

MAREK ZDEBEL

## **ŚWIADCZENIA PODATKOWE JAKO INSTRUMENTY REALIZACJI PROGRAMÓW SANACJI ORAZ RESTRUKTURYZACJI GOSPODARKI PRZEDSIĘBIORCÓW**

### **I. WPROWADZENIE – ISTOTA I ZNACZENIE PROBLEMU**

Doświadczenia ponad dziesięcioletniego okresu wprowadzania w Polsce zasad wolnego rynku ujawniły prawdę o zdolnościach adaptacyjnych, efektywności gospodarowania, możliwościach konkutowania na rynku podmiotów uczestniczących w obrocie gospodarczym. Niestety, okazało się, że znaczna część przedsiębiorców (głównie przedsiębiorców państwowych) niezależnie od ich statusu formalnoprawnego, nie jest w stanie dostosować swojego funkcjonowania do zmienionych warunków gospodarowania. W szczególności nie są oni w stanie skutecznie konkutować z przedsiębiorcami reprezentującymi kapitał prywatny. Jednym z podstawowych objawów takiej sytuacji jest przyrost zobowiązań finansowych, często aż do poziomu utraty płynności finansowej, i ponoszenie strat. Przedstawiony stan faktyczny zmusza państwo, którego interes ekonomiczny jest zagrożony (a ściślej rzecz ujmując – organy wykonawcze i ustawodawcze) do podejmowania działań mających na celu likwidację powstałych zagrożeń i wprowadzenia rozwiązań finansowoprawnych, które przeciwdziałałyby ich występowaniu w przyszłości. Formy, środki i metody oddziaływania na funkcjonowanie takich przedsiębiorców oczywiście są różne, co wynika z konieczności ich dostosowania do specyfiki i aktualnie występujących w kraju uwarunkowań gospodarczych i społecznych, a także politycznych.

W tak określonych granicach istotnego znaczenia nabierają instytucje prawne stosowane w Polsce, które mają zapewnić realizację przedstawionych zadań. Uzasadnia to celowość podjęcia próby zanalizowania tej problematyki w oparciu o regulacje prawne obowiązujące w Polsce. Przedmiotem analizy będą więc przede wszystkim „restrukturyzacja”, w tym „restrukturyzacja finansowa”, i „sanacja gospodarki finansowej” przedsiębiorców. Oba pojęcia nie zostały zresztą zdefiniowane przez prawodawcę, stanowisko doktryny zaś w tym zakresie nie jest jednolite. Negatywne skutki braku jednoznacznego określenia treści i zakresów wskazanych instytucji pogłębia fakt, iż polski prawodawca i doktryna często posługują się dla ich oznaczenia pojęciami zamiennymi. Chodzi w szczególności o pojęcie „oddłużenie”, na przykład w ustawie z 24 sierpnia 2001 r. o restrukturyzacji hutnictwa żelaza i stali (dalej: ustawa

z 24 sierpnia 2001 r.)<sup>1</sup>. Wskazany stan uzasadnia podjęcie próby przedstawienia, choć ze zrozumiałych względów w ograniczonym zakresie, istoty prawnej i finansowej przedmiotowych instytucji z punktu widzenia nauki.

## II. ZAGADNIENIA TERMINOLOGICZNE – ASPEKT NORMATYWNY I DOKTRYNALNY

Pojęcie „restrukturyzacja” używane jest przez polskiego prawodawcę w różnym znaczeniu. Obok aktów prawnych wyznaczających jedynie cel oraz formy restrukturyzacji, nie ustalających jednak istoty tej instytucji, obowiązują akty prawne, na podstawie których można podjąć próbę jej zdefiniowania. Do pierwszej grupy aktów prawnych należy zaliczyć ustawy: z 3 lutego 1993 r. o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków oraz o zmianie niektórych ustaw<sup>2</sup> (dalej: ustawa z 3 lutego 1993 r.); z 8 września 2000 r. o komercjalizacji, restrukturyzacji i prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowego „Polskie Koleje Państwowe”<sup>3</sup> (dalej: ustawa z 8 września 2000 r.); z 24 sierpnia 2001 r.; z 26 listopada 1998 r. o dostosowaniu górnictwa węgla kamiennego do funkcjonowania w warunkach gospodarki rynkowej oraz szczegółowych uprawnieniach i zadaniach gmin górniczych<sup>4</sup> (dalej: ustawa z 26 listopada 1998 r.; zastąpiona ustawą z 28 listopada 2003 r. o restrukturyzacji górnictwa węgla kamiennego w latach 2003-2006<sup>5</sup> – dalej: ustawa z 28 listopada 2003 r.); z 7 października 1999 r. o wspieraniu restrukturyzacji przemysłowej potencjału obronnego i modernizacji technicznej sił zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej<sup>6</sup> (dalej: ustawa z 7 października 1999 r.). W tym miejscu zauważyć należy, że polski prawodawca przewiduje różne typy restrukturyzacji. Najczęściej jest to restrukturyzacja zobowiązań publicznoprawnych, zobowiązań cywilnoprawnych, restrukturyzacja majątkowa oraz restrukturyzacja dotycząca zatrudnienia<sup>7</sup>. W ustawie z 28 listopada 2003 r. przewiduje się również restrukturyzację „organizacyjną”. Akty prawne drugiego rodzaju – nawiązujące do istoty omawianej instytucji – przyjmują na ogół jeden z dwu sposobów jej opisu. Zwracają one bowiem uwagę bądź na przesłanki finansowe jej stosowania, bądź na takie przesłanki z jednoczesnym wskazaniem środków, za pomocą których restrukturyzacja ma być prowadzona, oraz celów finansowych i pozafinansowych

<sup>1</sup> Dz. U. Nr 111, poz. 1196.

<sup>2</sup> Dz. U. Nr 18, poz. 82.

<sup>3</sup> Dz. U. Nr 84, poz. 948.

<sup>4</sup> Dz. U. Nr 162, poz. 1112 z późn. zm.

<sup>5</sup> Dz. U. 210, poz. 2037.

<sup>6</sup> Dz. U. Nr 83, poz. 932 z późn. zm. Szczególnymi przepisami tego rodzaju są przepisy art. 503 i 504 ustawy z 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze, Dz. U. Nr 60, poz. 535. Por. art. 3 ust. 2 ustawy z 30 października 2002 r. o pomocy publicznej dla przedsiębiorców o szczególnym znaczeniu dla rynku pracy, Dz. U. Nr 213, poz. 1800 (dalej: ustawa z 30 października 2002 r.); art. 1 ustawy z 24 sierpnia 2001 r.; art. 1 ustawy z 26 listopada 1998 r.; § 2 pkt 2 rozporządzenia Rady Ministrów z 15 października 2002 r. w sprawie dopuszczalności pomocy doraźnej oraz pomocy na restrukturyzację przedsiębiorstw, Dz. U. Nr 186, poz. 1545 (dalej: rozporząd.).

