

# Fiskus znów znalazł się przed pozostałymi wierzycielami

**ROZLICZENIA** Obowiązujące od 1 października br. zmiany w uldze na złe długi zmuszają syndyków do korygowania VAT naliczonego, jeżeli będący w upadłości dłużnik nie opłacił faktur

**Lukasz Zalewski**  
lukasz.zalewski@infor.pl

W efekcie znów fiskus znalazł się w uprzywilejowanej pozycji względem innych wierzycieli upadłego.

Dla syndyków nowelizacja SLIM VAT 2 (Dz.U. z 2021 r. poz. 1626) oznacza powrót w tym zakresie do problemu, z którym borykali się przed 2015 r. Ówczesne przepisy nakazywały im korygować VAT naliczony z faktur nieopłaconych przez upadłego dłużnika. Słowem, fiskus domagał się od syndyków, by oddali mu ten podatek.

Stало to w sprzeczności z prawem upadłościowym (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1228 ze zm.), które określa kolejność zaspokajania wierzycieli, czyli które wierzycielności powinny być spłacone w pierwszej kolejności, które w drugiej itd. (patrz ramka obok). Dziś problem wrócił za sprawą nowelizacji SLIM VAT 2.

W efekcie powstaną nowe spory dotyczące obowiązku dokonania korekty podatku naliczonego. Tym razem jednak wygrana syndyków nie będzie już tak prosta, o ile w ogóle będzie możliwa – komentuje Agnieszka Owsiak, starszy menedżer w Zespole Podatków Pośrednich EY.

## Skutki wyroku TSUE

Nowelizacja SLIM VAT 2 uchyliła od 1 października br. ust. 1 w art. 89b ustawy o VAT. Było to konieczne, by dostosować nasze przepisy do wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE z 15 października 2020 r. (w sprawie C-335/19).

W orzeczeniu tym – przypominajmy – TSUE uznał niektóre polskie regulacje o uldze na złe długi za niezgodne z dyrektywą VAT. Stwierdził, że wierzyciel powinien móc obniżyć u siebie podstawę opodatkowania i podatki należny, nawet jeśli dłużnik jest w trakcie postępowania upadłościowego, reorganizacyjnego lub w likwidacji.

Polski przepis wykluczał bowiem w takiej sytuacji prawo do ulgi. Zarazem jednak zwałniał dłużnika będącego w trakcie postępowania upadłościowego, reorganizacyjnego lub w likwidacji z obowiązku pomniejszenia podatku naliczonego. Tym samym zwałniał również syndyków z konieczności korekty podatku naliczonego u dłużników będących w upadłości.

Po wyroku TSUE eksperci wskazywali, że trybunał za-

kwestionował warunek stawiany wierzycielowi, co ich zdaniem jednak nie oznaczało automatycznie, że zakwestionował go również w odniesieniu do dłużnika.

Wyrok nie dotyczył wprost sytuacji dłużników. Dał jedynie wierzycielom podstawę do odwołania znaczących kwot podatku – mówi Agnieszka Owsiak.

Brak tej symetrii ewidentnie jednak zmobilizował Ministerstwo Finansów do zapropowiadania zmiany ulgi na złe długi również w odniesieniu do dłużników.

Ostatecznie więc Sejm nie tylko skorygował art. 89a, który odnosi się do wierzycieli, lecz także uchylił ust. 1 w art. 89b, czyli przepis dotyczący dłużników postawionych w stan upadłości, będących w trakcie likwidacji lub postępowania reorganizacyjnego.

## Co ma zrobić syndyk

To oznacza istotną zmianę dla syndyków, których zadaniem jest m.in. spłata wierzycielności z masy upadłości.

– Implementując wyrok TSUE, polski ustawodawca zobowiązał syndyków do dokonywania korekty podatku naliczonego – tłumaczy Krystian Łatka, doradca podatkowy, starszy konsultant w Instytucie Studiów Podatkowych. Podobnie uważa Radosław Kowalski, doradca podatkowy prowadzący własną kancelarię. Eksperti zwracają jednak uwagę, że to oznacza ponownie (tak jak przed 2015 r.) kolizję z prawem upadłościowym.

Innego zdania jest Andrzej Sondej, doradca reorganizacyjny.

