

Przedawnienie zobowiązania podatkowego w postępowaniu restrukturyzacyjnym

Piotr Kempański*

Celem artykułu jest analiza problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych w restrukturyzacji. Omówiono wpływ otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego, a następnie prawomocnie zatwierdzonego układu oraz jego ewentualnej zmiany albo uchylecia na możliwość wyegzekwowania zobowiązania podatkowego, jego wymagalność oraz przedawnienie.

W wyniku analizy sformułowano następujące wnioski:

- 1) wierzytelność podatkowa przedawniona przed dniem otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego, jako wygasła, nie jest objęta układem;
- 2) co do zasady, bieg terminu przedawnienia wierzytelności podatkowych w toku postępowania restrukturyzacyjnego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu;
- 3) prawomocne zatwierdzenie układu prowadzi do zmiany stosunków zobowiązaniowych łączących dłużnika (w tym podatkowych);
- 4) w przypadku uchylecia układu bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się wraz z uprawomocnieniem się tego postanowienia.

Słowa kluczowe: restrukturyzacja, układ, przedawnienie, podatki

Kod klasyfikacji JEL: K34

* mgr • Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Wydział Prawa i Administracji, Zakład Postępowania Cywilnego •
✉ piotr.kempinski@outlook.com • ORCID: 0000-0003-1303-0068

Wprowadzenie

Zagadnienie restrukturyzacji zobowiązań podatkowych w ramach postępowań restrukturyzacyjnych budzi wiele kontrowersji. Postępowanie restrukturyzacyjne wpływa na możliwość wyegzekwowania zobowiązania podatkowego, a układ przyjęty w takim postępowaniu modyfikuje jego treść. Obok skutków zatwierdzonego układu istotne są również następstwa ewentualnego uchylecia układu. W konsekwencji pojawiają się pytania związane

z wymagalnością oraz momentem przedawnienia zobowiązań podatkowych objętych układem.

Wymienione problemy teoretyczne oddziałują bezpośrednio na praktykę postępowań restrukturyzacyjnych, w szczególności w zakresie podejmowania przez organ podatkowy decyzji o głosowaniu nad układem, wykonywania układu przez dłużnika, ale również sporządzania przez nadzorcę lub zarządcę spisu wierzytelności.

Wymienione problemy spotykają się z różnymi rozwiązaniami prezentowanymi przez przedsta-

wicieli zarówno doktryny, jak i praktyki. Wydaje się, że największe rozbieżności w interpretacji przepisów zachodzą pomiędzy osobami zajmującymi się na co dzień postępowaniami restrukturyzacyjnymi a organami podatkowymi. Z tego względu zagadnienia poruszone w niniejszym opracowaniu, mimo że były już wielokrotnie omawiane w piśmiennictwie, są nadal aktualne i wymagają dalszych, pogłębionych studiów.

Ulga w spłacie zobowiązań podatkowych a układ

W przypadku gdy podatnik nie jest w stanie spłacić ciążącego na nim zobowiązania podatkowego, może skorzystać z jednej z ulg uregulowanych w art. 67a–67e ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (dalej jako: o.p.) (Sejm RP, 1997). Zgodnie z art. 67a o.p. ulga może polegać na: 1) odroczeniu terminu płatności podatku i zapłaty zaległości; 2) rozłożeniu na raty podatku i zaległości; 3) umorzeniu zaległości podatkowej i opłaty prolongacyjnej¹. Ulga jest jednak przyznawana wyłącznie w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym (art. 67a o.p. *in principio*)². W orzecznictwie podkreśla się jej dużą wyjątkowość (Wyrok WSA w Kielcach, 2013) oraz fakt, że nawet w przypadku spełnienia ustawowych przesłanek, organ podatkowy może przyznać ulgę, ale nie ma takiego obowiązku (Wyrok NSA, 2001; Wyrok NSA, 2013).

Problemy z regulowaniem przez dłużników zobowiązań z reguły obejmują, obok zobowiązań podatkowych, także inne kategorie zobowiązań. W takich przypadkach alternatywą dla indywidualnego ustalania warunków spłaty zobowiązań

z wierzycielami jest skorzystanie przez dłużnika³ z jednego z czterech postępowań restrukturyzacyjnych⁴, które umożliwiają restrukturyzację zobowiązań w ramach układu z wierzycielami. Zgodnie z art. 156 ust. 1 p.r. restrukturyzacja zobowiązań dłużnika obejmuje m.in. 1) odroczenie terminu ich wykonania; 2) rozłożenie ich spłaty na raty; 3) zmniejszenie ich wysokości.

Zakres ulg przewidzianych w art. 67a o.p. zawiera się zatem w katalogu sposobów restrukturyzacji zobowiązań w ramach układu, przy czym przesłanki do wszczęcia restrukturyzacji są relatywnie łatwiejsze do spełnienia niż w przypadku ubiegania się o przyznanie ulgi⁵. Ponadto, układ jest przyjmowany w drodze głosowania po uzyskaniu większości określonych w art. 119 p.r., a więc umożliwia restrukturyzację zobowiązań podatkowych nawet w przypadku braku poparcia układu przez organ podatkowy.

Z tych względów restrukturyzacja zobowiązań podatkowych może być dla dłużnika dogodniejsza w ramach układu, niż w ramach ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Należy podkreślić, że dłużnik, w przypadku gdy spełnia ustawowe przesłanki, ma prawo (ale nie obowiązek) wejścia w proces restrukturyzacji i nie ma podstaw, aby z tego względu traktowany był w gorszy sposób niż dłużnik, który zdecydował się na zawznoskowanie o ulgę w trybie art. 67a o.p.

³ Dłużnik musi posiadać zdolność restrukturyzacyjną określoną w art. 4 ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Sejm RP, 2015; dalej również jako: p.r.). Zdolność restrukturyzacyjną posiadają m.in. przedsiębiorcy w rozumieniu art. 43¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Sejm RP, 1964; dalej jako: k.c.).

⁴ Zgodnie z art. 2 p.r. restrukturyzację przeprowadza się w postępowaniu o zatwierdzenie układu (dalej jako: p.z.u.), przyspieszonym postępowaniu układowym (dalej jako: p.p.u.), postępowaniu układowym (dalej jako: p.u.) oraz postępowaniu sanacyjnym (dalej jako: p.s.).

⁵ Zgodnie z art. 6 ust. 1 p.r. postępowanie restrukturyzacyjne może być prowadzone wobec dłużnika niewypłacalnego lub zagrożonego niewypłacalnością. Postępowanie nie może naruszać słusznych interesów wierzycieli (art. 3 ust. 1 *in fine* p.r.), jednak nie jest wymagane wykazywanie żadnych dodatkowych przesłanek, zbliżonych do pojęcia „ważnego interesu podatnika”.

