

**Uchwała Nr 212/2016**  
**Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie**  
**z 17 sierpnia 2016 r.**

**w sprawie rozpatrzenia zastrzeżenia Wójta Gminy Tomaszów Lubelski do wniosków pokontrolnych.**

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 5a w związku z art. 25b ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 561), po rozpatrzeniu zastrzeżenia Wójta Gminy Tomaszów Lubelski do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie z dnia 30 czerwca 2016 r. - Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie

**uchwala, co następuje:**

**§ 1**

Oddala się zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego sformułowanego w punkcie 2.1.4, zawarte w piśmie Nr F.1710.1.2016 z dnia 15 lipca 2016 r., w części dotyczącej wykazania w ewidencji księgowej przedawnionych zobowiązań podatkowych w kwocie ogółem 375.266,67 zł i uwzględnia się zastrzeżenie w części dotyczącej niedochodzenia zaległości w kwocie 231.566,37 zł.

**§ 2**

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

**UZASADNIENIE**

Wójt Gminy Tomaszów Lubelski pismem z 15 lipca 2016 r. wniosła zastrzeżenie do wniosku sformułowanego w punkcie 2.1.4 wystąpienia pokontrolnego prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie Nr RIO-II-600/13/2016 z 30 czerwca 2016 r., będącego następstwem kontroli kompleksowej gospodarki finansowej gminy Tomaszów Lubelski, przeprowadzonej w dniach od 3 marca do 20 kwietnia 2016 r. przez inspektorów Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie.

Na podstawie ustaleń kontroli do Wójta Gminy Tomaszów Lubelski skierowane zostało wystąpienie pokontrolne, w którym stwierdzono:

*”Wykazanie – w ewidencji księgowej – przedawnionych zobowiązań w podatku od nieruchomości (w kwocie ogółem 375.266,67 zł) oraz niedochodzenie części tych należności (w kwocie 231.566,37 zł).*

We wniosku pokontrolnym wskazano, aby:

- w przypadku podmiotu, wobec którego ogłoszono upadłość przed 1 stycznia 2003 r., tj. przed wejściem w życie przepisów art. 70 § 3 Ordynacji podatkowej – wprowadzających zasadę przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych wskutek ogłoszenia upadłości – uwzględniać przepisy art. 20 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 z późn. zm.), zgodnie z którymi do przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie wyżej wymienionej ustawy z dnia 12 września 2002 r. stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. (ustawa zmieniająca), a jeśli dotychczasowe przepisy określają korzystniejsze dla podatnika zasady i terminy przedawnienia zobowiązań podatkowych, stosuje się przepisy obowiązujące przed dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej,
- podejmować konsekwentne czynności zmierzające do wszczęcia postępowania egzekucyjnego w stosunku do podmiotów, posiadających zaległości podatkowe, w związku z przepisami art. 6 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2016 r., poz. 599), a po bezskutecznym upływie wyznaczonego w upomnieniu terminu płatności, wystawiać tytuły wykonawcze, stosownie do przepisów § 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 r. w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. z 2015 r., poz. 2367).

Do tak sformułowanego w wystąpieniu pokontrolnym wniosku Wójt Gminy Tomaszów Lubelski wniosła zastrzeżenia, które do RIO w Lublinie wpłynęły 19 lipca 2016 roku.

W złożonych zastrzeżeniach podniesiono, że zaległości w kwocie 143.700,30 zł, powstałe w latach 2000 – 2001, zostały zgłoszone przez organ podatkowy syndykowi masy upadłości. Zaległości te – w ocenie składającej zastrzeżenia – nie przedawniły się i nie można ich odpisać, ponieważ postępowanie upadłościowe nie zostało zakończone, a skoro zaległości zostały zgłoszone na listę wierzytelności – to nie ma podstawy prawnej do ich odpisania (brak dokumentu o ukończeniu postępowania upadłościowego).