<sup>7</sup> Por. art. 3 ust. 2 ustawy z 30 października 2002 r. o pomocy publicznej dla przedsiębiorców o szczególnym znaczeniu dla rynku pracy, Dz. U. Nr 213, poz. 1800 (dalej: ustawa z 30 października 2002 r.); art. 1 ustawy z 24 sierpnia 2001 r.; art. 1 ustawy z 26 listopada 1998 r.; § 2 pkt 2 rozporządzenia Rady Ministrów z 15 października 2002 r. w sprawie dopuszczalności pomocy doraźnej oraz pomocy na restrukturyzację przedsiębiorstw, Dz. U. Nr 186, poz. 1545 (dalej: rozporząd.).

restrukturyzacji. Do rozwiązań pierwszego typu należy niewątpliwie zaliczyć przepis art.1 ust. 2 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. o restrukturyzacji niektórych należności publicznych od przedsiębiorców<sup>8</sup> (dalej: ustawa z 30 sierpnia 2002 r.). Zgodnie z nim, restrukturyzacja są objęci przedsiębiorcy, którzy tracą zdolność do konkutowania na rynku. Wyraża się to: zmniejszeniem obrotów, nadmierną zdolnością produkcyjną, wzrostem zapasów, spadkiem zyskowności lub ponoszeniem strat, a także wzrostem zadłużenia i brakiem możliwości uzyskania kredytów bankowych, poręczeń lub gwarancji<sup>9</sup>.

Dostrzegając różnice pomiędzy wskazanymi typami regulacji, należy także zauważyć, iż ustawa z 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej<sup>10</sup> (dalej: ustawa z 30 kwietnia 2004 r.), podobnie jak wcześniej obowiązująca ustawa z 27 lipca 2002 r., w odróżnieniu od ustawy z 30 sierpnia 2002 r. wskazuje wyraźnie cel restrukturyzacji, który koresponduje z przesłankami wdrożenia procedury pomocy indywidualnej na restrukturyzację – przywrócenie długotrwałej zdolności do konkutowania na rynku – art. 2 pkt 6<sup>11</sup>.

Ustawa z 30 sierpnia 2002 r. formułuje to odmiennie i nie wprost, lecz przy okazji ustalenia treści i celów programu restrukturyzacji – art. 2 pkt 5. W myśl bowiem powołanego przepisu, program restrukturyzacji powinien określać „sposoby działania, które mogą zapewnić osiągnięcie trwałej poprawy wyniku finansowego” oraz „poprawę sytuacji finansowej przedsiębiorcy, stworzenie perspektyw jego rozwoju oraz tworzenie nowych miejsc pracy”.

Zestawienie treści wskazanych rozwiązań prawnych ze stanowiskiem nauki musi prowadzić do wniosku, że z merytorycznego punktu widzenia są one zbieżne. Ta ostatnia wymienia bowiem wśród istotnych elementów tej instytucji: dostosowanie przedsiębiorcy do warunków rynkowych, a więc także konkurencji, oraz prowadzenia działalności gospodarczej zgodnie z prawem handlowym<sup>12</sup>. W kontekście zaprezentowanych stanowisk dla potrzeb niniejszego opracowania należy zatem przyjąć, że pojęcie „restrukturyzacja”, także w węższym znaczeniu „restrukturyzacja finansowa”, oznacza zawsze zamiar przeprowadzenia zmian, którym poddawany jest określony podmiot – przedsiębiorca. Zmiany te nie zawsze muszą prowadzić do maksymalizacji zysku, przeciwnie – mogą zapewnić realizację innych efektów finansowych i pozafinansowych, np. eliminację bezzwrotnych, dotacyjnych źródeł finansowania lub zapewnienie nowych miejsc pracy. Niezależnie jednak od rodzaju realizowanych celów ekonomicznych, finansowych oraz innego rodzaju w warunkach gospodarki rynkowej muszą oznaczać wyposażenie lub przywrócenie przedsiębiorcy zdolności długotrwałego konkutowania na rynku<sup>13</sup>.

<sup>8</sup> Dz. U. Nr 155, poz. 1287 z późn. zm.

<sup>9</sup> Podobne brzmienie nadano przepisowi art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z 27 lipca 2002 r. o warunkach dopuszczalności i nadzorowania pomocy publicznej dla przedsiębiorców, Dz. U. Nr 141, poz. 1177 (dalej: ustawa z 27 lipca 2002 r.) – tzw. pomoc horyzontalna, choć w tym wypadku ustawodawca jednocześnie charakteryzował sytuację ekonomiczną przedsiębiorcy, nazywając ją trudną, co wyrażało się w utracie zdolności do konkutowania.

<sup>10</sup> Dz. U. Nr 123, poz. 1291.

<sup>11</sup> W zbliżony sposób cel restrukturyzacji ustala przepis art. 3 ust.1 ustawy z 30 października 2002 r.

<sup>12</sup> Por. B. Smykła, *Postępowanie uzdrawiające, zarząd komisaryczny, likwidacja, przejęcie i uadłość banku. Instrumenty regulacji sektora bankowego w Prawie bankowym*, „Bank i Kredyt” 1994, nr 1-2, s. 12 i n.; S. Niemierka, *Podstawowe metody restrukturyzacji banków*, „Bank i Kredyt” 1994, nr 10, s. 2 i n.

<sup>13</sup> Por. T. Janusz, L. Lewandowski, *Podręczny słownik menadżera*, Warszawa 1992, s. 113 i n.; por. także *Leksykon prywatyzacji*, Warszawa 1996, s. 19; C. Suszyński, *Restrukturyzacja konsolidacja globalizacja*, Warszawa 2003, s. 71.

Na wstępie opracowania zasygnalizowano, że trudności związane z jednoznacznie zdefiniowaniem pojęcia „restrukturyzacja” są również następstwem stosowania przez prawodawcę innych pojęć (terminów) określających treść procesów restrukturyzacji, także przez niego niedefiniowanych. Najwyraźniej zjawisko to występuje w zakresie pojęć „restrukturyzacja” i „oddłużenie”, choć przykłady takiego braku konsekwencji prawodawcy odkrywamy także, gdy mowa o „restrukturyzacji” oraz „postępowaniu naprawczym”. Przykładu w tym ostatnim zakresie dostarczają przepisy powołanej ustawy z 28 lutego 2003 r.