¹ Przepisy Ordynacji podatkowej regulują całościowo kwestię przyznawania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (Etel, 2022, kom. do art. 67a, pkt 1).

² Rozumienie pojęć „ważnego interesu podatnika” i „interesu publicznego” było przedmiotem wielu orzeczeń sądów administracyjnych (zob. Wyrok NSA, 2003; Wyrok WSA we Wrocławiu, 2023; Wyrok WSA w Szczecinie, 1999).

Objęcie układem zobowiązań podatkowych

Układ zawierany w postępowaniu restrukturyzacyjnym ma w swej istocie charakter generalny – obejmuje wszelkie wierzytelności dłużnika, bez względu na ich charakter (Adamus, 2019, kom. do art. 150, nb. 12–13)⁶. Podział wierzytelności na objęte i nieobjęte układem jest dokonywany, co do zasady, w oparciu o moment ich powstania⁷ w odniesieniu do dnia otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego⁸. Często zdarza się zatem, że wierzytelności podatkowe⁹, powstałe przed wszczęciem postępowania restrukturyzacyjnego, staną się wymagalne po dniu otwarcia postępowania (dniu układowym) – rozstrzygający będzie tutaj moment powstania wierzytelności podatkowej (Lubicz-Posochowska, 2016, s. 191).

Z punktu widzenia wierzytelności podatkowych istotny jest aktualnie jeden wyjątek od powyższej zasady. Zgodnie z art. 77 ust. 1 p.r. wierzytelność za okres rozliczeniowy, w trakcie którego zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne, m.in. z tytułu podatków, ulega z mocy prawa proporcjonalnemu podziałowi na część traktowaną jak wierzytelność powstała przed dniem otwarcia postępowania oraz część traktowaną jak wierzytelność powstająca po dniu otwarcia postępowania. Stosowanie wskazanej regulacji rodzi w praktyce wiele problemów (Stanisławiszyn, 2022, s. 61–66).

⁶ Wyjątkiem od tej reguły jest układ częściowy uregulowany w art. 180–188 p.r.

⁷ W niniejszym opracowaniu pominięto problematykę ustalania momentu powstawania poszczególnych zobowiązań podatkowych.

⁸ Zgodnie z art. 150 ust. 1 pkt 1 p.r. układ obejmuje wierzytelności osobiste powstałe przed dniem otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej. Regulacja ta dotyczy p.p.u., p.u. oraz p.s. W przypadku p.z.u. układ, co do zasady, obejmuje wierzytelności powstałe przed ustalonym przez dłużnika dniem układowym.

⁹ W Prawie restrukturyzacyjnym ustawodawca konsekwentnie posługuje się pojęciem „wierzytelności”, dlatego zobowiązania podatkowe będą nazywane również zamiennie wierzytelnościami podatkowymi (Adamus, 2022, s. 11–12).

Ostatnia nowelizacja Prawa restrukturyzacyjnego¹⁰ uchyliła drugi wyjątek związany z wierzytelnościami zabezpieczonymi na mieniu dłużnika. Zgodnie z uchylonym art. 151 ust. 2 p.r. układ nie obejmował wierzytelności zabezpieczonej na mieniu dłużnika hipoteką, zastawem, zastawem rejestrowym, zastawem skarbowym lub hipoteką morską, w części znajdującej pokrycie w wartości przedmiotu zabezpieczenia, chyba że wierzyciel wyraził zgodę na objęcie jej układem.

Z objęciem wierzytelności układem wiąże się również zakaz spełniania świadczeń wynikających z wierzytelności, które z mocy prawa są objęte układem (art. 252 ust. 1 p.r.)¹¹. Uniemożliwia to zaliczanie regulowanych na bieżąco wierzytelności (nieobjętych układem) na poczet wierzytelności objętych układem.

Regulacja przedawnienia zobowiązania podatkowego

Zgodnie z art. 70 § 1 i 1a o.p. zobowiązania podatkowe przedawniają się z upływem 5 lat, licząc od określonych w ustawie momentów (np. od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku)¹². W kolejnych paragrafach wymieniono sytuacje, kiedy bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu (art. 70 § 2 i 6 o.p.), oraz kiedy bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany (art. 70 § 3 i 4 o.p.).

Regulacja przedawnienia obejmuje swym zakresem każdą wierzytelność podatkową – nie ma tutaj znaczenia sposób jej powstania, a skutkiem przedawnienia jest wygaśnięcie wierzytelności wraz z odsetkami (Mariański, 2023, kom. do art. 70, nb. 1). Takie rozwiązanie ma na celu

¹⁰ Ustawa z dnia 25 lipca 2025 r. o zmianie ustawy – Prawo restrukturyzacyjne, ustawy – Prawo upadłościowe oraz ustawy o Krajowym Rejestrze Zadłużonych (Sejm RP, 2025), która weszła w życie w dniu 23 sierpnia 2025 r.

¹¹ Zakaz ten nie obowiązuje jedynie w p.z.u.

¹² W art. 70 o.p. uregulowano ogólny mechanizm przedawnienia, dodatkowe szczególne regulacje w tym zakresie zawierają art. 70a i 70e o.p.

zachowanie równowagi budżetowej oraz stabilizację stosunków społecznych (Wyrok TK, 2012).

Warto zwrócić uwagę, że w art. 70 § 3 i 3a o.p. uregulowano wprost skutki ogłoszenia upadłości dłużnika (podatnika) na bieg terminu przedawnienia. W myśl art. 70 § 3 o.p. bieg terminu przedawnienia przerywa ogłoszenie upadłości. Z kolei zgodnie z art. 239a zd. 1 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Sejm RP, 2003) zgłoszenie wierzytelności w postępowaniu upadłościowym (art. 236 i n. Prawa upadłościowego) przerywa bieg terminu przedawnienia. Należy przyjąć, że przerwanie biegu terminu przedawnienia następuje już z momentem ogłoszenia upadłości (Gurgul, 2020, kom. do art. 239, nb. 1)¹³.

Sytuacja wygląda inaczej w postępowaniach restrukturyzacyjnych. Ustawodawca nie zdecydował się na rozstrzygnięcie problemu przedawnienia ogólną regulacją, która byłaby dostosowana do specyfiki tych postępowań. Dopiero w 2020 r. do ustawy dodano art. 259 ust. 4 p.r. oraz bliźniaczy art. 312 ust. 6 p.r.¹⁴, które dotyczą kwestii przedawnienia, jest to jednak tylko częściowa regulacja.