– Czy teraz syndyk ma płacić kwoty wynikające z ulgi na złe długi? Moim zdaniem zdecydowanie nie, jeśli dotyczy one faktur za zdarzenia gospodarcze sprzed dnia ogłoszenia upadłości – uważa doradca. Przekonuje, że skarbowka powinna oddać wierzycielowi VAT, natomiast sama powinna zgłosić dodatkową wierzycielność syndykowi. – Jest to zgodne z dotychczasowym orzecnictwem NSA i nie zakłada kolejności zaspokajania wierzycieli w postępowaniu upadłościowym – argumentuje Andrzej Sondej.

## Syndycy wygrali...

Krystian Łatka przypomina, że uchylony obecnie art. 89b ust. 1 dodano do ustawy o VAT dopiero

1 lipca 2015 r. Dzięki temu zlikwidowano kolizję między przepisami ustawy o VAT i prawa upadłościowego.

Do końca 2014 r. syndyk musiał bowiem korygować odliczony VAT, przez co dochodziło do naruszenia kolejności zaspokajania wierzycieli z masy upadłości. W efekcie budżet państwa był uprzywilejowany względem pozostałych wierzycieli – przypomina ekspert. Słowem, fiskus zyskiwał dwukrotnie – wierzyciel nie mógł odzyskać VAT, ale dłużnik musiał oddać podatek fiskusowi.

Syndycy szli z tym do sądów administracyjnych. Składali skargi na rozstrzygnięcia organów podatkowych nakazujące im korygowanie podatku naliczonego u dłużnika. Argumentem była dla nich właśnie kolizja między przepisami o VAT a ówczesnym prawem upadłościowym i naprawczym (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 1112 ze zm.). Argument ten okazał się jak najbardziej trafny i skuteczny. NSA orzekał, że fiskus nie może poprzez ulgę na złe długi ustawić się na pierwszym miejscu, przed innymi wierzycielami. Musi czekać na podział masy upadłości (przykładem wyrok z 24 stycznia 2018 r., sygn. akt I FSK 171/14).

Orzecznictwo NSA wymusiło więc nowelizację ustawy o VAT. Dopiero ona rozwiązała problem. Dziś jednak sytuacja wróciła do punktu wyjścia za sprawą uchylecia ust. 1 w art. 89b ustawy o VAT.

## ...ale argumenty upadły

Pojawia się pytanie, czy po 1 października br. syndycy znów mogą podnieść argument kolizji prawa podatkowego z prawem upadłościowym?

– Może być z tym problem – mówi Magdalena Kasiarz, associate partner i doradca reorganizacyjny w Kancelarii EX. Zwraca uwagę na to, że w wielu wyrokach sądów administracyjnych, podobnie jak w wydanym w kontekście ulgi na złe długi uchwałe NSA (sygn. akt I FPS 3/15), wskazywano, że na przeszkodzie korekcie podatku naliczonego przez syndyka stał art. 87 prawa upadłościowego i naprawczego.

Zgodnie z tym przepisem od dnia ogłoszenia upadłości o możliwości zawarcia układu do dnia uprawomocnienia się postanowienia o zatwierdzeniu układu albo o umorzeniu postępowania, upadły

do wyniku z działalności strefowej i działalności pozastrefowej (za pomocą przychodowego klucza alokacji, o którym mowa w art. 15 ust. 2 ustawy o CIT).

Dyrektor KIS nie zgodził się natomiast ze spółką co do możliwości zastosowania metody per saldo, polegającej na wcześniejszym skompensowaniu ogółu ustalonych niedoborów i nadwyżek. Metoda ta

## Kolejność zaspokajania wierzycieli z masy upadłości (obecnie obowiązująca)\*

### Kategoria pierwsza

- przypadające za czas przed ogłoszeniem upadłości należności ze stosunku pracy (z pewnymi wyjątkami),
- należności rolników z tytułu umów o dostarczenie produktów z własnego gospodarstwa rolnego,
- należności alimentacyjne,
- renty, m.in. z tytułu odszkodowania za wywołanie choroby, niezdolności do pracy, kalectwa lub śmierci,
- należności powstałe w postępowaniu reorganizacyjnym z czynności zarządcy albo należności powstałe z czynności dłużnika dokonanych po otwarciu postępowania reorganizacyjnego niewymagających zezwolenia rady wierzycieli albo zgody nadzorczy sądowego lub dokonanych za zezwoleniem rady wierzycieli albo zgodą nadzorczy sądowego, jeżeli upadłość ogłoszono w wyniku rozpoznania uproszonego wniosku o ogłoszenie upadłości,
- należności z tytułu kredytu, pożyczki, obligacji, gwarancji lub akredytywu lub innego finansowania przewidzianego układem przyjętym w postępowaniu reorganizacyjnym i udzielonego w związku z wykonaniem takiego układu (po spełnieniu określonych warunków).