Włączenie do procesu restrukturyzacji finansowej przedsiębiorców elementu ich oddłużenia i poddanie tego elementu odrębnej procedurze – „procedurze oddłużenia” – stanowi na ogół jeden z najważniejszych, jeżeli nie najważniejszy człon każdego takiego procesu. Konstatacja ta jest istotna, że jeżeli odnosimy „oddłużenie” do zobowiązań publicznoprawnych ciążyących na restrukturyzowanym, to w praktyce oznacza to zawsze wykorzystywanie instrumentów o charakterze podatkowym. Zasadność twierdzenia o powiązaniu procesów restrukturyzacji finansowej z procesami oddłużenia, a w efekcie z wykorzystywaniem instrumentów podatkowych, znajduje potwierdzenie w polskim prawodawstwie od dawna. Na bazie takich zależności oparto stosowanie zarządzenia Ministra Finansów z 4 marca 1994 r. w sprawie częściowego zaniechania poboru niektórych podatków i innych należności, do których stosuje się przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz warunkach tego zaniechania<sup>14</sup> oraz wytycznych Ministra Finansów z 20 maja 1996 r., zn. PO-6/D-408-3009/96, dla izb i urzędów skarbowych w sprawie udzielania podmiotom gospodarczym ulg w spłaceniu niektórych podatków i innych należności, do których stosuje się przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych<sup>15</sup>.

### III. WZAJEMNE RELACJE POMIĘDZY INSTYTUCJAMI – „RESTRUKTURYZACJA” A „SANACJA”

Problematyka zakreślona tematem niniejszego opracowania zmusza także do określenia wzajemnej relacji pomiędzy instytucjami „restrukturyzacji” i „sanacji”, przede wszystkim zaś „restrukturyzacji finansowej” i „sanacja gospodarki finansowej” przedsiębiorcy. Zagadnienie to nabiera wyjątkowego znaczenia, jeżeli obie instytucje odnoszą się do przedsiębiorców posiadających status przedsiębiorstwa państwowego. Szczegółowa analiza wskazanego zagadnienia wykraczałaby jednak poza ramy wyznaczone tematem opracowania, w związku z tym, kierując się obowiązującym stanem prawnym i stanowiskiem doktryny<sup>16</sup>, dla potrzeb prowadzonych rozważań przyjąć należy, że „sanacja

<sup>14</sup> M. P. Nr 18, poz. 137. Przedmiotowy akt prawny stracił moc prawną jako sprzeczny z konstytucją – por. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 28 października 1996 r., sygn. akt T.1/96. Orzecznictwo Sądu Najwyższego, Sądów Apelacyjnych, Naczelnego Sądu Administracyjnego i Trybunału Konstytucyjnego 1997, nr 1, s. 33.

<sup>15</sup> Por. D. Handor, *Amnestia podatkowa i postępowanie oddłużeniowe*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 8, s. 3 i n.; A. Piotrowski, *Oddłużenie podatkowe podmiotów gospodarczych*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 7, s. 4.

<sup>16</sup> Por. W. Michalewicz, *Prawne metody sanacji podmiotów gospodarczych*, „Monitor Podatkowy” 1994, nr 6, s. 168; L. Bieguński, *Problemy uzdrawiania gospodarki przedsiębiorstw państwowych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1985, nr 4-5, s. 160; A. Kierczyński, *Uzdrowienie gospodarki przedsiębiorstw*, Warszawa 1987, s. 77; A. Landowska, *Postępowanie naprawcze*, „Prawo Przedsiębiorcy” 1996, nr 29-30; M. Zdebel, *Sanacja przedsiębiorstw państwowych. Zagadnienia finansowoprawne*, Katowice 2001, s. 78.

gospodarki finansowej” oznacza „zespół instrumentów finansowych i pozafinansowych, sankcjonowanych prawem i stosowanych w danym czasie wobec przedsiębiorców, charakteryzujących się brakiem wymaganej efektywności gospodarowania, których celem jest wspieranie działań zmierzających do poprawy ich gospodarki oraz zapobieganie dalszemu pogarszaniu się efektywności gospodarowania, gdy z obiektywnego punktu widzenia takie działanie rokuje poprawę tej gospodarki”<sup>17</sup>.

Porównanie treści obu instytucji prowadzi do wniosku, że zawierają one wiele elementów zbieżnych. Uzasadnienie ich stosowania wiąże się z wystąpieniem bardzo zbliżonych przesłanek, które odnoszą się do trudnej sytuacji ekonomicznej i finansowej przedsiębiorcy. Zbliżone są również środki, instrumenty, w tym o charakterze podatkowym, o czym mowa w dalszej części opracowania, które są wykorzystywane w realizacji programów restrukturyzacji oraz sanacji. Jeżeli doszukiwać się różnic, to dotyczą one przede wszystkim celu stosowania wymienionych instytucji, choć i w tym względzie można się dopatrzeć pewnych podobieństw. W przypadku sanacji jest to bowiem dążenie do przywrócenia lub podwyższenia efektywności gospodarowania, w przypadku restrukturyzacji – możliwość konkurowania na rynku. Przekładając wymienione cele na płaszczyznę finansową, nie sposób jednak oderwać skutków konkurowania na rynku występujących w dłuższym horyzoncie czasowym od osiągnięcia pozytywnego skutku finansowego, co oznacza osiągnięcie dodatniego wyniku finansowego. To zaś z kolei odpowiada celom sanacji, tj. osiągnięciu efektywności gospodarowania<sup>18</sup>.

#### IV. INSTRUMENTY PODATKOWE W PROCESACH RESTRUKTURYZACJI LUB SANACJI

Przystępując do analizy zagadnień stanowiących zasadniczy temat niniejszego opracowania, w pierwszym rzędzie należy określić sposób wykorzystania instrumentów podatkowych przez obie zdefiniowane wyżej instytucje. Otóż jeżeli przez instrumenty podatkowe rozumieć będziemy narzędzia realizacji określonego celu za pomocą podatku lub podatków<sup>19</sup>, to w procesach restrukturyzacji lub sanacji oddziaływanie instrumentami podatkowymi nie oznacza oddziaływania wprost określonym podatkiem, lecz wykorzystywanie w ramach tego oddziaływania określonych elementów zmiennych danego podatku. W głównej mierze chodzi tutaj o ulgi podatkowe, w tym ulgi w płatności świadczenia podatkowego<sup>20</sup>. Oznacza to również, że zwolnienia i ulgi podatkowe, te ostatnie w znaczeniu określonym przepisem art. 3 ustawy z 29 sierpnia 1997 r.