Objęcie przedawnionych wierzytelności podatkowych układem

W pierwszej kolejności należy przeanalizować sytuację, w której w dniu otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego (w dniu układowym) wierzytelność podatkowa była już przedawniona. Przepisy regulujące sporządzanie spisu wierzytelności nie rozstrzygają, czy na spisie wierzytelności należy ujmować również wierzytelności przedawnione. Literalna wykładnia art. 76 ust. 1 p.r., zgodnie z którym spis wierzytelności obejmuje wierzytelności osobiste w sto-

sunku do dłużnika powstałe przed dniem otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego, wydaje się sugerować, że spis obejmuje wszystkie wierzytelności, bez względu na to, czy są przedawnione, czy też nie. Taki wniosek wydaje się jednak błędny z punktu widzenia celu postępowania restrukturyzacyjnego¹⁵, który w swej istocie sprowadza się do maksymalizacji zaspokojenia wierzycieli¹⁶. Ochrona interesu wierzycieli obejmuje ich interesy w postępowaniu restrukturyzacyjnym z punktu widzenia efektywnego wykorzystania zasobów przedsiębiorcy do zaspokojenia ich wierzytelności. Postępowanie restrukturyzacyjne nie powinno służyć niweczeniu skutków przedawnienia, które nastąpiło przed jego otwarciem (wyznaczeniem dnia układowego). Z tego względu należy przyjąć, że nadzorca (zarządca) nie może dobrowolnie decydować o tym, czy umieścić na spisie wierzytelności wierzytelność przedawnioną – w tym zakresie wierzycielowi nie należy się ochrona (Adamus, 2022, s. 12)¹⁷.

Powyższe rozważania mają doniosłe znaczenie w szczególności w przypadku wierzytelności prywatnoprawnych, które w przypadku

¹³ Gurgul wskazuje, że art. 70 § 3 i 3a o.p. jest szczególną regulacją, mającą pierwszeństwo przed ogólną regulacją art. 239 p.u.

¹⁴ Przepisy dodane ustawą z dnia 30 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy – Prawo upadłościowe oraz niektórych innych ustaw (Sejm RP, 2020), które weszły w życie w dniu 24 marca 2020 r.

¹⁵ Zgodnie z art. 3 ust. 1 p.r. jest nim uniknięcie ogłoszenia upadłości dłużnika przez umożliwienie mu restrukturyzacji w drodze zawarcia układu z wierzycielami, a w przypadku postępowania sanacyjnego – również przez przeprowadzenie działań sanacyjnych, przy zabezpieczeniu słusznych praw wierzycieli.

¹⁶ Cel restrukturyzacji polegający na zawarciu układu, którego skutkiem ma być uniknięcie ogłoszenia upadłości dłużnika, nie jest jednak oderwany od celu postępowania upadłościowego. Obydwa postępowania mają charakter grupowy i skupiają się na możliwie najbardziej efektywnym wykorzystywaniu przedsiębiorstwa dłużnika z korzyścią dla jego wierzycieli. Nie można zatem interpretować przepisów Prawa restrukturyzacyjnego w oderwaniu od przepisów Prawa upadłościowego. Realizacja celu postępowania restrukturyzacyjnego powinna również zakładać jak najwyższe zaspokojenie wierzycieli – w innym przypadku cele obydwu postępowań należałoby uznać za sprzeczne.

¹⁷ Adamus wskazuje, że wyjątkowo należy dopuścić sytuację, w której dłużnik składa oświadczenie, że chce wykonać przedawnioną wierzytelność, np. wobec zarzucenia się zarzutu przedawnienia w trybie art. 117 § 2 k.c. (Adamus, 2019, kom. do art. 76, nb. 2).

przedawnienia nie wygasają, a jedynie przekształcają się w tzw. zobowiązanie naturalne¹⁸. Sytuacja wygląda inaczej w przypadku wierzytelności podatkowych, które zgodnie z art. 59 o.p. wygasają z mocy prawa po upływie okresu przedawnienia. W wyniku przedawnienia stosunek zobowiązaniowy przestaje istnieć (Etel, 2022, kom. do art. 70, pkt 1; Janas, 2019, s. 31–32). Zapłata przedawnionej wierzytelności podatkowej, w przeciwieństwie do wierzytelności naturalnej, jest traktowana jako nadpłata, która podlega zwrotowi (art. 72 o.p.) (Mariański, 2023, kom. do art. 70, nb. 1).

W związku z powyższym należy przyjąć, że wierzytelności podatkowe, przedawnione przed dniem otwarcia postępowania (wyznaczeniem dnia układowego), jako wierzytelności, które wygasły – nie są objęte układem. W związku z tym nadzorca (zarządca) na etapie sporządzania spisu wierzytelności powinien zwrócić szczególną uwagę na badanie kwestii przedawnienia ujmowanych na spisie wierzytelności, w tym wierzytelności podatkowych.

Przedawnienie wierzytelności podatkowej w toku postępowania restrukturyzacyjnego

W momencie wejścia w życie w dniu 1 stycznia 2016 r. p.r. nie zawierało żadnych szczególnych regulacji w zakresie przedawnienia wierzytelności. Za najbezpieczniejsze działanie zmierzające do przerwania przez wierzyciela biegu przedawnienia względem restrukturyzowanego dłużnika należało uznać wytoczenie powództwa albo wezwanie go do próby ugodowej (w toku postępowania restrukturyzacyjnego). Jak jednak słusznie wskazał A. Jakubecki, takie działania są niemożliwe w sytuacji, gdy wierzyciel już dysponuje

¹⁸ Takie zobowiązanie nie przestaje wiązać stron, ale staje się niezaskarżalne, przy czym, co do zasady, jego spełnienie jest traktowane jako wykonanie zobowiązania w sposób prawidłowy (Gutowski, 2021, kom. do art. 117, nb. 20).

tytułem egzekucyjnym (Hrycaj, Jakubecki, Witosz, 2020, s. 372). Relacja pomiędzy przedawnieniem wierzytelności układowych, a ich potencjalną restrukturyzacją w ramach układu stanowi jedno z kluczowych problemów postępowań restrukturyzacyjnych. W doktrynie sformułowano różne teorie dotyczące przerwania biegu przedawnienia¹⁹. Wskazany problem postanowił rozwiązać prawodawca.