Zdaniem wójt gminy również pozostałe zobowiązania podatkowe (w kwocie 231.566,37 zł), powstałe po ogłoszeniu upadłości w latach 2003 – 2010 nie przedawniły się, gdyż zgodnie z – obowiązującymi od 1 stycznia 2003 r. – przepisami art. 70 § 3 Ordynacji podatkowej, termin ich przedawnienia został przerwany przez ogłoszenie upadłości i będzie biec na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o ukończeniu postępowania upadłościowego.

Wójt gminy podniosła, że przepisy prawa upadłościowego mają charakter *lex specialis* w stosunku do Ordynacji podatkowej (co oznaczałoby, że art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej nie ma zastosowania do zaległości podatkowych zgłoszonych na listę wierzytelności) oraz wskazała orzecznictwo w tym zakresie (wyrok NSA w Warszawie z 07.12.2005 r. I FSK 752/05, wyrok NSA z 30.06.2004r. FSK 206/04, POP 2005, nr 1, poz. 16). Powołała się również na przepisy art. 16 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, dotyczące pojęcia wierzytelności nieściągalnej, twierdząc, że skoro postępowanie upadłościowe nie zostało zakończone, to brak jest dokumentu potwierdzającego nieściągalność należności, który byłby podstawą odpisu na koncie podatnika.

W zakresie drugiej nieprawidłowości, tj. niedochodzenia zaległości w kwocie 231.566,37 zł, składająca zastrzeżenia zaprzeczyła niekwestionowanemu w protokole kontroli zarzutowi niedochodzenia ww. zaległości przez organ podatkowy i jako nowy fakt w sprawie dołączyła dokumenty wskazujące na wystawienie i skierowanie w 2004 r. przez organ podatkowy do urzędu skarbowego 9 tytułów wykonawczych wobec podatnika w upadłości.

**Przystępując do analizy sprawy, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie ustaliło, że zastrzeżenia złożone przez Wójta Gminy Tomaszów Lubelski zostały złożone we właściwym terminie, a ich podstawą jest zarzut naruszenia wskazanego przez skarżącego prawa poprzez błędną jego wykładnię. W konsekwencji powyższego, po analizie stanu faktycznego i prawnego Kolegium stwierdziło, co następuje:**

Odnosząc się do merytorycznej treści zastrzeżenia, dotyczącego wniosku pokontrolnego należy zauważyć, że dotyczy ono kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika, w stosunku do którego ogłoszono upadłość.

W ocenie Kolegium kwestię przedawnienia oraz przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych regulują wyłącznie przepisy Ordynacji podatkowej.

***Odnosnie do nieprawidłowości, polegającej na wykazaniu przedawnionych zobowiązań w podatku od nieruchomości (w kwocie ogółem 375.266,67 zł), należy stwierdzić co następuje.***

Przedawnienie zobowiązań podatkowych uregulowane zostało w art. 70 Ordynacji podatkowej. W § 1 art. 70 postanowiono, że zobowiązania podatkowe przedawniają się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2002 r., Nr 169, poz. 1387 z późn. zm.) dokonana została zmiana w treści art. 70 § 3 Ordynacji podatkowej, wprowadzająca zasadę przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych wskutek ogłoszenia upadłości. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia, biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o ukończeniu postępowania upadłościowego. Unormowanie to weszło w życie 1 stycznia 2003 r.

Z kolei z art. 20 § 2 ustawy nowelizującej Ordynację podatkową (tzw. nowela wrześniowa) wynika, że jeżeli dotychczasowe przepisy określają korzystniejsze dla podatnika zasady i terminy przedawnienia zobowiązań podatkowych, stosuje się przepisy obowiązujące przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Kolegium stoi na stanowisku, że ogłoszenie upadłości nie mogło przerwać terminu przedawnienia. Termin ten biegł aż do końcowej daty przedawnienia. Skoro zobowiązania podatkowe w podatku od nieruchomości powstały przed wejściem w życie ustawy nowelizującej, a obowiązujące w dacie ich powstania przepisy materialnoprawne dotyczące przedawnienia przewidywały korzystniejsze dla podatnika unormowania prawne, to należy zastosować art. 20 noweli wrześniowej. Zatem zobowiązania w kwocie 143.700,30 zł, powstałe w latach 2000 – 2001, uległy przedawnieniu z upływem 31 grudnia 2005 r. (zaległości z 2000 r.) oraz 31 grudnia 2006 r. (zaległości z 2001 r.).