<sup>17</sup> Por. M. Zdebel, *Sanacja gospodarki finansowej przedsiębiorstw państwowych*, „Radca Prawny” 2004, nr 2, s. 19 i n.

<sup>18</sup> Por. art. 2 ust. 5 ustawy z 30 sierpnia 2002 r.

<sup>19</sup> N. Gajl, *Instrumenty finansowe w zarządzaniu gospodarką narodową*, Warszawa 1979, s. 14; A. Firlejczyk, *Finansowe instrumenty zarządzania przedsiębiorstwami państwowymi*, Warszawa 1972, s. 15.

<sup>20</sup> Za szczególne rozwiązanie w tym zakresie należy uznać przepis art. 5 ust. 1 ustawy z 28 listopada 2003 r., na mocy którego z dniem wejścia w życie ustawy podlegają umorzeniu z mocy prawa zobowiązania pieniężne przedsiębiorstw górniczych powstałe do 30 września 2003 r. wraz z odsetkami z tytułu podatków wobec budżetu państwa.

– Ordynacja podatkowa<sup>21</sup>, oraz ulgi w płatności podatku w postaci: zaniechania poboru podatku, umorzenia zaległości podatkowej, odroczenia terminu zapłaty podatku oraz rozłożenia płatności podatku na raty mogą znajdować równoległe zastosowanie. Dotychczasowa praktyka weryfikuje ten pogląd, wskazuje bowiem na to, że najistotniejszą rolę w tych procesach odgrywają instrumenty podatkowe związane z płatnością podatku. Stanowi to następstwo faktu, że polski prawodawca zarówno w przeszłości, jak i obecnie nie przewiduje szczególnego typu ulg lub zwolnień w stosunku do podatników, którzy zostali objęci postępowaniami sanacyjnym lub restrukturyzacyjnym. Ulgi w płatności podatków, obok przepisów ordynacji podatkowej, zawierają przepisy niższego rzędu, np. rozdz. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 24 grudnia 2002 r. w sprawie właściwości organów podatkowych<sup>22</sup>. W związku z tym dalsze rozważania zostaną poświęcone przede wszystkim tym instrumentom podatkowym<sup>23</sup>.

Traktując instrumenty podatkowe jako jeden z nieodzownych elementów realizacji programów sanacji oraz restrukturyzacji finansowej przedsiębiorców, zaznaczyć należy, że są one wykorzystywane w tych programach w różnym zakresie. Proces restrukturyzacji związany z wykorzystaniem instrumentów podatkowych od chwili jej wprowadzenia do obrotu prawnego. Świadczy o tym treść ustawy z 3 lutego 1993 r. oraz rozporządzenie Ministra Finansów z 13 lipca 1993 r. w sprawie trybu postępowania organów podatkowych dokonujących zmian w zobowiązaniach podatkowych dłużnika, wynikających z zawartej umowy bankowej<sup>24</sup>. W przypadku instytucji sanacji, ponieważ pojawiła się ona jako przedmiot odrębnych regulacji wcześniej niż instytucja restrukturyzacji finansowej, przepis prawny wiążący ją ze stosowaniem instrumentów podatkowych pojawił się już w latach osiemdziesiątych<sup>25</sup>. Dotyczy to art. 8 ustawy z 29 czerwca 1983 r. o poprawie gospodarki przedsiębiorstwa państwowego oraz jego upadłości<sup>26</sup>, na mocy którego organ przedsiębiorstwa odpowiedzialny za postępowanie wewnętrzne mógł ubiegać się o zwolnienia podatkowe. Ta nieostra regulacja prawna nie pozwalała jednak na jednoznaczne określenie, czy przedsiębiorstwo w procesie sanacji mogło jedynie uzyskać zwolnienie od podatku, rozumianego jako wyłączenie spod opodatkowania<sup>27</sup>, czy też obok zwolnienia mogło korzystać z ulg w płatności podatków w rozumieniu przepisów ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych<sup>28</sup>. Powszechne reguły interpretacyjne przemawiały raczej za drugą ze wskazanych interpretacji. Późniejsze akty normatywne, w tym obowiązująca ustawa z 15 września 1981 r.

<sup>21</sup> Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm. (dalej: ord).

<sup>22</sup> Dz. U. Nr 240, poz. 2069.

<sup>23</sup> Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Zobowiązania podatkowe. Zagadnienia ogólne. Procedura. Egzekucja*, Szczecin 1991, s. 25 i n.; J. Kulicki, D. Sokół, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 1995, s. 58 i n.; R. Mastalski, *Prawo podatkowe. Część pierwsza – ogólna*, Warszawa 1998, s. 158; J. Szczepaniak, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Kraków 1999, s. 3.

<sup>24</sup> Dz. U. Nr 66, poz. 313.

<sup>25</sup> W literaturze przedmiotu konieczność wykorzystania tego typu instrumentów w procesie sanacji udowodniali m.in. A. Kierczyński, M. Pypec, *Dylematy sanacji działalności przedsiębiorstw*, „Bank i Kredyt” 1984, nr 8, s. 271; E. Kostro, *W sprawie dylematów sanacji*, „Bank i Kredyt” 1984, nr 8, s. 275; A. Filipowicz, *Niektóre problemy uzdrawiania i upadłości przedsiębiorstw państwowych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1982, nr 8, s. 25.

<sup>26</sup> Dz. U. Nr 36, poz. 165 z późn. zm.

<sup>27</sup> Por. J. Gluchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 1993, s. 7.

<sup>28</sup> Dz. U. 1993, Nr 108, poz. 486 z późn. zm.

o przedsiębiorstwach państwowych, która uchyliła ww. ustawę z 29 czerwca 1983 r.<sup>29</sup>, nie zawierają już regulacji tego rodzaju. Stąd wniosek, że instrumenty podatkowe, w tym instrumenty związane z płatnością podatku, które miałyby być stosowane w ramach sanacji przedsiębiorstwa, musiałyby znajdować umocowanie w przepisach ordynacji podatkowej.