Przepisy regulujące kwestie przedawnienia w postępowaniu restrukturyzacyjnym, które weszły w życie w dniu 24 marca 2020 r.²⁰, wskazują, że w odniesieniu do roszczeń, co do których jest niedopuszczalne wszczęcie postępowania egzekucyjnego oraz wykonanie postanowienia o zabezpieczeniu roszczenia lub zarządzenia zabezpieczenia roszczenia, z dniem otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego bieg przedawnienia roszczenia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania. Przepisy art. 259 ust. 4 p.r. oraz art. 312 ust. 6 p.r. są bliźniacze i dotyczą p.p.u., p.u. (art. 259 ust. 4 w zw. z art. 278 ust. 3 p.e.) oraz p.s. (art. 312 ust. 6 p.r.), nie znajdują natomiast zastosowania w p.z.u.

Wskazaną regulację można interpretować dwójako, w zależności od określenia zakresu roszczeń, co do których jest niedopuszczalne wszczęcie postępowania egzekucyjnego oraz wykonanie

¹⁹ Jako zdarzenia przerywające bieg przedawnienia wskazywano: 1) złożenie przez wierzyciela sprzeciwu odnośnie do umieszczenia jego wierzytelności w spisie wierzytelności; 2) złożenie (nieprzewidzianego ustawą, ale dopuszczalnego) wniosku o uwzględnienie jego wierzytelności w spisie wierzytelności; 3) umieszczenie wierzytelności w spisie wierzytelności; 4) załączenie przez dłużnika do wniosku restrukturyzacyjnego wykazu wierzycieli; 5) złożenie wniosku sanacyjnego przez wierzyciela (wyłącznie odnośnie do wierzytelności tego wierzyciela) (Hrycaj et al., 2020, s. 371–372 i cytowana tam literatura). Wydaje się, że za taką czynność można by również uznać nie samo umieszczenie wierzyciela na spisie wierzytelności, ale złożenie oświadczenia przez dłużnika o uznaniu bądź nieuznaniu wierzytelności (art. 86 ust. 5 p.r.).

²⁰ Treść przepisów nie uległa zmianie od wejścia w życie.

postanowienia o zabezpieczeniu roszczenia lub zarządzenia zabezpieczenia roszczenia. Można przyjąć, że w przepisie mowa wyłącznie o roszczeniach, co do których, gdyby nie nastąpiło otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego, można by wszcząć postępowanie egzekucyjne albo wykonać postanowienie o zabezpieczeniu roszczenia lub zarządzenie zabezpieczenia roszczenia. Taka interpretacja wydaje się szczególnie uzasadniona tym, że ochronę uzyskuje wyłącznie wierzyciel, który podjął wcześniej samodzielne działania, a ich skutkiem było uzyskanie tytułu egzekucyjnego albo zabezpieczenia. Za tym poglądem zdecydowanie opowiada się Hrycaj²¹. Pogląd ten podziela również Flaga-Gieruszyńska²² oraz Jakubecki²³. Tylko w tych przypadkach wierzyciel nie może złożyć wniosku o wszczęcie egzekucji i w ten sposób doprowadzić do przerwania biegu przedawnienia roszczenia.

²¹ „Z oczywistych względów powyższa regulacja dotyczy wyłącznie tych roszczeń, co do których bieg terminu przedawnienia mógłby zostać przerwany przez złożenie wniosku egzekucyjnego, a więc roszczeń, które są stwierdzone tytułem egzekucyjnym. Tylko bowiem w odniesieniu do tych roszczeń zakaz egzekucji pozbawia wierzyciela możliwości doprowadzenia do przerwania biegu terminu przedawnienia. W odniesieniu do roszczeń, które nie są stwierdzone tytułem egzekucyjnym zakaz egzekucji nie ma żadnego znaczenia, gdyż i tak do przerwania biegu terminu przedawnienia konieczne jest wpierw wytoczenie powództwa albo podjęcie innej czynności, która jako czynność podjęta przed sądem lub innym organem powołanym do rozpoznawania spraw albo przed sądem polubownym, przedsięwzięta bezpośrednio w celu dochodzenia lub ustalenia albo zaspokojenia lub zabezpieczenia roszczenia (...)” (Hrycaj, Filipiak, 2023, kom. do art. 259, pkt 15).

²² „Rozwiązanie ma zabezpieczać interes wierzycieli, którzy w tym okresie przejściowym są pozbawieni instrumentu zaspokojenia swoich świadczeń przy zastosowaniu przymusu państwowego; jeżeli do dnia otwarcia postępowania układowego nie dokonano skutecznego zabezpieczenia wierzytelności objętej układem, to po otwarciu postępowania wykonanie takiego postanowienia nie jest możliwe” (Flaga-Gieruszyńska, 2021, s. 261, 266–267).

²³ Przepis odnosi się do wierzytelności objętych układem, a w przypadku p.s. także do wierzytelności, które nie są objęte układem (z uwagi na szerszy zakres ochrony majątku dłużnika) (Hrycaj et al., 2020, s. 373).

Możliwa jest również szersza interpretacja, zgodnie z którą przepis znajdzie zastosowanie do wszystkich roszczeń, które potencjalnie mogą zostać objęte postępowaniem egzekucyjnym albo odnośnie do których można wykonać postanowienie o zabezpieczeniu roszczenia lub zarządzenie zabezpieczenia roszczenia (ale jest to niemożliwe z uwagi na prowadzone postępowanie restrukturyzacyjne). Wydaje się, że za tym stanowiskiem opowiada się Zimmerman²⁴ oraz Zedler²⁵. Oprócz względów celowościowych, takie rozwiązanie wydaje się słuszne z uwagi na ekonomikę procesową. Skoro postępowanie restrukturyzacyjne z reguły inicjuje dłużnik, i robi to w celu zawarcia układu (a więc porozumienia się z wierzycielami

²⁴ Zimmerman wskazuje, że dodanie art. 259 ust. 4 p.r. oraz art. 312 ust. 6 p.r. jest „prawidłowym uzupełnieniem regulacji ustawowych, w związku z brakiem w restrukturyzacji instytucji zgłoszenia wierzytelności, którego to dokonanie przerywałoby bieg przedawnienia” (Zimmerman, 2022, kom. do art. 259, nb. 12).