W kwestii przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych w okresie do 31 grudnia 2002 r. (tj. do zmiany przepisów art. 70 § 3 Ordynacji podatkowej) i dotyczących podmiotu, wobec którego ogłoszono upadłość przed 1 stycznia 2003 r. wypowiedział się Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 14 października 2011 r. III CZP 54/11, stwierdzając, że „brak jest jakichkolwiek podstaw aby regulacje zawarte w art. 70 Ordynacji podatkowej, po jego nowelizacji obowiązującej od 1 stycznia 2003 r. stosować do stanów faktycznych, mających miejsce przed tą datą”; podobnie: wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 czerwca 2008 r. III SA/Wa 276/08 i wyrok NSA w Warszawie z dnia 5 października 2010 r. II FSK 770/09.

Przedawnieniu uległy również zaległości w kwocie 231.566,39 zł powstałe po 1 styczniu 2003 r. Zgodnie bowiem z obowiązującymi przepisami nie mogło dojść do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązań z lat 2003 – 2010 w dniu ogłoszenia upadłości, tj. 29 czerwca 2001 r., skoro w tym dniu zobowiązania z lat 2003 – 2010 jeszcze nie istniały; nie rozpoczął się zatem bieg terminu ich przedawnienia.

Ponieważ bieżących zobowiązań podatkowych z lat 2003 – 2010 syndyk nie uregulował, stąd też zobowiązania te uległy przedawnieniu z upływem odpowiednio lat 2008 – 2015.

Od 1 stycznia 2016 r. obowiązuje dodany przepis art. 70 § 3a Ordynacji podatkowej, w myśl którego jeżeli ogłoszenie upadłości nastąpiło przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia, bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego. Należy jednakże zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 21 ust. 2 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1649 z późn. zm.), w przypadku o którym mowa w art. 70 § 3a Ordynacji podatkowej, jeżeli ogłoszenie upadłości nastąpiło przed 1 stycznia 2016 r., do przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed 1 stycznia 2016 r. stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej w brzmieniu dotychczasowym (a więc w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2016 r.).

Kolegium podtrzymuje więc stanowisko, że zaległości w kwocie 375.266,67 zł należy w ewidencji księgowej odpisać z uwagi na upływ terminu przedawnienia, zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 Ordynacji podatkowej.

***Odnosnie do nieprawidłowości, polegającej na niedochodzeniu zaległości w kwocie 231.266,67 zł, należy stwierdzić co następuje.***

Do pisma z 15 lipca 2016 r., stanowiącego zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego, dołączona została kopia pisma z 29 kwietnia 2004 r. dot. przesłania do urzędu skarbowego 9 tytułów wykonawczych, wystawionych na opisywanego podatnika oraz kopia pisma z 15 czerwca 2004 r. z urzędu skarbowego, informującego o zwrocie tych tytułów z uwagi na prowadzone postępowanie upadłościowe. Przedłożone – po zakończeniu kontroli – dodatkowe dokumenty zmieniają opisany w protokole kontroli stan faktyczny.

Z tych też względów Kolegium uznało zastrzeżenie w tej części za zasadne.

W tym stanie faktycznym i prawnym postanowiono jak w sentencji.

Na tę uchwałę nie przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie.

**Otrzymuje:**

Wójt Gminy Tomaszów Lubelski



Zastępca Prezesa

Alina Strugała

