Organ II instancji zwrócił uwagę na fakt, że daty powstania zaległości i nadpłaty poprzedzają moment ogłoszenia upadłości. Organ podniósł, że również w dniu, na który nastąpiło zaliczenie z mocy prawa nadpłaty na poczet istniejącej zaległości podatkowej, podatnik nie znajdował się jeszcze w stanie upadłości.

Z takim rozstrzygnięciem nie zgodził się podatnik I.B., który złożył skargę do WSA we Wrocławiu, która została oddalona. Uzasadniając swoje stanowisko, WSA we Wrocławiu uznał za bezsporne to, że zarówno nadpłata w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2009 oraz zaległości z tytułu podatku dochodowego za rok 2010 powstały przed ogłoszeniem upadłości, natomiast sporne w sprawie postanowienie zostało wydane już po jej ogłoszeniu. Istota sporu sprowadzała się zatem do dopuszczalności wydania zaskarżonego postanowienia po dacie ogłoszenia upadłości, w sytuacji w której postanowienie to wskazywało na zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowej powstałych przed dniem ogłoszenia upadłości.

W tej sytuacji WSA we Wrocławiu uznał, że w przypadku w którym przepisy (ówczesnego) Prawa upadłościowego i naprawczego nie rozstrzygają danej kwestii, to nie dochodzi do kolizji z normami prawnymi dotyczącymi zaliczenia nadpłaty na poczet zobowiązań podatkowych i nie ma konieczności wyłączenia stosowania przepisów podatkowych. Z taką sytuacją mamy do czynienia w związku z zaliczeniem nadpłat na poczet zaległości podatkowych, powstałych przed dniem ogłoszenia upadłości, a zatem niewchodzących w skład masy upadłości. WSA we Wrocławiu zwrócił uwagę, że nie ma również przepisów, które nakazywałyby inny sposób rozliczenia nadpłat i zaległości podatkowych w przypadku podmiotów znajdujących się w stanie upadłości niż te wynikające z ogólnych norm Ordynacji podatkowej. Również bowiem w tej sytuacji zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości następuje z momentem powstania nadpłaty, a zatem w rozpatrywanym przypadku jeszcze przed ogłoszeniem upadłości.

Komentarz eksperta**Łukasz Szczygiel, doradca podatkowy w krakowskim biurze Rödl & Partner**

Ocena wydanego wyroku nie jest jednoznaczna. Dopuszczenie możliwości dokonania zaliczenia nadpłaty podatku na poczet zaległości podatkowej w przypadku podmiotów znajdujących się w upadłości może naruszać ustawowo przewidzianą kolejność zaspokajania wierzycieli upadłego w ramach postępowania upadłościowego. Jak słusznie podkreślił w wydanym wyroku WSA, przepisy prawa upadłościowego mają charakter szczególny w stosunku do przepisów Ordynacji podatkowej, w związku z czym są one stosowane z pierwszeństwem przed przepisami dotyczącymi zaliczenia nadpłat na poczet zaległości podatkowych w razie ich wzajemnej kolizji.

Podzielając ten pogląd, trzeba stwierdzić, że tylko w związku z taką interpretacją może być zrealizowany cel postępowania upadłościowego jakim jest wspólne dochodzenie roszczeń wierzycieli od niewypłacalnych dłużników będących przedsiębiorcami (art. 1 ust. 1 pkt 1 ustawy Prawo upadłościowe). Oznacza to, że wierzyciele masy

upadłości są zaspokajani z funduszy masy upadłości proporcjonalnie do wielkości służących im wierzytelności. Wyjątkiem od tej zasady jest zasada uprzywilejowania, która jednak musi wynikać z wyraźnego przepisu ustawy. Starsze orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego jednoznacznie stwierdzało, że wierzyciele, w tym wierzyciele uprzywilejowani, nie mogą samodzielnie realizować swoich wierzytelności poza postępowaniem upadłościowym. W związku z tym po ogłoszeniu upadłości organy podatkowe tracą uprawnienie do korzystania z instytucji zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych (przykładowo wyrok NSA z 15 lipca 2005 roku, I FSK 5/05). Ten kierunek interpretacji wspiera nowelizacja art. 342 Prawa upadłościowego, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. Zgodnie z nowymi zasadami, wierzytelności publicznoprawne zostały zaliczone do kategorii drugiej „właściwej”, a zatem są one zaspokajane według tych samych zasad co wierzytelności prywatnoprawne. Ponadto ten kierunek interpretacji potwierdzają te orzeczenia, w których sądy administracyjne wypowiadają się za konstytutywnym charakterem postanowienia organu podatkowego o zaliczeniu nadpłaty na poczet zaległości podatkowych (przykładowo wyrok NSA z 22 czerwca 2005 r., FSK 2475/04). Taki charakter postanowienia o zaliczeniu nadpłaty przemawiałby za niedopuszczalnością jego wydania po ogłoszeniu upadłości.

W tej sytuacji, w celu ograniczenia ingerencji organów podatkowych w tok postępowania upadłościowego, możliwe byłoby rozważenie wprowadzenia czasowego ograniczenia możliwości wydania postanowienia w sprawie zaliczenia nadpłaty do ściśle wyznaczonego stadium postępowania upadłościowego (w szczególności do etapu składania zgłoszenia wierzytelności), po którym to organ podatkowy traciłby możliwość wydania takiego postanowienia i musiałby dochodzić swoich praw dalej wyłącznie w ramach postępowania upadłościowego.

Źródło: <http://www.rp.pl/Firma/310209988-Ogloszenie-upadlosci-likwidacyjnej-a-nadplata-podatku.html?cid=44>