Przechodząc do charakterystyki każdego ze wskazanych wyżej instrumentów, szczególną rolę należy przypisać zaniechaniu poboru świadczenia podatkowego. Skutki prawne stosowania tej ulgi, określonej przepisami art. 22 § 1 ord., sprowadzają się bowiem do definitywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego<sup>30</sup>. Skutek ten nie dotyczy ulgi polegającej na ograniczeniu poboru zaliczek na podatek. Możliwość wykorzystania tego instrumentu w zakresie sanacji podlega ograniczeniom. Stanowi to przede wszystkim następstwo oparcia decyzji w sprawie udzielenia lub odmowy udzielenia ulgi na daleko idącej uznaniowości – przesłankach ważnego interesu publicznego bądź interesu podatnika. Właściwość ta rozciąga się zresztą także na zakres ewentualnego zaniechania poboru świadczenia. Nie bez znaczenia dla stosowania tej ulgi jest fakt, że jej udzielenie – nawet w ograniczonym zakresie – powoduje uszczuplenie dochodów budżetu. W związku z tym jest ona traktowana jako istotne odstępstwo od powszechnie obowiązującej zasady powszechności opodatkowania. Oznacza to, że w przypadku sanacji przedsiębiorstw reprezentowanych przez zarządcę komisarzyckiego, ubiegając się o udzielenie ulgi polegającej na ograniczeniu obowiązku uiszczania zaliczek na podatek, każdorazowo musi on udowodnić zasadność jej zastosowania, czyli spełnienie przesłanek określonych przepisem art. 22 § 2a ord.<sup>31</sup> Konieczność udokumentowania tego faktu wywołuje i ten skutek, że organ podatkowy nie tylko ma prawo zapoznać się z treścią programu naprawy, lecz także dokonać oceny tego programu z dwójakiego punktu widzenia: po pierwsze – czy został on prawidłowo skonstruowany, po drugie – czy udzielenie ulgi, o którą ubiega się sanowane przedsiębiorstwo, znajduje uzasadnienie ekonomiczne w kontekście celów prowadzonego postępowania<sup>32</sup>.

Drugi ze wskazanych wyżej instrumentów – umorzenie zaległości podatkowych – wiąże się ze stosowaniem przepisu art. 67 ord. Na gruncie obowiązującego stanu prawnego, w nawiązaniu do przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych (art. 31), umorzenie zaległości podatkowych może nastąpić nie tylko na wniosek podatnika. Podstawowym jednak wymogiem, od spełnienia którego zależy podjęcie decyzji organu podatkowego na zasadzie uznaniowości, jest istnienie jednej z przesłanek: interesu publicznego lub ważnego interesu podatnika. Przepis art. 67 ust. 4 ord. upoważnia w pewnych przypadkach organ podatkowy do umorzenia zaległości podatkowych z urzędu<sup>33</sup>.

<sup>29</sup> Mowa o ustawie z 9 marca 1990 r. o zmianie ustawy o przedsiębiorstwach państwowych, Dz. U. Nr 17, poz. 99.

<sup>30</sup> Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1998, s. 250.

<sup>31</sup> Por. J. Purzyński, *Zaniechanie poboru podatku – uznaniowość decyzji*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 7, s. 26; wyrok NSA w Warszawie z 24 maja 2000 r., sygn. III S.A. 1087/99, niepub.

<sup>32</sup> Por. J. Sokółowski, *Zobowiązania podatkowe*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1994, nr 6, s. 2.

<sup>33</sup> Por. L. Staw, *Umorzenie zaległości jako sposób wygaśnięcia zobowiązań podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 4, s. 34, A. Olesińska, *Prawo podatkowe*, Toruń 2004, s. 36.

Zakres dopuszczalnych umorzeń określony przepisami ordynacji jest szeroki, obejmować one mogą zarówno zobowiązania główne, jak i odsetki za zwłokę lub opłaty prolongacyjne, i to nawet w pełnej wysokości. Z punktu widzenia potrzeb postępowania sanacyjnego jest to rozwiązanie wyjątkowo interesujące. Zasada bowiem jest, że podmiot poddany postępowaniu sanacyjnemu nie wywiązuje się w terminie z różnego rodzaju zobowiązań o charakterze publicznoprawnym. W tym miejscu podkreślić jednak należy, że i wówczas decyzja organu podatkowego opiera się na zasadzie uznaniowości. Ponadto wydaje się, że dotychczasowe stanowisko judykatury, wyrosłe na tle przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych, sprzyja ograniczeniu stosowania tej formy ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Symptomatyczny jest w tym zakresie wyrok Sądu Najwyższego z 15 maja 1991 r., zgodnie z którym umorzenie zaległości podatkowych jest uzasadnione przede wszystkim względami społecznymi i gospodarczymi w takich przypadkach, kiedy podatnik nie może mieć wpływu na ich wystąpienie, a ich wystąpienie jest niezależne od sposobu jego postępowania<sup>34</sup>. Mając powyższe na uwadze, należałoby uznać, że wprawdzie stosowanie tego typu instrumentu w przypadku postępowań sanacyjnych jest prawnie dopuszczalne, ale jego udzielenie zależałoby od spełnienia przez zarządcę komisarycznego określonych warunków, z obiektywnego punktu widzenia trudnych do zrealizowania. W szczególności na organie odpowiedzialnym za przeprowadzenie sanacji ciążyłby obowiązek udowodnienia, że interes reprezentowanego przezeń przedsiębiorcy wymaga, aby zastosowano tę ulgę, a w praktyce – przekonania organu podatkowego, iż umorzenie zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej sanowanego pozwoli na przywrócenie mu zdolności gospodarczej oraz zwiększenie dochodów budżetowych w przyszłości<sup>35</sup>.

Oprócz wyżej przedstawionych, prawodawca polski przewiduje dwie inne formy ulg (udogodnień) w spłacie zobowiązań podatkowych: odroczenie terminu spłaty zobowiązań podatkowych oraz rozłożenie spłaty zobowiązań na raty. W odróżnieniu od ulg przedstawionych wcześniej korzyści finansowe podatnika są w przypadku ich zastosowania mniej wymierne. Jest to następstwem faktu, że – zgodnie z przepisem art. 48 § 1 ord. – podatnicy korzystający z wymienionych ulg zasadniczo są zobowiązani do uiszczenia szczególnego zobowiązania pieniężnego – opłaty prolongacyjnej. W warstwie uwarunkowań formalnych, w szczególności przesłanek, od których spełnienia zależy uzyskanie przedmiotowych ulg, nie różnią się one od uregulowań wcześniej przedstawionych. „Atrakcyjność” przedmiotowych ulg z punktu widzenia prowadzonych postępowań sanacyjnych wiązać zatem należy przede wszystkim z faktem, że organ podatkowy nie jest ograniczony w tym zakresie ustawowo ustalonym okresem odroczenia płatności wysokością kwot podatkowych, których ulga może dotyczyć<sup>36</sup>. Uwzględniając całokształt przedstawionych uwarunkowań, należy jednak uznać, że z punktu widzenia działań zarządcy komisarycznego, ubiegającego się o udzielenie przedmiotowych ulg, istotne znaczenie posiada aspekt kosztów.