²⁵ Jeszcze przed dodaniem art. 259 ust. 4 p.r. i art. 312 ust. 6 p.r., w kontekście przedawnienia wierzytelności z tyt. składek na ubezpieczenia społeczne, Zedler wskazywał, że „względy celowościowe nakazują jednak przyjęcie tezy, że w sytuacji, gdy roszczenia z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne przed otwarciem przyspieszonego postępowania układowego, postępowania układowego czy postępowania sanacyjnego nie były jeszcze dochodzone w drodze egzekucji ani nie zostały zabezpieczone na majątku dłużnika wchodzącego do masy układowej czy sanacyjnej, samo otwarcie tych postępowań i związany z tym zakaz prowadzenia egzekucji powoduje zawieszenie biegu terminu ich przedawnienia na czas trwania wspomnianych postępowań restrukturyzacyjnych. (...) Odmienna wykładnia w sposób nieuzasadniony różnicowałaby wpływ otwarcia wspomnianych postępowań restrukturyzacyjnych na bieg terminu przedawnienia świadczeń z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, w zależności od tego, czy świadczenia te dochodzono, czy ich nie dochodzono w drodze egzekucji z majątku dłużnika, wobec którego prowadzone jest postępowanie restrukturyzacyjne, albo zabezpieczenia z majątku wspomnianego dłużnika przed otwarciem postępowań restrukturyzacyjnych, mimo że zarówno w jednym, jak i drugim przypadku samo wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego stwarza czasową przeszkodę do możliwości ich zaspokojenia w drodze egzekucji. Trudno by znaleźć uzasadnienie aksjologiczne czy prakseologiczne dla takiej wykładni” (Zedler, 2017, s. 606–607).

w zakresie spłaty przysługujących im wierzytelności), to takie działanie powinno przerywać bieg przedawnienia. Zmuszanie wierzycieli do równoległego prowadzenia indywidualnych działań windykacyjnych generuje jedynie zbyteczne koszty. Ponadto, należy zwrócić uwagę na treść art. 310 p.r., który w p.s. obciąża kosztami postępowania wszczynającego postępowanie, jeżeli nie było przeszkód do umieszczenia wierzytelności w całości w spisie wierzytelności. Z kolei w przypadku p.p.u. i p.u. – brak analogicznej regulacji prowadzi do sytuacji, w której wierzyciele mogą skutecznie wszcząć postępowanie i powiększyć swoją wierzytelność o koszty postępowania. Wąskie rozumienie omawianych przepisów prowadzi również do sytuacji, w której zagadnienie przedawnienia nie jest nadal kompleksowo uregulowane w postępowaniu restrukturyzacyjnym, w przeciwieństwie do postępowania upadłościowego.

Otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego wywiera wpływ na prowadzenie postępowania administracyjnego i postępowania egzekucyjnego w administracji (Szczurowski, 2022, s. 445 i n.). Mając na uwadze powyższe rozważania, z ostrożności należy przyjąć, że do objęcia układem wierzytelności podatkowej wystarczy jej powstanie przed dniem otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego²⁶, jednak nie jest to wystarczające, aby zastosowanie znalazł art. 259 ust. 4 p.r. (albo 312 ust. 6 p.r.)²⁷. W stosunku do wierzytelności podatkowej musi istnieć możliwość przeprowadzenia egzekucji, którą będzie blokowało toczące się postępowanie restrukturyzacyjne (zgodnie z pierwszym zaprezentowanym powyżej stanowiskiem).

Co do zasady, podstawą zastosowania egzekucji są indywidualne akty administracyjne (są to przede wszystkim decyzje oraz postanowienia, ale również uchwały, wezwania i orzeczenia) (Hauser, Wierzbowski, 2024, kom. do art. 3, nb. 4). Wszczęcie postępowania egzekucyjnego może nastąpić: 1) na wniosek wierzyciela; 2) z urzędu; 3) na skutek przekształcenia się zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne (Hauser, Wierzbowski,

2024, kom. do art. 26, nb. 2). Do tego konieczne jest wystawienie tytułu wykonawczego²⁸, który otwiera drogę do wszczęcia postępowania egzekucyjnego. Jeśli nie został on wydany przed otwarciem postępowania restrukturyzacyjnego, organ może go wydać już po otwarciu. Należy zwrócić uwagę, że skutkiem zastosowania art. 259 ust. 4 p.r. (312 ust. 6 p.r.) jest to, że termin przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu przez czas trwania postępowania restrukturyzacyjnego, co w związku z tym, że może ono trwać nawet wiele lat, wyklucza ryzyko przedawnienia się wierzytelności w jego trakcie.

Sytuacja jest bardziej skomplikowana w odniesieniu do postępowania o zatwierdzenie układu. W klasycznym postępowaniu o zatwierdzenie układu²⁹ dłużnik nie zyskuje żadnej ochrony przed działaniami windykacyjnymi wierzycieli, a więc kwestię ewentualnego przerwania biegu przedawnienia należy oceniać według przepisów ogólnych (Hrycaj et al., 2020, s. 374). W tym wariancie p.z.u. nie ogranicza bowiem w żaden sposób wierzycieli w zakresie możliwości dochodzenia od dłużnika swoich wierzytelności. Z kolei w p.z.u., w którym dokonano obwieszczenia o ustaleniu dnia układowego – zastosowanie znajdzie art. 312 ust. 6 p.r. (Frosztęga, 2022, s. 52).

Problematyczna pozostaje sytuacja, w której w momencie otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego (w dniu układowym, o którego ustaleniu dokonano obwieszczenia) wszczęto już postępowanie egzekucyjne albo wykonano postanowienie o zabezpieczeniu roszczenia lub zarządzenie zabezpieczenia roszczenia. Zgodnie z art. 70 § 4 o.p. bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony, a po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po

²⁶ Przed ustalonym dniem układowym.

²⁷ W p.p.u, p.u. i p.s.

²⁸ „Tytuł wykonawczy jest dokumentem stwierdzającym istnienie oraz wymagalność obowiązku oraz zawierającym inne dane niezbędne do prawidłowego przeprowadzenia egzekucji administracyjnej” (Kijowski, 2020, s. 566).

²⁹ P.z.u. w wariancie uregulowanym w Prawie restrukturyzacyjnym od wejścia w życie ustawy.

dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny. Teoretycznie istnieje zatem ryzyko, że w przypadku trwającego wiele lat postępowania restrukturyzacyjnego wierzytelność podatkowa ulegnie przedawnieniu. W przypadku tego rodzaju wierzytelności nie można podnieść argumentu o uznaniu wierzytelności z uwagi na brak regulacji analogicznej do art. 123 § 1 pkt 2 k.c. Szaraniec proponował zastosowanie analogii (Szaraniec, 2017, s. 69–71) z art. 14 ust. 3 ustawy o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych od przedsiębiorców z dnia 30 sierpnia 2002 r. (Sejm RP, 2002), wydaje się jednak, że jest to analogia zbyt odległa. Rozwiązania można szukać w przepisach Prawa restrukturyzacyjnego – na podstawie argumentu *a fortiori* można przyjąć, że skoro sama możliwość przeprowadzania egzekucji albo wykonania postanowienia o zabezpieczeniu roszczenia lub zarządzenia zabezpieczenia roszczenia skutkuje zawieszeniem biegu przedawnienia, to tym bardziej uzasadnione jest, że taki sam skutek wystąpi, jeżeli te czynności już podjęto, a postępowanie restrukturyzacyjne czasowo uniemożliwia ich skuteczne zakończenie.