### Kategoria druga

- inne należności, jeżeli nie podlegają zaspokojeniu w innych kategoriach, w szczególności podatki i inne daniny publiczne, oraz
- pozostałe należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne.

### Kategoria trzecia

- odsetki od należności ujętych w wyższych kategoriach w kolejności, w jakiej podlega zaspokojeniu kapitał, sądowne i administracyjne kary grzywny,
- należności z tytułu darowizn i zapisów.

### Kategoria czwarta

- należności wspólników albo akcjonariuszy z tytułu pożyczki lub innej czynności prawnej o podobnym skutkach, w szczególności dostawy towaru z odroczonej terminem płatności, dokonanej na rzecz upadłego będącego spółką kapitałową w okresie pięciu lat przed ogłoszeniem upadłości, wraz z odsetkami.

\* art. 342 prawa upadłościowego (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1228 ze zm.).

albo zarządca nie mogli spełniać świadczeń wynikających z wierzytelności, które z mocy prawa są objęte układem.

– Trzeba jednak pamiętać, że przepis ten został uchylony z początkiem 2016 r. – mówi Magdalena Kasiarz.

Co więcej – jak podkreśla ekspertka – sądy wskazywały również, że korekta VAT ingeruje w tok postępowania upadłościowego poprzez zmianę kolejności zaspokajania wierzycieli, o której mowa w art. 342 prawa upadłościowego i naprawczego. Według tego przepisu, w brzmieniu obowiązującym przed 2016 r., zmiana wierzyciela z podmiotu, który dostarczył towar lub usługę, na Skarb Państwa powodowała przejście zobowiązania w zakresie VAT z kategorii czwartej kolejności zaspokojenia (wartość

faktury brutto kontrahenta) do trzeciej (podatki).

– Dziś ten przepis brzmi inaczej. W razie zmiany wierzyciela z kontrahenta na Skarb Państwa nie dochodzi już do takiej zmiany kolejności zaspokojenia – zauważa Magdalena Kasiarz. Wyjaśnia, że obecnie zobowiązanie w zakresie VAT wpada do kategorii drugiej – „inne należności, jeżeli nie podlegają zaspokojeniu w innych kategoriach w szczególności podatki (...)”. – Syndykom będzie więc trudno wygrać nowe spory co do obowiązku korygowania podatku naliczonego u dłużników. Wymagałoby to wypracowania opartej na innych regulacjach specjalnych niż te, na których do tej pory bazowali syndycy – uważa Magdalena Kasiarz.

## Nie da się kompensować w SSE nadwyżek i niedoborów inwentaryzacyjnych

### INTERPRETACJA

**Katarzyna Jędrzejewska**  
katarzyna.jedrzejska@infor.pl

Różnice inwentaryzacyjne dotyczące wyrobów strefowych oraz surowców i półproduktów służących do produkcji w specjalnej strefie ekonomicznej mogą być odpowiednio przychodem strefowym (nadwyżki inwentaryzacyjne) lub kosztem strefowym (niezawiniłone niedobory) – potwierdził

oznaczałaby, że przychodem wspólnym lub odpowiednio – kosztem wspólnym byłaby wyłącznie „nieskompensowana” część.

Spółka była przekonaną, że jest to możliwe, bo – jak twierdziła – ustawa o CIT wprost tego nie zakazuje. Argumentowała, że będą kompensowane nadwyżki i niedobory stwierdzone w podobnych składnikach majątku (asorty-

mentach) lub dotyczące składników majątku o podobnym wyglądzie lub tej samej nazwie. Podkreślała też, że różnice inwentaryzacyjne wynikają z tego samego spisu z natury przeprowadzonego w jednym miejscu składowania i dotyczą tej samej osoby odpowiedzialnej materialnie.

Spółka była przekonana, że jest to możliwe, bo – jak twierdziła – ustawa o CIT wprost tego nie zakazuje. Argumentowała, że będą kompensowane nadwyżki i niedobory stwierdzone w podobnych składnikach majątku (asorty-

**Interpretacja indywidualna**  
z 15 października 2021 r., sygn. oim-KDIB-3.4010.352.2021.12