<sup>34</sup> Sygn. Sa/Gd 295/91, niepub.

<sup>35</sup> Por. wyrok NSA z 30 lipca 1997 r., sygn. I.S.A./Kr 1161/96, niepub.; por. także M. Zdebel, *Sanacja...*, s. 232 i n.

<sup>36</sup> Por. *Prawo podatkowe. Część ogólna i szczegółowa*, red. W. Wójtowicz, Toruń-Lublin 2002, s. 78.



Ich zastosowanie powinna zatem poprzedzać wnikliwa analiza ekonomiczna, w szczególności tego, czy mimo ponoszonych opłat prolongacyjnych warunki spłaty zobowiązań podatkowych i innych są realne i odpowiadają przyjętemu programowi naprawy<sup>37</sup>.

Jak zasygnalizowano wyżej, przepisy prawne poświęcone zagadnieniom restrukturyzacji finansowej przedsiębiorców, w tym restrukturyzacji finansowej, generalnie opierają się na wykorzystaniu instrumentów podatkowych, nie stanowiąc jednocześnie realizacji jakichś ogólnych zasad obowiązujących w tym zakresie. Wywołuje to problemy związane z jednoznacznym ustaleniem treści tej instytucji. Stan ten powoduje, że w granicach obowiązującego porządku prawnego nie sposób wskazać jednolitych zasad stosowania restrukturyzacji finansowej również w części dotyczącej wykorzystywania instrumentów podatkowych.

## V. SYSTEMATYKA REGULACJI PRAWNYCH DOTYCZĄCYCH INSTYTUCJI RESTRUKTURYZACJI

Analiza problematyki związanej z wykorzystaniem instrumentów podatkowych w procesach restrukturyzacji zmusza do omówienia przede wszystkim klasyfikacji regulacji prawnych dotyczących instytucji restrukturyzacji, a następnie wskazania najistotniejszych jej elementów decydujących o sposobie wykorzystania omawianych instrumentów. Przechodząc do pierwszego z postawionych zadań, wskazać na wstępie należy, że akty prawne (źródła prawa) regulujące tę materię dzielą się na dwie zasadnicze grupy. Grupę pierwszą stanowią przepisy ustaw: z 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej; z 30 sierpnia 2002 r. o restrukturyzacji niektórych należności publicznych od przedsiębiorców; z 30 października 2002 r. o pomocy publicznej dla przedsiębiorców o szczególnym znaczeniu dla rynku pracy. Do grupy drugiej należałoby zaliczyć przepisy ustaw: z 3 lutego 1993 r. o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków oraz o zmianie niektórych ustaw; z 26 listopada 1998 r. o dostosowaniu górnictwa węgla kamiennego do funkcjonowania w warunkach gospodarki rynkowej oraz szczegółowych uprawnień i zadaniach gmin górniczych; z 7 października 1999 r. o wspieraniu restrukturyzacji przemysłowej potencjału obronnego i modernizacji technicznej sił zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej; z 8 września 2000 r. o komercjalizacji, restrukturyzacji i prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowego „Polskie Koleje Państwowe”; z 24 sierpnia 2001 r. o restrukturyzacji hutnictwa żelaza i stali; rozporządzenia Ministra Finansów z 13 lipca 1993 r. w sprawie trybu postępowania organów podatkowych dokonujących zmian w zobowiązaniach podatkowych dłużnika, wynikających z zawartej ugody bankowej.

Podstawowym kryterium podziału wskazanych źródeł prawa jest zakres podmiotowy ich stosowania. Porównanie przedmiotowych źródeł prawa – na co pozwala nawet ich nazwa – prowadzi do wniosku, że pierwsze z nich odnoszą

<sup>37</sup> Por. M. Zdebel, *Sanacja przedsiębiorstw państwowych. Zagadnienia finansowoprawne*, Katowice 2001, s. 230 i n.

się do bliżej nieokreślonego kręgu podmiotów, niezwiązanych z konkretnym rodzajem przedsiębiorczości. Ponadto zauważyć należy, że dwa akty prawne rangi ustawowej, wymienione w grupie pierwszej, posiadają charakter aktów „uniwersalnych” także z innego punktu widzenia. Z przepisów art. 2 pkt 6 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. oraz art. 4 ust. 2 ustawy z 30 października 2002 r. wynika bowiem, że postępowania restrukturyzacyjne prowadzone w oparciu o przepisy w nich zawarte mogą wejść w miejsce postępowań restrukturyzacyjnych określonych przepisami ustaw zaliczonych do drugiej grupy klasyfikacyjnej.

Nawiązując do drugiego z wymienionych zagadnień, podkreślić należy, że mimo braku rozwiązań prawnych ustalających ogólne zasady wykorzystywania instrumentów podatkowych w procesach restrukturyzacji, wskazane akty prawne wykazują szereg podobieństw w zakresie unormowań szczegółowych, dotyczących możliwości i warunków wykorzystywania instrumentów podatkowych. Szczególnie wyraźnie jest to widoczne na tle następujących elementów:

- a) strona podmiotowa,
- b) strona przedmiotowa,
- c) rodzaj wykorzystywanych instrumentów podatkowych,
- d) tryb postępowania.