Wpływ prawomocnego zatwierdzenia układu na wierzytelności podatkowe

Układ możemy określić jako mechanizm, który kształtuje na nowo stosunki łączące dłużnika i jego wszystkich wierzycieli, którzy zostali objęci układem (Hrycaj et al., 2020, s. 493). Przyjmuje się, że układ wywołuje skutki materialnoprawne z momentem uprawnomocnienia się postanowienia o jego zatwierdzeniu (Hrycaj et al., 2020, s. 557; Trela, Królik, 2016, s. 70)³⁰. Jak zauważył Sąd Najwyższy, układ nie ingeruje w samo istnienie wierzytelności, ale wyznacza granice jej egzekwowalności lub inne sposoby zaspokojenia (Wyrok SN, 2013a; Wyrok SN, 2013b). Zgodnie z art. 166 ust. 1 p.r. układ

³⁰ Jak trafnie zauważa Adamus: „prawo restrukturyzacyjne, przy użyciu norm bezwzględnie obowiązujących, wprowadza własne zasady dotyczące wykonywania zobowiązań” (Adamus, 2019, kom. do art. 150, nb. 11).

wiąże wierzycieli, których wierzytelności według ustawy są objęte układem (art. 150 p.r.), chociażby nie zostały umieszczone w spisie wierzytelności.

Układ wywiera zatem wpływ na wszystkie wierzytelności nim objęte. Mimo jasnej regulacji w tym zakresie, w praktyce pojawiają się problemy interpretacyjne związane z ryzykiem przedawnienia się wierzytelności w przypadku ustalenia w układzie długiego okresu spłaty³¹. Takie wątpliwości pojawiają się w praktyce wśród organów podatkowych, które kwestionują wywoływanie przez układ skutków materialnoprawnych w sferze prawa podatkowego. W konsekwencji jest to często podstawa do oddania głosu przeciwko układowi oraz zaskarżenia postanowienia o zatwierdzeniu układu. Co ciekawe, problem, na jaki zwracają organy podatkowe, jest związany z kwestią przedawnienia wierzytelności podatkowych³².

Jak już wskazano, przepisy Ordynacji podatkowej milczą na temat wpływu postępowania restrukturyzacyjnego lub układu na kwestię przedawnienia wierzytelności podatkowej. Aktualnie przepisy Prawa restrukturyzacyjnego jedynie częściowo regulują kwestię przedawnienia wierzytelności objętych układem (a więc również wierzytelności podatkowych) w czasie trwania postępowania restrukturyzacyjnego. Nie ulega wątpliwości, że w tym zakresie przepisy Prawa restrukturyzacyjnego stanowią *lex specialis* w stosunku do przepisów Ordynacji podatkowej (Wyrok NSA, 2005). Mimo braku regulacji odnoszącej się wprost do wierzytelności podatkowych, wnioski dotyczące wpływu układu na bieg terminu ich

³¹ Ustawa nie ogranicza warunków restrukturyzacji zobowiązań. Jeśli układ zyskał poparcie wierzycieli, co do zasady okres spłaty może być dowolny. W praktyce są to najczęściej okresy nieprzekraczające 10 lat.

³² Przykładowo, w jednej ze spraw skarżący wskazał, że postępowanie restrukturyzacyjne nie ma wpływu na bieg przedawnienia wierzytelności podatkowej, a nawet gdyby przyjąć, że układ jest formą uznania wierzytelności, to bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się od daty uprawnomocnienia się postanowienia o zatwierdzeniu układu (Postanowienie SO w Katowicach, 2018). W innej sprawie skarżący wskazał, że wierzytelności objęte układem ulegną przedawnieniu jeszcze przed terminami spłaty wynikającymi z układu (Postanowienie SO w Warszawie, 2020).

przedawnienia można wyciągnąć na podstawie ogólnego charakteru układu³³. Należy podkreślić, że skutki układu mają charakter jednolity w stosunku do wszystkich wierzytelności układowych, bez znaczenia jest tutaj źródło ich powstania.

Skoro kwestia przedawnienia wierzytelności podatkowych w toku postępowania restrukturyzacyjnego nie budzi wątpliwości, to do wyjaśnienia pozostaje kwestia oddziaływania na nie przez prawomocnie zatwierdzony układ³⁴. Wydaje się zatem, że rozwiązanie wątpliwości organów podatkowych leży nie w zagadnieniu wpływu układu na przedawnienia wierzytelności podatkowych, a w skutkach układu w zakresie wymagalności wierzytelności układowych.

W tym zakresie odpowiedzi dostarcza Sąd Najwyższy, który wskazuje, że układ wyznacza nowe terminy płatności wierzytelności na korzyść dłużnika, co jest jednoznaczne z oddaleniem terminu ich wymagalności (Wyrok SN, 2006; Witosz, 2017, s. 62; Adamus, 2022, s. 17). Można przyjąć, że jest to odroczenie przez wierzyciela terminu wykonania zobowiązania (Treła, Królik, 2016, s. 71).

Zobowiązania podatkowe objęte układem nie mogą zatem przedawnić się wcześniej niż przed upływem nowych terminów płatności, które wynikają z treści układu. Jest to konsekwencją tego, że nie są jeszcze wymagalne, a więc termin przedawnienia nie zaczął jeszcze biec³⁵.

³³ W związku z tym, że Prawo restrukturyzacyjne i Ordynacja podatkowa „nie regulują wpływu postępowania restrukturyzacyjnego na bieg przedawnienia zobowiązań podatkowych, nie można *implicite* wywieść wniosku, że zawarcie układu nie wywołuje skutków prawnych w tym zakresie, mimo braku wyraźniej ingerencji ustawodawcy w tym przedmiocie” (Postanowienie SO w Katowicach, 2018).

³⁴ Przepisy art. 259 ust. 4 p.r. i art. 312 ust. 6 p.r. znajdują zastosowanie do zakończenia postępowania restrukturyzacyjnego, które następuje z dniem uprawomocnienia się postanowienia o zatwierdzeniu układu albo o odmowie zatwierdzenia układu (art. 324 ust. 1 p.r.).

³⁵ „Reasumując zatem, układ określając sposób wykonania zobowiązań dłużnika objętych układem modyfikuje prawa i obowiązki dłużnika wierzycieli w stosunku do treści obowiązujących stosunków prawnych, wyznaczając na nowo termin wymagalności wierzytelności, a tym samym początek biegu terminu przedawnienia.

Zmiana i uchylenie układu

Układ jest zawierany w określonych okolicznościach gospodarczych i w konkretnej sytuacji ekonomicznej dłużnika. Co prawda, jednym z elementów planu restrukturyzacyjnego jest prognoza zysków i strat (art. 10 ust. 1 pkt 8 p.r.), jednak nawet najlepsze prognozy mogą okazać się nie trafne, w szczególności, gdy wykonywanie układu jest rozłożone na wiele lat. Na tę okoliczność przewidziano możliwość zmiany układu. Zgodnie z art. 173 ust. 1 p.r., jeżeli po zatwierdzeniu układu nastąpił trwały wzrost lub zmniejszenie dochodu z przedsiębiorstwa, istnieje możliwość wystąpienia o zmianę układu³⁶.

Procedura zmiany nie wstrzymuje wykonywania dotychczasowego układu, natomiast ponowne przyjęcie układu o zmienionej treści należy traktować jako modyfikację treści obowiązującego układu (Hrycaj et al., 2020, s. 562). Nie występuje tutaj zatem ryzyko związane z przedawnieniem wierzytelności podatkowych, ponieważ skutki ewentualnej zmiany układu będą analogiczne do skutków układu przyjętego w pierwotnym kształcie.

Wątpliwości budzi kwestia uchylenia układu³⁷ i jego wygaśnięcia³⁸. Zgodnie z art. 179 ust. 1 p.r.

Zarówno w odniesieniu do wierzytelności publicznych, jak i prywatnoprawnych termin ten winien być liczony od dnia płatności wierzytelności zgodnie z treścią układu” (Postanowienie SO w Katowicach, 2018). „W doktrynie jak i orzecznictwie panuje utrwalony pogląd, że zatwierdzony w postępowaniu restrukturyzacyjnym układ, bez względu na to, jak dużo czasu potrzeba na jego wykonanie, nie doprowadzi do przedawnienia objętych nim wierzytelności, w tym wierzytelności publicznoprawnych (do których zalicza się m.in. wierzytelności podatkowe)” (Postanowienie SO w Warszawie, 2020; Witosz, 2017, s. 63).

³⁶ Zmiana układu wymaga przeprowadzenia ponownego głosowania nad układem (art. 175 p.r.).

³⁷ Przyczyny uchylenia układu wymieniono w art. 176 ust. 1 p.r. – sąd uchyla układ, jeżeli dłużnik nie wykonuje postanowień układu albo jest oczywiste, że układ nie będzie wykonany. Domniemywa się, że jest oczywiste, że układ nie będzie wykonany, jeżeli dłużnik nie wykonuje zobowiązań powstałych po zatwierdzeniu układu.

³⁸ Zgodnie z art. 177 ust. 1 p.r. ogłoszenie upadłości dłużnika w czasie wykonywania układu albo oddalenie w tym czasie wniosku o ogłoszenie jego upadłości na pod-

w przypadku uchylenia albo wygaśnięcia układu dotychczasowi wierzyciele mogą dochodzić swych roszczeń w pierwotnej wysokości, a wypłacone na podstawie układu sumy zalicza się na poczet dochodzonych wierzytelności. Skoro uchylenie albo wygaśnięcie układu skutkują przywróceniem stanu wierzytelności sprzed zatwierdzenia układu, to pojawia się pytanie o moment, od którego należy obliczać termin przedawnienia. Skoro art. 259 ust. 4 p.r. i art. 312 ust. 6 p.r. regulują kwestię przedawnienia wyłącznie w czasie trwania postępowania restrukturyzacyjnego, można by przyjąć, że terminy przedawnienia zaczęły biec już od jego zakończenia (prawomocnego zatwierdzenia układu). Taki pogląd nie może być jednak utrzymany w świetle celu, w jakim dokonuje się uchylenia układu. Skoro układ przywraca pierwotny stan wierzytelności wierzycieli (pomniejszony o dokonane spłaty), to wierzyciele muszą mieć realną możliwość podjęcia działań zmierzających do ich zaspokojenia, inaczej skutki uchylenia układu byłyby iluzoryczne (Witosz, 2017, s. 65–66; Adamus, 2022, s. 16)³⁹. Należy zatem przyjąć, że bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się wraz z uprawomocnieniem się postanowienia o uchyleniu układu.

Analogicznie należy przyjąć, że w przypadku wygaśnięcia układu terminy przedawnienia biegną od dnia, w którym ogłoszono upadłość dłużnika, przy czym do wierzytelności podatkowych zastosowanie znajdzie jednocześnie omawiany art. 70 § 3 o.p. W przypadku oddalenia wniosku na podstawie art. 13 Prawa upadłościowego

stawie art. 13 Prawa upadłościowego skutkuje wygaśnięciem układu z mocy prawa z dniem uprawomocnienia się postanowienia o ogłoszeniu upadłości albo oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości.

³⁹ Mimo że w przypadku uchylenia układu „wierzytelności nim objęte powracają do swojego pierwotnego stanu, to nie sposób przyjąć, że oznacza to również pełną restytucję biegu terminu przedawnienia. Nie sposób bowiem przyjąć, że w następstwie uchylenia układu roszczenia nim objęte stawałyby się przedawnione. Tym samym mechanizm ochrony wierzycieli prowadziłby do ograniczenia ich praw, co jest rozstrzygnięciem nie do zaakceptowania” (Postanowienie SO w Katowicach, 2018).

wego kwestię przedawnienia należy rozpatrywać w oparciu o zasady ogólne prawa podatkowego.

Wnioski

Wzajemne relacje pomiędzy prawem restrukturyzacyjnym i prawem podatkowym budzą wiele wątpliwości. Należy do nich zaliczyć kwestie związane z wpływem postępowania restrukturyzacyjnego na przedawnienie wierzytelności podatkowej. Z przeprowadzonej analizy płyną następujące wnioski:

- 1) Jeżeli wierzytelność podatkowa przedawniła się przed dniem otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego (ustalonym dniem układowym), to nastąpiło jej wygaśnięcie – w konsekwencji nie jest ona objęta układem i nie podlega umieszczeniu na spisie wierzytelności.
- 2) Bieg terminu przedawnienia wierzytelności podatkowych w toku postępowania restrukturyzacyjnego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu (art. 259 ust. 4 p.r. i art. 312 ust. 6 p.r.), jeżeli wobec dłużnika wydano tytuł egzekucyjny (natomiast jeśli tytułu egzekucyjnego nie wydano przed otwarciem postępowania restrukturyzacyjnego, to organ może to zrobić już po otwarciu). Należy również przyjąć, że jeżeli termin przedawnienia został przerwany przed dniem otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego (ustalonym dniem układowym), zastosowanie znajdzie również art. 259 ust. 4 p.r. (312 ust. 6 p.r.), co pozwoli na uniknięcie przedawnienia wierzytelności podatkowej w toku postępowania.
- 3) Mając na uwadze, że prawomocne zatwierdzenie układu prowadzi do zmiany stosunków zobowiązaniowych łączących dłużnika z wierzycielami oraz że skutki układu mają charakter jednolity w stosunku do wszystkich wierzytelności układowych, należy przyjąć, że układ wyznacza nowe terminy wymagalności wierzytelności podatkowych. Wobec tego zobowiązania podatkowe nie

mogą przedawnić się wcześniej niż przed upływem wynikających z układu nowych terminów płatności.