Dalsza część opracowania poświęcona zostanie omówieniu regulacji prawnych dotyczących wskazanych elementów. Z powodu ograniczeń wynikających z charakteru opracowania rozważania te posiadają charakter ograniczony. Ich zadaniem jest zilustrowanie zasygnalizowanego stanu na przykładach konkretnych regulacji prawnych. I tak ustawa z 30 kwietnia 2004 r.<sup>38</sup> dotyczy przedsiębiorców w rozumieniu ustawy – Prawo działalności gospodarczej, spółek prawa cywilnego, w tym przedsiębiorstw publicznych. Z grona tak określonych przedsiębiorców-beneficjentów pomocy nie wykluczono przedsiębiorców zaliczonych do branż objętych odrębnymi postępowaniami restrukturyzacyjnymi: górnictwa węgla, hutnictwa żelaza i stali oraz transportu – art. 2 pkt 16 tej ustawy. Z przedstawionym zakresem podmiotowym korespondują przepisy art. 2 ust. 1 ustawy z 30 października 2002 r. W tym ostatnim przypadku elementem warunkującym wszczęcie restrukturyzacji jest jednak nie tylko trudna sytuacja ekonomiczna przedsiębiorcy, lecz także obowiązek zatrudniania na dzień 30 czerwca 2002 r. na podstawie stosunku pracy co najmniej 1000 osób. Dla porównania, ustawy regulujące „restrukturyzacje branżowe” odwołują się albo do określonej grupy przedsiębiorców, albo wskazują konkretne podmioty lub podmiot. Wynika to m.in. z przepisu art. 1 ustawy z 24 sierpnia 2001 r. (huty), art. 2 ustawy z 14 lipca 2000 r. (jednostki górnictwa siarki), czy wreszcie przepisu art. 1 ustawy z 8 września 2000 r., który odwołuje się do Przedsiębiorstwa Państwowego „Polskie Koleje Państwowe”, a następnie do jego następcy prawnego „Polskich Kolei Państwowych” Spółka Akcyjna.

W zakresie strony przedmiotowej podstawowe podobieństwo regulacji, o których mowa, wiąże się ze szczegółowym określeniem w ich treści rodzaju

<sup>38</sup> Zgodnie z brzmieniem przepisu art. 2 pkt 14 ustawy z 30 kwietnia 2004 r., przez przedsiębiorstwo publiczne należy rozumieć każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą, na który organy władzy publicznej mają decydujący, bezpośredni lub pośredni wpływ.

świadczeń stanowiących przedmiot restrukturyzacji. Zdecydowana większość aktów prawnych wśród świadczeń objętych restrukturyzacją wymienia, obok świadczeń podatkowych, także inne świadczenia publicznoprawne, których nie można traktować jako podatki w rozumieniu przepisu art. 6 ord. Jednoznacznym przykładem tego typu rozwiązania są przepisy art. 6 ust. 1 i 2 ustawy z 30 sierpnia 2002 r.; art. 10 ust. 1 ustawy z 7 października 1999 r.; art. 5 ust. 1 ustawy z 28 listopada 2003 r.; art. 2 ust. 1 i 2 oraz art. 4 ustawy z 14 lipca 2000 r., czy wreszcie art. 22 ust. 1 i 2 ustawy z 8 września 2000 r. Charakterystyczne przy tym jest to, że świadczenia objęte restrukturyzacją, nie posiadające cech podatku, przybierają z formalnoprawnego punktu widzenia różną postać. Składają się nań bowiem nie tylko składki na Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych oraz z zysku po opodatkowaniu, lecz także opłaty i kary, np. za gospodarcze korzystanie ze środowiska czy szczególnie korzystanie z wód i urządzeń – art. 2 i 3 ustawy z 14 lipca 2000 r.<sup>39</sup>

Dalej idące podobieństwa pomiędzy omawianymi źródłami prawa odnajdujemy w zakresie możliwych do wykorzystania form instrumentów podatkowych. W większości rozwiązań ustawowych wskazano wprost formy tych instrumentów. Są to:

- a) odroczenie terminu spłaty zobowiązań na określony czas,
- b) rozłożenie spłaty zobowiązań na raty,
- c) umorzenie całości lub części zobowiązań,
- d) zamiana podlegających spłacie zobowiązań na akcje lub udziały w spółkach prawa handlowego.

Przedstawiony sposób ustalenia dopuszczalnych form instrumentów podatkowych znajdujemy w przepisach art. 3 ust. 3 ustawy z 24 sierpnia 2001 r.; art. 10 ust. 2 ustawy z 7 października 1999 r.; art. 4 ust. 1 ustawy z 28 listopada 2003 r. Liczne przykłady wskazanego rozwiązania nie oznaczają, że w konkretnych aktach są one realizowane w sposób identyczny. W praktyce bowiem obok przedstawionego rozwiązania, które można uznać za typowe, są akty bardzo ogólnie mówiące o możliwości zastosowania instrumentów podatkowych. Należy do nich ustawa z 3 lutego 1993 r. (art. 19 ust. 1) oraz akty, które szczegółowo ustalają, jakie formy, w jakich warunkach i do jakich typów świadczeń mogą znajdować zastosowanie. Przykładem tego ostatniego rozwiązania jest treść przepisu art. 2 i 3 ustawy z 14 lipca 2000 r. czy art. 22b ustawy z 8 września 2000 r. Omawiając formy instrumentów podatkowych, które mogą być wykorzystywane w procesach restrukturyzacji, nie można nie zauważyć, że duża część postępowań restrukturyzacyjnych dotyczy zarówno zobowiązań wobec budżetu państwa, jak i budżetów jednostek samorządu terytorialnego – np. art. 22a ustawy z 8 września 2000 r.; § 1 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 13 lipca 1993 r.; art. 3 ust. 1 pkt 6 ustawy z 24 sierpnia 2001 r.; art. 7 ust. 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r.

Przedstawiając ostatni z wymienionych elementów – stosowany tryb postępowania, należy przypomnieć (była o tym mowa na początku niniejszego opracowania), że kilka aktów ustawowych nazywa wprost postępowanie re-

<sup>39</sup> Podobnie art. 5 ust. 1 pkt 2, 3 i 4 ustawy z 28 listopada 2003 r.

strukturyzacyjne postępowaniem oddłużeniowym. Nie wnikając w zasadność użycia przez prawodawcę wyrażenia „postępowanie oddłużeniowe”, trzeba wyraźnie zaznaczyć, że postępowania restrukturyzacyjne – niezależnie od nazwy, jaką im nadano – są postępowaniami fakultatywnymi<sup>40</sup>. Oznacza to, że wdrażane są na wniosek zainteresowanego podatnika (np. art. 11 ust. 1 ustawy z 30 października 2002 r.; art. 12 ust. 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r.; art. 14 ust. 1 ustawy z 7 października 1999 r.; art. 6 ust. 2 ustawy z 24 sierpnia 2001 r.; art. 23 ustawy z 8 września 2000 r.; art. 5 ustawy z 2 marca 1993 r.), rzadziej natomiast na wniosek organu założycielskiego (art. 14 ust. 1 ustawy z 30 października 2002 r.).

Oprócz wnioskowego charakteru postępowań restrukturyzacyjnych, omawiany element charakteryzują jeszcze dwie inne właściwości. Nawiązują one do charakteru aktu prawnego, w oparciu o który realizowana jest restrukturyzacja, oraz dotyczą zagadnienia przesłanek formalnych i materialnych, od spełnienia których zależy wszczęcie tego postępowania. Jeżeli chodzi o pierwszą właściwość, to należałoby zgodzić się z poglądem, iż polski ustawodawca preferuje akt o charakterze umownym. Taki typ rozwiązań przewidują m.in.: ustawa z 7 października 1999 r. – art. 15 ust. 1; ustawa z 24 sierpnia 2001 r. – art. 8. Wyjątkowym rozwiązaniem w tym zakresie były tzw. ugody bankowe zawierane pomiędzy dłużnikami i wierzycielami w oparciu o przepisy ustawy z 2 marca 1993 r. Bankowe postępowanie ugodowe, które stanowiło podstawę do zawarcia takiej ugody, było postępowaniem sądowym. W tym wypadku zastosowanie instrumentów podatkowych miało charakter następczy w stosunku do zawartej ugody zatwierdzonej przez sąd – § 2 i 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 13 lipca 1993 r.

Odnosząc się do drugiej z zasygnalizowanych właściwości – przesłanek wszczęcia postępowania restrukturyzacyjnego, zaznaczyć należy, że nie posiadają one jednorodnego charakteru. Można je podzielić – ze względu na konieczność zaistnienia pewnych zdarzeń lub przeciwnie, ich braku – na przesłanki pozytywne i negatywne, a wg rodzaju obowiązków, które nałożono na podatnika ubiegającego się o restrukturyzację – na przesłanki formalne i materialne. Do istotnych przesłanek o charakterze materialnym i negatywnym należało zaliczyć „brak niedopuszczalności pomocy publicznej” w rozumieniu przepisu art. 8 ust. 1 ustawy z 27 lipca 2002 r., natomiast na gruncie przepisu art. 25 ust. 1 powołanej ustawy niewątpliwą przesłankę formalną stanowił obowiązek uzyskania opinii organu nadzorującego pomoc publiczną o projekcie programu pomocowego lub opinii o projekcie decyzji albo umowy, która miała stanowić podstawę udzielenia pomocy indywidualnej.

Na tle przedstawionych przykładów wyjątkowo mało rozbudowane przesłanki znajdujemy w ustawie z 14 lipca 2000 r. o restrukturyzacji jednostek organizacyjnych górnictwa siarki. Powołany akt normatywny przewiduje – co prawda – zasady restrukturyzacji tych pomiotów, ogranicza się jednak do odroczenia terminu płatności niektórych świadczeń publicznoprawnych. Ponadto ich zastosowanie uzależniono od spełnienia podstawowej przesłanki materialnej i negatywnej, tzn. legitymowania się brakiem zaległości w realizacji nie-

<sup>40</sup> Wyjątek od tej zasady wprowadza ustawa z 28 listopada 2003 r.

spornych zobowiązań publicznoprawnych po dniu wejścia w życie ustawy – art. 4 ust. 5 i 6.

Podsumowując rozważania dotyczące przesłanek wszczęcia postępowań restrukturyzacyjnych, podkreślić także należy, że znacząca część ustaw restrukturyzacyjnych wprowadza jako jeden z istotnych warunków obowiązek uiszczenia opłaty restrukturyzacyjnej – por. przepis art. 6 ust. 1 w zw. z art. 9 ust. 1-3 ustawy z 24 sierpnia 2001 r.; art. 14 i 15 ustawy z 7 listopada 1999 r.; art. 23 w zw. z art. 28 ust.1 ustawy z 8 września 2000 r.

## VI. WNIOSKI

Przedstawiona w niniejszym opracowaniu analiza niektórych zagadnień związanych ze stosowaniem instrumentów podatkowych w postępowaniach sanacyjnym i restrukturyzacyjnym pozwala na sformułowanie pewnych wniosków:

1. Obowiązujące przepisy i wyrosła na ich tle doktryna nie pozwalają na jednoznaczne określenie relacji prawnych i finansowych pomiędzy instytucjami „sanacji” i „restrukturyzacji finansowej” przedsiębiorców.

2. Każda z instytucji wymienionych w pkt 1 zmierza do uzdrowienia ich sytuacji finansowej i dopuszcza stosowanie instrumentów podatkowych, choć na odmiennych zasadach.

3. Możliwość stosowania instrumentów podatkowych w ramach postępowań sanacyjnych nie wynika z odrębnych uregulowań prawnych, lecz opiera się na wykorzystaniu rozwiązań prawnych zawartych w ordynacji podatkowej i każdorazowo wymusza na organie prowadzącym sanację spełnienia warunków określonych tymi przepisami.

4. Wykorzystywanie instrumentów podatkowych w toku postępowań restrukturyzacyjnych z punktu widzenia formy, którą mogą one przybrać, sprowadza się do stosowania przepisów ordynacji podatkowej w zakresie warunków, od których spełnienia zależy ich zastosowanie, odrywa się od przepisów ordynacji podatkowej i opiera na przepisach szczególnych – ustaw restrukturyzacyjnych oraz aktów niższego rzędu wydanych na ich podstawie.

5. Akty prawne regulujące restrukturyzację finansów przedsiębiorców nie ustalają jednolitych zasad w zakresie przesłanek wszczęcia oraz form i skutków stosowanie instrumentów podatkowych.

6. Struktura przepisów regulujących restrukturyzację finansową przedsiębiorców ma charakter złożony, albowiem niektóre z nich odnoszą się do ogółu przedsiębiorców, a inne tylko do określonej grupy przedsiębiorców albo danego przedsiębiorcy.

## TAXES AS INSTRUMENTS USED IN RECOVERY AND RESTRUCTURING OF ENTERPRISES

### S u m m a r y

The period of economic transformations which started in Poland at the early 1990 has revealed a number of weaknesses and maladjustments of enterprises, particularly those state owned, to the market economy demands. The Polish legislator, aiming at eliminating the adverse results of those phenomena as well as the causes of their occurrence, has introduced a number of legal acts establishing different institutions operating at different levels, among them the restructuring and recovery of financial management in enterprises. The aim of both is to restore the ability of businesses to compete in the market ,and improve their financial condition.

These aims can be realized with the help of selected legal instruments. The most important are those of tax character. They can be of different kinds though they are mainly associated with activities aiming to regulate tax obligations, such as: renouncement of a tax obligation, cancellation of the tax in arrears, postponement of tax payment deadlines, or installment plans. The paper analyses selected issues connected with the use of tax instruments of that such kind for the needs of restructuring and recovery of businesses as well as for the legal procedures that enable application of those instruments in practice.