- 4) W przypadku uchylenia układu bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się wraz

z uprawomocnieniem się postanowienia o uchyleniu układu (wierzyciele muszą mieć realną możliwość dochodzenia swoich wierzytelności). Taki sam wniosek należy przyjąć także w przypadku wygaśnięcia układu.

Bibliografia

- Adamus, R. (2019). *Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck.
- Adamus, R. (2022). Problem przedawnienia a postępowanie restrukturyzacyjne, *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*, 7, s. 11–19.
- Etel, L. (red.). (2022). *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Flaga-Gieruszyńska, K. (red.). (2021). *Postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne. Tom 8. System Postępowania Cywilnego*. Warszawa: C.H. Beck.
- Frosztęga, N. (2022). Postępowanie o zatwierdzenie układu z.o., *Doradca Restrukturyzacyjny*, 1, s. 44–65.
- Gurgul, S. (2020). *Prawo upadłościowe. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck.
- Gutowski, M. (red.). (2021). *Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz do art. 1–352*. Warszawa: C.H. Beck.
- Hauser, R., Wierzbowski, M. (red.). (2024). *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck.
- Hrycaj, A., Jakubecki, A., Witosz, A. (red.). (2020). *Prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe. Tom 6. System Prawa Handlowego*. Warszawa: C.H. Beck.
- Hrycaj, A., Filipiak, P. (red.). (2023). *Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Janas, D. (2019). Przedawnienie zobowiązań podatkowych, *Finanse i Prawo Finansowe*, 2, s. 31–32.
- Kijowski, D.R. (red.). (2020). *System Prawa Administracyjnego Procesowego. Tom III, Część 1*. Warszawa: C.H. Beck.
- Lubicz-Posochowska, A. (2016). Moment powstania zobowiązania podatkowego a możliwość objęcia układem wierzytelności podatkowych w prawie restrukturyzacyjnym, *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 273, s. 181–192.
- Mariański, A. (red.). (2023). *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa 2023: Wolters Kluwer Polska.
- Stanisławiszyn, P. (2022). Problematyka stosowania art. 77 Prawa restrukturyzacyjnego w prawie podatkowym, *Doradztwo Podatkowe*, 1, s. 61–66.
- Szaraniec, R. (2017). Problem przedawnienia zobowiązań publicznoprawnych w toku postępowań restrukturyzacyjnych, *Doradca Restrukturyzacyjny*, 4, s. 68–71.
- Szczurowski, T. (2022). *Skutki otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Trela, Ł., Królik, A. (2016). Wpływ zdarzeń prawnych w toku postępowań upadłościowego i restrukturyza-

cyjnego na bieg przedawnienia, *Doradca Restrukturyzacyjny*, 2, s. 61–73.

Witosz, A.J. (2017). Układ a kwestia przedawnienia, *Doradca Restrukturyzacyjny*, 4, s. 61–67.

Zedler, F. (2017). Wpływ postępowania restrukturyzacyjnego na bieg terminów przedawnienia należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, *Polski Proces Cywilny*, 4, s. 602–611.

Zimmermam, P. (2022). *Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck.

Akty prawne

- Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. (1964). Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm.).
- Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. (1997). Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. po. 111 ze zm.).
- Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. (2002). Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych od przedsiębiorców (Dz.U. z 2020 r. poz. 2183).
- Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. (2003). Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2025 r. poz. 614 ze zm.).
- Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. (2015). Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2024 r. poz. 1428 ze zm.).
- Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. (2020). Ustawa z dnia 30 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy – Prawo upadłościowe oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 1802).
- Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. (2025). Ustawa z dnia 25 lipca 2025 r. o zmianie ustawy – Prawo restrukturyzacyjne, ustawy – Prawo upadłościowe oraz ustawy o Krajowym Rejestrze Zadłużonych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1085).

Orzeczenia

- Postanowienie Sądu Okręgowego w Katowicach z dnia 27 kwietnia 2018 r., sygn. akt XIX Gz 555/17.
- Postanowienie Sądu Okręgowego w Warszawie z dnia 15 grudnia 2020 r., sygn. akt XXIII Gz 1031/20.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 lipca 2006 r., sygn. akt III CZP 38/06.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 15 marca 2013 r., sygn. akt V CSK 416/12.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 kwietnia 2013 r., sygn. akt IV CSK 591/12.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 marca 2001 r., sygn. akt I SA/Ka 577/00.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 lutego 2003 r., sygn. akt III SA 1838/01.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 grudnia 2005 r., sygn. akt I FSK 752/05.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2148/11.
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 22 kwietnia 1999 r., sygn. akt SA/Sz 850/98.
Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 19 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Ke 615/13.
Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 31 stycznia 2023 r., sygn. akt I SA/Wr 129/21.

Abstract

Limitation of Tax Liability in Restructuring Proceedings

The aim of the article is to analyse the issue of limitation of tax liabilities in restructuring. The publication elaborates on the impact of the commencement of proceedings as well as the final approval of the arrangement and its possible amendment or repeal on the possibility of enforcing a tax liability, its chargeability, and limitation period.

The following conclusions have been drawn from the analysis:

- 1) A tax claim that prescribed before the date of opening of the restructuring proceedings is expired so it is not covered by the arrangement;
- 2) In principle, the limitation period for tax claims does not start during the restructuring proceedings and if it already has, it is suspended;
- 3) The final approval of an arrangement leads to a change in the contractual relations binding the debtor (including tax relations);
- 4) If an arrangement is repealed, the limitation period commences when the decision becomes final.

Keywords: restructuring, arrangement, statute of limitations, taxes

JEL Classification: K34

Otrzymany: 5 marca 2025 r.
Zaakceptowany: 19 marca 2025 r.
Opublikowany: 30 grudnia 2025 r.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl