



Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich

Final Exam at Poznan School of Banking MBA Program
Wojciech St. Mościbrodzki
www.wojmos.com, wojmos@wojmos.com

„Nieznamość prawa nie zwalnia od odpowiedzialności. Ale znajomość – często.”
(-) St. J. Lec

1. Wprowadzenie

W niniejszym opracowaniu przedstawiono krótką charakterystykę odpowiedzialności prawnej osób trzecich z tytułu zaległości podatkowych. Zaznaczam, że jest to podejście osoby nie będącej prawnikiem – w związku z czym zapewne niektóre podniesione sprawy będą wydawały się trywialne. Niemniej jednak, takie przedstawienie zagadnienia wydawało się autorowi najlepsze dla usystematyzowania świeżo przyswojonej wiedzy. Z tej też przyczyny w niniejszym opracowaniu znalazły się uwagi rozszerzające jego pierwotny zakres (czyli nie będące odpowiedzią na zadany temat).

2. Podstawy prawne czyli struktura prawa podatkowego w Polsce

Odpowiedzialność podatkowa musi mieć podstawę w odpowiednich aktach normatywnych. Dlatego na początku określimy, na jakiej podstawie może być ustalony obowiązek prawny.

Polskie prawo podatkowe jest rozproszone po wielu aktach prawnych. Podstawowym aktem normatywnym jest ustawa Ordynacja Podatkowa z dnia 29 sierpnia 1997 r., ze zmianami. Tekst jednolity opublikowano Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60.

Zmiany obejmują nowelizację prawa i zostały opublikowane: Dz. U. z 2004 r. Nr 93, poz. 894; Mon. Pol. z 2005 r. Nr 49, poz. 671 i 672; Dz. U. z 2005 r. Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 732 i Nr 143, poz. 1199; z 2006 r. Nr 66, poz. 470 i Nr 104, poz. 708).

Oprócz Ustawy Ordynacja Podatkowa zagadnienia podatkowe są omówione w innych aktach prawnych, z których najważniejsze to:

- Doradztwo podatkowe (Dz.U.02.9.86 z dnia 2002.02.07 - ustawa z dnia 1996.07.05)
- Gry i zakłady wzajemne. (Dz.U.04.4.27 z dnia 2004.01.14 - ustawa z dnia 1992.07.29)
- Kontrola skarbową. (Dz.U.04.8.65 z dnia 2004.01.20 - ustawa z dnia 1991.09.28)
- Opłata skarbową. Dz.U.00.86.960 z dnia 2000.10.17 - ustawa z dnia 2000.09.09
- Podatek akcyzowy. Dz.U.04.29.257 z dnia 2004.02.26 - ustawa z dnia 2004.01.23
- Podatek dochodowy od osób fizycznych. Dz.U.00.14.176 z dnia 2000.03.03 - ustawa z dnia 1991.07.26
- Podatek dochodowy od osób prawnych. Dz.U.00.54.654 z dnia 2000.07.13 - ustawa z dnia 1992.02.15
- Podatek leśny. Dz.U.02.200.1682 z dnia 2002.11.30 - ustawa z dnia 2002.10.30
- Podatek od czynności cywilnoprawnych. Dz.U.00.86.959 z dnia 2000.10.17 - ustawa z dnia 2000.09.09
- Podatek od spadków i darowizn. Dz.U.97.16.89 z dnia 1997.02.21 - ustawa z dnia 1983.07.28
- Podatek od towarów i usług. Dz.U.04.54.535 z dnia 2004.04.05 - ustawa z dnia 2004.03.11
- Podatek rolny. Dz.U.93.94.431 z dnia 1993.10.11 - ustawa z dnia 1984.11.15
- Podatki i opłaty lokalne. Dz.U.02.9.84 z dnia 2002.02.07 - ustawa z dnia 1991.01.12

- Zasady ewidencji i identyfikacji podatników i płatników. Dz.U.95.142.702 z dnia 1995.12.12 - ustawa z dnia 1995.10.13
- Zryczałtowany podatek dochodowy od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Dz.U.98.144.930 z dnia 1998.11.27 - ustawa z dnia 1998.11.20

Z tego widać, że polskie prawo podatkowe jest skomplikowane i dla przeciętnego odbiorcy - trudne w odbiorze.

Komentarz: podatnik musi więc ustalić zarówno stan prawny ogólnych przepisów podatkowych w których znajdzie informację, czy ciąży nad nim odpowiedzialność z tytułu niewykonania obowiązków przez inną osobę, ale szczegóły grożącej mu kary będą wynikały z innych ustaw.

Ustawa główna, tj. Ordynacja Podatkowa jest podzielona na Działy. I tak:

- Dział I – zawiera przepisy ogólne – w tym normy, pojęcia itp.
- Dział II – zajmuje się organami podatkowymi i ich właściwościami (a także cenami transakcyjnymi – Dział IIA)
- Dział III – dotyczy zobowiązań podatkowych
- Dział IV – opisuje postępowanie podatkowe
- Dział V – czynności sprawdzające
- Dział VI – kontrola podatkowa
- Dział VII – tajemnica skarbowa (w tym wymiana informacji z innymi państwami – Dział VIIA)
- Dział VIII – przepisy karne (oraz zaświadczenia Dział VIIIA)
- Dział IX – obejmuje zmiany w przepisach, przepisy przejściowe i końcowe

Z punktu widzenia odpowiedzialności osoby trzeciej, najważniejsze informacje znajdują się w działach I i IV.

3. Zobowiązanie podatkowe – przyczyna powstawania odpowiedzialności

Powstanie odpowiedzialności z tytułu obowiązku podatkowego wymaga zaistnienia stanu, w którym istnieje obowiązek podatkowy. Zarówno termin „obowiązek podatkowy”, jak i „zobowiązanie podatkowe” są zdefiniowane w ustawie *expressis verbis* (Art. 4 i Art. 5).

Komentarz: dla laika pojęcia „obowiązek podatkowy” i „zobowiązanie podatkowe” te są zupełnie wymienne gdy tymczasem istnieje pomiędzy nimi subtelna różnica. Obowiązek to pewna nieokreślona powinność powiązana z faktem zaistnienia czynności (ustalonej ustawami). Zobowiązanie jest zobowiązanie podatnika (czyli np. coś w rodzaju oświadczenia, że „ja, Jan Kowalski zapłacę Państwu kwotę 100PLN z tytułu obowiązku podatkowego nałożonego na mnie przez ustawę o PDOF” – w praktyce takie oświadczenie przyjmuje formę deklaracji złożonej na odpowiednim formularzu).

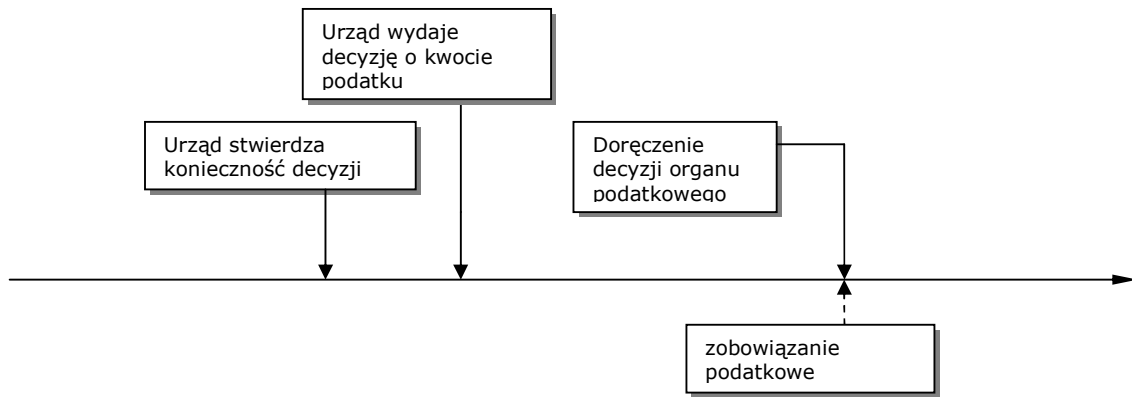
Powstanie zobowiązania podatkowego ma miejsce w momencie zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania (zobowiązanie wynika wprost z ustawy) (Art. 21. § 1 p. 2.) lub w momencie doręczenia decyzji organu podatkowego (Art. 21. § 1 p. 2.).

Komentarz: to dlatego np. zobowiązanie podatkowe powstaje ostatniego dnia terminu przewidzianego na złożenie deklaracji PIT-5, a nie w momencie sprzedaży towaru.

Z punktu widzenia podatnika interesujące jest, że jeśli zobowiązanie wynika z decyzji organu, to za moment powstania przyjmuje się nie moment wydania decyzji, lecz moment jej doręczenia.

Komentarz:

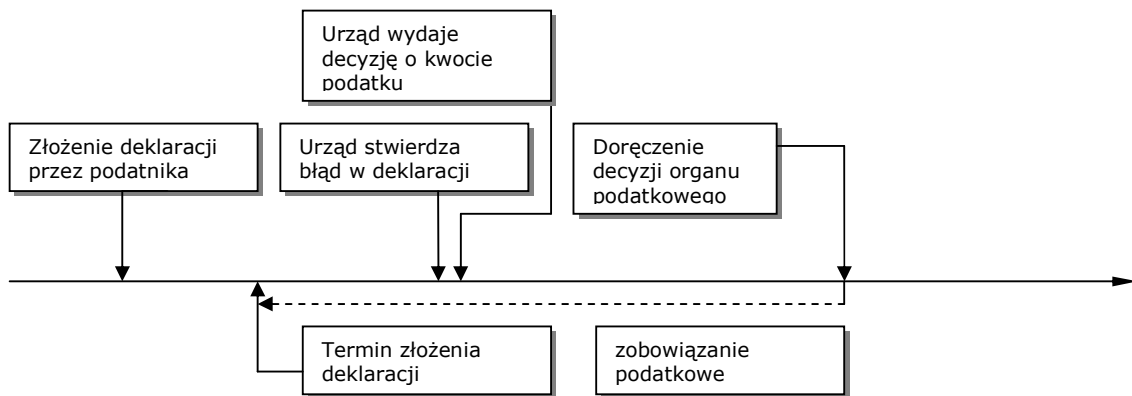
Może się okazać, że zdarzenie pociągające za sobą powstanie zobowiązania podatkowego na mocy decyzji organu podatkowego (czyli wg Art. 21. § 1 p. 2) i zaistnienie obowiązku podatkowego mogą być rozdzielone w czasie (por. rysunek niżej).



W powyższym przypadku teoretycznie istnieje możliwość (oczywiście całkowicie nieetyczna) odwleczenia powstania zobowiązania podatkowego przez nieuczciwego podatnika, który uchyla się od odebrania pisma z US (przedłużająca się choroba). Może mieć to znaczenie w przypadku odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, bowiem taka odpowiedzialność jest wynikiem decyzji organu podatkowego. Oczywiście praktycznie przesuwanie terminu odbioru pisma w nieskończoność jest niemożliwe (jak sądzę).

Powyższe rozumowanie nie jest jednak możliwe do zastosowania w sytuacji, gdy na podatniku ciąży obowiązek złożenia deklaracji podatkowej (np. PIT-5, VAT-7 etc.). Nie oznacza to bowiem, że w przypadku, gdy organ podatkowy stwierdzi błąd deklaracji (na przykład zaniżoną kwotę podatku) i wyda decyzję określającą prawidłową wysokość zobowiązania, dostarczając ją w terminie późniejszym, zobowiązanie podatkowe powstanie w momencie doręczenia. Zobowiązanie (skutkujące naliczeniem odsetek karnych) powstanie bowiem w momencie ustania terminu na złożenie deklaracji, jak pokazuje rysunek. Dzieje się tak na mocy Art. 53a.

W ten sposób raczej nie można wykorzystać Art. 21 § 3a do manipulacji dotyczących zwrotu podatku VAT. Jeśli nawet bowiem zaistnieje sytuacja, w której podatnik przedstawia rozliczenie stwierdzające konieczność zwrotu podatku VAT (wyższy naliczony niż należny), po czym zapada na ciężką i przewlekłą chorobę, uniemożliwiającą odbiór ewentualnej decyzji organu podatkowego to nie skorzysta on z „kredytu z US”, bowiem ciążyć będą na nim odsetki od dnia terminu na złożenie deklaracji, a nie – od dnia decyzji organu.



Warte odnotowania jest, że artykuł 53a, choć uzupełnia rozumienie powstawania zobowiązania podatkowego, jest umieszczony w innej części ustawy (dotyczącej odsetek). Widać po raz kolejny, że może się zdarzyć, że podatnik musi przewertować całą ustawę w poszukiwaniu informacji – a nie tylko te działy (rozdziały) w których spodziewa się znaleźć informację.

Powstania zobowiązania podatkowego (a więc i ewentualnej odpowiedzialności osób trzecich) można właściwie uniknąć tylko na podstawie Art. 68 §1. Mówi on, że zobowiązanie podatkowe będące skutkiem decyzji organu podatkowego nie powstanie, jeśli decyzja organu zostaje doręczona po upływie 3 lat. Warto jednak pamiętać, że bieg liczy się od końca roku kalendarzowego w którym powstał obowiązek podatkowy (przy okazji widać różnicę pomiędzy obowiązkiem a zobowiązaniem).

Bardzo ważnym zarówno dla organu podatkowego, jak i samego podatnika jest zagadnienie doręczania pism. W Ordynacji podatkowej ustawodawca posługuje się zwrotami „od dnia doręczenia” oraz „doręczonej”. Wielu podatników mylnie uważa, że odmowa przyjęcia przez nich korespondencji nadanej przez organ podatkowy, chroni ich przed skutkami wywoływanymi z chwilą odebrania pisma. Jest to pogląd błędny - jeżeli adresat odmawia przyjęcia pisma przesłanego mu przez pocztę lub w inny sposób, pismo zwracane jest nadawcy z adnotacją o odmowie jego przyjęcia i datą odmowy. Pismo wraz z adnotacją włącza się do akt sprawy. Uznaje się, że pismo doręczone zostało w dniu odmowy jego przyjęcia przez adresata.

4. Zaległość podatkowa – podstawa odpowiedzialności

Skoro określiliśmy już zobowiązanie podatkowe, naturalnym przypuszczeniem jest, że odpowiedzialność osoby trzeciej wynikać może jedynie z niezapłacenia podatku (bądź niezapłacenie go w odpowiedniej kwocie). W rzeczywistości jednak katalog zaległości podatkowych jest szerszy – opisuje go Rozdział 5 Działu III. Źródłem potencjalnych problemów dla osoby trzeciej mogą być więc:

- Niezapłacony w terminie podatek bądź jego zaliczka lub rata (Art. 51 §1-3)
- Nienależna nadpłata (Art. 52. §1)
- Nienależny zwrot podatku (Art. 52. §2)
- Nienależne wynagrodzenie płatników lub inkasentów (Art. 52. §3)
- Oprocentowanie i odsetki od ww pozycji - Art. 52. § 4 oraz Art. 107 § 2
- Podatki niedobrane lub pobrane a niewpłacone (dot. płatnika i inkasenta) – Art. 107 § 2
- Koszty postępowania egzekucyjnego - Art. 107 § 2

W tym miejscu należy także zauważyć występowanie 3 ról podatkowych: podatnika, inkasenta i płatnika. Są one zdefiniowane w Art.7-9:

- Podatnik to osoba fizyczna, prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej podlegająca obowiązkowi podatkowemu. Dodatkowo, podatnikiem może być każdy podmiot wymieniony szczegółowo przez inne ustawy (ustawodawca zostawił taką furtkę w Art. 7 §1).
- Płatnik to osoba fizyczna, prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej podlegająca obowiązkowi podatkowemu, na którym ciąży obowiązek obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go do organu podatkowego. Obowiązki płatnika definiują przepisy prawa podatkowego.
- Inkasent pełni rolę podobną do płatnika, jednak w ustawie nie nałożono obowiązku obliczenia podatku.

Płatnikowi i inkasentowi przysługuje wynagrodzenie z tytułu terminowo odprowadzanych podatków. Można więc powiedzieć, że osoby trzecie (w tym przypadku: nie będące podatnikiem) mogą być uprawnione do wynagrodzenia w związku ze zobowiązaniem podatkowym ciążącym na podatniku, o czym stanowi Art.28. § 1. W przeważającej większości wypadków wchodzi jednak w grę odpowiedzialność osoby trzeciej za zobowiązania podatnika. We wszystkich rolach występuje pełna odpowiedzialność całym majątkiem za zaległości podatkowe (Art. 26).

Zauważmy, że odpowiedzialność osoby trzeciej może pojawić się w przypadku zaległości podatkowej podmiotu występującego w każdej z tych ról. Oczywiście w zależności od formy podatnika zależność osoby trzeciej od osoby podatnika może mieć różną formę (np. jedynie osoba fizyczna może mieć małżonka).

5. Zakres osób trzecich odpowiedzialnych za zobowiązanie podatkowe

Możliwe przyczyny odpowiedzialności osób trzecich obejmują odpowiedzialność solidarną dla zobowiązań cywilnoprawnych (Art. 91):

- odpowiedzialność małżonków - Art. 29
- odpowiedzialność członków rodziny nie będących małżonkiem - Art. 111
- odpowiedzialność byłych członków rodziny (np. małżonka rozwiedzionego i w separacji) - Art. 110
- odpowiedzialność następców prawnych (np. spadkobierców) - Art. 97-106
- odpowiedzialność podmiotów przekształconych (np. rozdział osoby prawnej) Art. 93-96 art. 117
- odpowiedzialność uczestników spółek cywilnych, jawnych i komandytowych - Art. 115
- odpowiedzialność zarządu spółek akcyjnych i z o.o. - Art. 116
- odpowiedzialność nabywców przedsiębiorstw lub ich części oraz składników majątku - Art. 112
- odpowiedzialność z tytułu firmowania (ukrywania) działalności rzeczywistej - Art. 113
- odpowiedzialność współwłaścicieli rzeczy lub praw wykorzystywanych w działalności gospodarczej - Art. 114
- odpowiedzialność dzierżawców, najemców itp. Art 114 § 4, Art. 114a
- odpowiedzialność gwarantów i poręczycieli - Art. 117a

5.1 Odpowiedzialność małżonków (Art. 29)

W przypadku osób pozostających w związku małżeńskim odpowiedzialność ta obejmuje majątek odrębny podatnika oraz majątek wspólny podatnika i jego małżonka. W związku z tym, z punktu widzenia osoby trzeciej (w tym wypadku: małżonka) „zagrożony” jest majątek wspólny. Skutki prawne ograniczenia, zniesienia, wyłączenia lub ustania wspólności majątkowej nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem:

- zawarcia umowy o ograniczeniu lub wyłączeniu ustawowej wspólności majątkowej,
- zniesienia wspólności majątkowej prawomocnym orzeczeniem sądu,
- ustania wspólności majątkowej w przypadku ubezwłasnowolnienia małżonka,
- uprawomocnienia się orzeczenia sądu o separacji.

Podatnik nie może więc, w sytuacji gdy powstała zaległość podatkowa, poprzez wprowadzenie odrębności majątkowej, spowodować, że tak wydzielony majątek „odrębny” małżonka zostanie ochroniony przed zapędami Fiskusa.

Powstaje pytanie co się dzieje, jeśli podatnik złożył prośbę o ustalenie wysokości podatku, a następnie po wydaniu decyzji zachorował i nie odebrał wydanej przez organ skarbowy decyzji. Załóżmy, że sąd orzekł prawomocnie separację małżonków. Czy w momencie odebrania decyzji można dokonać egzekucji z majątku żony? Nie – dlatego że w tym przypadku zobowiązanie podatkowe powstaje w momencie skutecznego doręczenia decyzji (Art. 21. § 2), a nie w momencie wydania.

Casus żony przedsiębiorcy X, zadłużonego w stosunku do Skarbu Państwa, pokazuje wyraźnie, jaki jest mechanizm odpowiedzialności. Jako że organy podatkowe nie miały z czego wyegzekwować zaległości, obarczyły odpowiedzialnością małżonkę - i to pomimo ich rozdzielności majątkowej. Była ona bowiem właścicielką domu kupionego w czasie, gdy była na urlopie wychowawczym, a w chwili powstania zobowiązania podatkowego małżonkowie mieli jeszcze wspólność majątkową. Mąż w domu prowadził działalność

gospodarczą. To wystarczyło, by na mocy prawa wyegzekwować zaległości podatkowe. Urzędowi skarbowemu musi udowodnić, że osoba trzecia korzystała z działalności gospodarczej podatnika – ale w tym przypadku nie stanowiło to problemu (siedziba firmy znajdowała się w dokumentach przedsiębiorstwa). Za dowody mogą też służyć zeznania świadków czy dokumenty, np. wydane przez przedsiębiorcę pełnomocnictwa.

5.2 Odpowiedzialność członków rodziny nie będących małżonkiem – Art. 111

Członek rodziny podatnika odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem prowadzącym działalność gospodarczą za zaległości podatkowe wynikające z tej działalności i powstałe w okresie, w którym stale współdziałał z podatnikiem w jej wykonywaniu, osiągając korzyści z prowadzonej przez niego działalności.

Na potrzeby tego przepisu za członków rodziny podatnika uważa się zstępnych, wstępnych, rodzeństwo, małżonków zstępnych, osobę pozostającą w stosunku przysposobienia oraz pozostającą z podatnikiem w faktycznym pożyciu.

Należy pamiętać ponadto, że odpowiedzialność:

- nie dotyczy osób, które w okresie stałego współdziałania z podatnikiem były osobami, wobec których na podatniku ciążył obowiązek alimentacyjny - w zakresie wynikającym z obowiązku alimentacyjnego.
- ograniczona jest do wysokości uzyskanych korzyści,
- nie obejmuje nie pobranych podatków, z wyjątkiem tych, które nie zostały pobrane od członków rodziny podatnika oraz małżonków, którzy zawarli umowę o ograniczeniu lub wyłączeniu wspólności majątkowej, których wspólność majątkowa została zniesiona przez sąd, oraz małżonków pozostających w separacji.

Wynika z tego, że organy skarbowe mogą zdecydować o odpowiedzialności konkubenta płatnika co jest faktem stosunkowo mało znanym (art. 111 § 3). Warto zauważyć, że umiejętne stosowanie tego prawa mogłoby przyczynić się do walki z przestępczością zorganizowaną: wystarczyłoby, żeby zapadła decyzja o opodatkowaniu nieujawnionych źródeł przychodu, a następnie w przypadku braku możliwości ściągnięcia – dokonać egzekucji z majątku osób pozostających w faktycznym pożyciu.

Kolejnym aspektem tej sprawy jest ochrona dzieci nieletnich i pełnoletnich (w przypadku istnienia obowiązku alimentacyjnego przez okres studiów).

5.3 Odpowiedzialność byłych członków rodziny (np. małżonka rozwiedzonego i w separacji) – Art. 110

Rozwiedziony małżonek podatnika odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z byłym małżonkiem za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w czasie trwania wspólności majątkowej, jednakże tylko do wysokości wartości przypadającego mu udziału w majątku wspólnym.

Odpowiedzialność ta nie obejmuje:

- nie pobranych podatków (przez płatników lub inkasentów),
- odsetek za zwłokę oraz kosztów egzekucyjnych powstałych po dniu uprawomocnienia się orzeczenia o rozwodzie.

Zasady te stosuje się odpowiednio w razie unieważnienia małżeństwa oraz separacji.

Ciekawa sytuacja mogłaby wystąpić w teoretycznym przypadku tzw. małżeństwa konkordatowego i jego unieważnienia. Jeśli bowiem uznać, że małżeństwo cywilne jest skutkiem zawarcia małżeństwa kościelnego, a w procesie Sąd Biskupi orzeknie po jakimś czasie nieważność takiego małżeństwa, rodzi się pytanie co dzieje się z małżeństwem cywilnym. Warto podkreślić, że stwierdzenie nieważności małżeństwa kościelnego nie jest

rozwozem kościelnym, lecz stwierdzeniem, że małżeństwo nigdy nie zostało zawarte (wynika to z przepisów prawa kanonicznego).

5.4 Odpowiedzialność następców prawnych (np. spadkobierców) - Art. 97-106

Spadkobiercy przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy. W przypadku, gdy spadkodawcy przysługiwały prawa o charakterze niemajątkowym, a związane z charakterem prowadzonej działalności także te prawa przechodzą na spadkobiercę pod warunkiem kontynuowania tej działalności przez spadkobiercę. Powyższy przepis stosuje się do praw i obowiązków z tytułu sprawowanej przez spadkobiercę funkcji płatnika oraz do decyzji wydanych na podstawie prawa podatkowego.

W tym miejscu warto także wskazać na interesujące zagadnienie zróżnicowania uprawnień spadkobierców podatnika i osoby trzeciej odpowiedzialnej za zobowiązania. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK z 3 kwietnia 2006 r., opublikowany OTK-A 2006/4/39) stanowi, że takie rozróżnienie nie narusza konstytucyjnej zasady równości ani prawa do sądowej kontroli:

Organy podatkowe przeniosły na Krystynę Ch. odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Krystyna Ch. zaskarżyła obie decyzje do Naczelnego Sądu Administracyjnego, lecz zmarła w toku postępowania.

Jej spadkobiercy poparli skargę przed NSA, twierdząc, że dalsze postępowanie powinno toczyć się z ich udziałem. NSA umorzył jednak postępowanie. Sąd stwierdził, że zgodnie z art. 97 Ordynacji podatkowej przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przejmują spadkobiercy podatnika i płatnika. Sukcesja nie dotyczy natomiast, zdaniem NSA, praw i obowiązków podatkowych osób trzecich. Z tego względu spadkobiercy zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej nie wstąpili w jej miejsce do postępowania w charakterze strony. Skargi kasacyjne spadkobierców zostały oddalone. W skardze konstytucyjnej zarzucono niezgodność art. 97 Ordynacji podatkowej w związku z art. 59 ustawy o NSA z konstytucją. Rozważając status prawny podatnika i zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej, Trybunał Konstytucyjny zważył na istotne różnice, przede wszystkim wynikające z posiłkowego charakteru odpowiedzialności osób trzecich (odrębnej kategorii podmiotów zobowiązanych podatkowo). Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich powstaje, bowiem dopiero wówczas, gdy podmioty zobowiązane z ustawy (podatnik, płatnik lub inkasent) nie wywiążą się ze swych obowiązków. Ponadto do jej powstania konieczna jest decyzja organu podatkowego o charakterze konstytucyjnym.

Egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna. Ponieważ odpowiedzialność podatnika i płatnika różni się w sposób zasadniczy, z uwagi na warunki jej powstania, od odpowiedzialności zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej, to w innej sytuacji prawnej znajdują się również spadkobiercy podatnika (płatnika) w porównaniu do spadkobierców osoby trzeciej. Podmioty te nie charakteryzują się wspólną cechą istotną, która ze względu na konstytucyjną zasadę równości wobec prawa nakazywałaby jednakowe uregulowanie ich sytuacji przez ustawodawcę. W przekonaniu Trybunału nie można uznać za taką cechę samego faktu uiszczenia przez spadkodawcę kwoty wynikającej ze zobowiązania podatkowego, skoro w porównywanych przypadkach zupełnie inna jest podstawa powstania odpowiedzialności podatkowej. Z konstytucyjnej zasady równości wobec prawa wynika nakaz równego (takiego samego) traktowania przez ustawodawcę podmiotów, które charakteryzują się w równym stopniu cechą istotną. W konsekwencji nakaz zróżnicowania sytuacji prawnej podmiotów, które nie posiadają wspólnej cechy istotnej.

W przekonaniu Trybunału nie doszło więc do naruszenia zasady równości wobec prawa poprzez odmienne uregulowanie praw spadkobierców podatnika i płatnika w stosunku do zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej.

Nieobjęcie spadkobierców zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej regulacją art. 97 Ordynacji podatkowej ma na celu ich ochronę przed ingerencją ze strony fiskusa. Jest to uzasadnione tym, że spadkodawcą jest podmiot, który był zobowiązany niejako subsydiarnie (wobec niemożności ściągnięcia należności od podatnika) do zaspokojenia roszczeń podatkowych państwa. Taka regulacja sukcesji zobowiązań podatkowych chroni spadkobierców zobowiązanej podatkowo osoby trzeciej, skoro nie dziedziczą oni jej zobowiązań podatkowych. Natomiast w przypadku skarżących zapłata podatku nastąpiła przed śmiercią spadkodawczyni, tym samym jeszcze przed otwarciem spadku uszczuplił się jej stan majątkowy. Należy uznać, że taka regulacja nie narusza gwarancji ustanowionych w odniesieniu do dziedziczenia.

Wyrok Trybunału z 3 kwietnia tego roku dotyczy m.in. kwestii dyskryminacji, czyli nierównego traktowania podmiotów. Trybunał uznał, że spadkobiercy podatnika (odpowiadający za jego zaległości podatkowe) oraz spadkobiercy tzw. osoby trzeciej (odpowiedzialnej za zaległości podatkowe podatnika) są w różnej sytuacji, a zatem nie należy przyznawać im takich samych praw. Kwestie dotyczące dyskryminacji są złożone: o dyskryminacji można mówić w przypadku różnego traktowania analogicznych podmiotów, które najczęściej charakteryzują się jednak zarówno pewnymi cechami wspólnymi, jak i różnymi. Konieczne jest zatem wskazanie istotnej (relewantnej) cechy wspólnej. W tym przypadku Trybunał cechy tej nie dostrzegł.

Inny przykład:

Ojciec (wdowiec) pewnej rodziny zmarł w grudniu 2004 r., nie pozostawiając żadnego testamentu, spadku, majątku, ale pozostawił różne zobowiązania – w tym podatkowe. Pozostało po nim dwoje dzieci. Córka za życia ojca podpisała notarialnie umowę o wydziedziczeniu, syn – nie. W tym przypadku ojciec umarł, pozostawiając jednego spadkobiercę ustawowego, czyli syna, bowiem córka przed śmiercią ojca zrzekła się dziedziczenia po nim, zawierając z ojcem w formie aktu notarialnego umowę o zrzeczenie się dziedziczenia, uregulowaną w Art. 1048 – 1050 Kodeksu cywilnego (dalej: k.c.). Umowa o zrzeczenie się dziedziczenia rodzi skutki wobec zstępnych zrzekającego się, czyli dzieci w linii córki, wobec czego są na mocy tej umowy wyłączeni od dziedziczenia. Nie są więc w ogóle spadkobiercami, a zatem nie dziedziczą majątku spadkowego, nie ponoszą też żadnej odpowiedzialności za długi spadkowe, wynikające z łączących ojca z innymi osobami stosunków cywilnoprawnych. Z kolei linia syna (syn i wnuki) powinna złożyć oświadczenia o odrzuceniu spadku. Obowiązki publicznoprawne spadkodawcy podlegają regulacji Ordynacji podatkowej, która w art. 97 § 1 o.p. stanowi, że spadkobiercy podatnika przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy. Z przepisu tego wynika, że jedynie spadkobiercy odpowiadają za należności publicznoprawne, zatem zrzeczenie się dziedziczenia i odrzucenie spadku, skutkujące wyłączeniem od dziedziczenia, powoduje, że „niedoszli” spadkobiercy odpowiadać za te należności nie będą. Art. 98 § 1 o.p. wyjaśnia ponadto, że do odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe, z czego wynika wniosek, że odrzucenie spadku ma takie same skutki na gruncie Ordynacji podatkowej, jak na gruncie k.c., czyli powoduje wyłączenie od dziedziczenia tak, jakby spadkobierca nie dożył otwarcia spadku. Powyższe przepisy stosuje się również do należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne (art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych). Umowa o zrzeczenie się dziedziczenia lub odrzucenie spadku powodują więc, że „niedoszły” spadkobierca nie będzie odpowiadać również za należności publicznoprawne spadkodawcy.

6. Odpowiedzialność podmiotów przekształconych (np. rozdział osoby prawnej) - Art. 93-96 art. 117

Kolejna grupą osób trzecich odpowiedzialnych za zobowiązania podatkowe są osoby prawne powstałe w wyniku połączenia np. poprzez przejęcie innych osób prawnych, osobowych spółek handlowych, osobowych i kapitałowych spółek handlowych przejmują wszelkie prawa i obowiązki wynikające z prawa podatkowego łączących się osób i spółek. Dotyczy to także przypadków przekształceń danej osoby prawnej w inną czy przekształcenia spółki nie mającej osobowości prawnej w spółkę o osobowości prawnej.

Spółki tworzące podatkową grupę kapitałową ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych. Niestety, przepisy nie regulują tej kwestii w sposób precyzyjny. Zarejestrowana podatkowa grupa kapitałowa jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych - i tylko tego podatku. Spółki ją tworzące pozostają odrębnymi podatnikami w zakresie pozostałych zobowiązań podatkowych. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nadają PGK status podatnika, takie rozwiązanie może jednak budzić zdziwienie, gdyż PGK nie jest jednostką organizacyjną (tym bardziej osobą prawną) i jako taka nie posiada własnego majątku. Dlatego w art. 1a ust. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przyjęto, że spółki PGK odpowiadają solidarnie za zobowiązania grupy, w podatku dochodowym należnym za okres obowiązywania umowy PGK. Podatnikiem (dłużnikiem podatkowym) podatku dochodowego jest więc PGK, jednak obowiązek realizacji tego zobowiązania ciąży nie tylko na PGK, ale i na wszystkich jej spółkach. Mamy więc w tym przypadku obowiązek podatkowy niejako osób trzecich prawnych.

Ustawodawca nie uregulował sytuacji, w której dłużnik podatkowy (PGK) przestaje istnieć. Brak jest bowiem przepisu, który wskazywałby jednoznacznie, że spółki PGK odpowiadają solidarnie za zobowiązania PGK - mimo ustania bytu PGK. Na tej podstawie nie można wykluczyć, że z chwilą zakończenia działalności przez PGK odpowiedzialność spółek za jej zobowiązania ustaje. Gdyby jednak przyjąć, że utworzenie PGK nie powoduje utraty statusu podatnika przez spółki, lecz jedynie „zawiesza” go (na czas istnienia PGK), wówczas można byłoby odnosić zobowiązania podatkowe PGK wprost do spółek jako podatników, bez konieczności korzystania z odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. Koncepcja taka nie wynika jednak bezpośrednio z przepisów ustawy.

6.1 Odpowiedzialność uczestników spółek cywilnych, jawnych i komandytowych – art. 115

W obecnym stanie prawnym spółka cywilna nie jest przedsiębiorcą, ale może być podatnikiem podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego (podatnikami tego podatku mogą być również pozostałe spółki osobowe). Wspólnicy odpowiadają za zobowiązania spółki powstałe w trakcie jej działalności. Przepisy nie zawierają ograniczenia czasowego (tak jak przepisy np. kodeksu cywilnego z których wynika, że wspólnicy odpowiadają tylko za te zobowiązania które powstały gdy byli oni współnikami). Rozwiązanie to nie jest znane przepisom regulującym ustrój prawny spółek osobowych na gruncie kodeksu cywilnego oraz kodeksu spółek handlowych.

Przykład:

W wyroku z dnia 26 lutego 2003 r. Sąd Apelacyjny w Białymstoku (III AUa 1707/02, nie publ.) rozpatrywał apelację ubezpieczonego Czesława B. od wyroku Sądu Okręgowego. Sąd I instancji stwierdził, że problematyka odpowiedzialności wspólnika za dług innego wspólnika została uregulowana w art. 115 Ordynacji podatkowej: "Zgodnie z brzmieniem tego przepisu wspólnik spółki cywilnej odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i pozostałymi wspólnikami za zobowiązania podatkowe spółki i wspólników, wynikające z działalności spółki. Wbrew stanowisku skarżącego prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej i rozliczanie się we własnym imieniu z niej nie zwalnia go z tego obowiązku. Treść art. 115 w sposób jednoznaczny wskazuje, że wspólnik odpowiada nie tylko za dług spółki, ale i za osobisty dług innego wspólnika. Obaj

za pośrednictwem spółki uzyskiwali zlecenia na przewóz osób, więc zakresem działalności spółki, a przedmiotem ich działalności gospodarczej, istniał ścisły związek.

Sąd II instancji podtrzymał zaskarżony wyrok. Stwierdził: "Solidarność dłużników polega na tym, że wierzyciel może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych. W przedmiotowej sprawie Oddział ZUS skorzystał z tego uprawnienia w ten sposób, że obciążył zaległą składką tylko jednego dłużnika. Jego wybór ma charakter swobodnego uznania i nie podlega kontroli sądowej. Podstawą zastosowania art. 115 Ordynacji podatkowej jest art. 31 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, który stanowi, że do należności z tytułu składek stosuje się odpowiednio m.in. i ten przepis."

Powyższy casus pokazuje, jak w praktyce w przypadku spółek osobowych działa możliwość wyboru egzekucji tego z dłużników, który jest wygodniejszy wierzycielowi.

6.2 Odpowiedzialność zarządu spółek akcyjnych i z o.o. – Art. 166.

W przypadku spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, spółek z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółek akcyjnych czy spółek akcyjnych w organizacji osobami odpowiedzialnymi (do wysokości swego majątku) są członkowie zarządów, ale tylko w przypadku, gdy we właściwym czasie nie zgłoszono wniosku o ogłoszenie upadłości lub nie wszczęto postępowania układowego (zapobiegającemu upadłości spółki). Swą odpowiedzialność podatkową ponoszą tylko i wyłącznie za okres pełnienia obowiązków członków zarządu.

Odpowiedzialność za własne działanie (lub zaniechanie) jest zasadą funkcjonującą w prawie karnym skarbowym, w którym możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności dotyczy zasadniczo osób fizycznych i to takich, którym można przypisać winę w czasie popełnienia czynu. Zakres odpowiedzialności podatkowej konkretnego członka zarządu ograniczony jest wyłącznie do tych zaległości podatkowych, które powstały w czasie pełnienia przez niego jego funkcji.

Zgodnie z art. 116 § 2 ordynacji podatkowej, członek zarządu może zostać pociągnięty do odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe powstałe w stosunku do spółki tylko w przypadku, gdy egzekucja z majątku spółki okazała się bezskuteczna oraz spełniona została co najmniej jedna z następujących przesłanek. Innymi słowy odpowiedzialność podatkowa członka zarządu spółki kapitałowej ma charakter subsydiarny.

Przykład:

Firma X zalega w płatności podatku rolnego wobec organu podatkowego gminy. Wszczynane postępowanie egzekucyjne okazało się nieskuteczne, tytuły wykonawcze zostały dwukrotnie zwrócone z adnotacją, że pod wskazanym adresem firma nie istnieje. We wrześniu 2005 r., na wniosek banku, komornik sądowy zlicytował nieruchomości należącą do ww. firmy (spółka z o.o.). Nieruchomość ta została zakupiona przez firmę Y. Organ gminy na wezwanie komornika zgłosił, pod rygorem utraty prawa dochodzenia świadczeń, swoje wierzytelności. Pomimo, że część wierzytelności była zabezpieczona hipoteką wpisaną na zlicytowanej nieruchomości, urząd gminy nie otrzymał żadnych pieniędzy z tego tytułu, ponieważ wcześniejsze obciążenia hipoteczne nieruchomości przekroczyły jej wartość. Dnia 31 marca 2006 r. sąd rejonowy powiadomił o wykreśleniu hipoteki urzędu.

Odpowiedzialność nabywcy określona w art. 112 Ordynacji podatkowej nie dotyczy przypadków tzw. nabycia pierwotnego (kiedy to nabywca nie wywodzi swego prawa od prawa poprzednika). Nabycie w drodze egzekucji komorniczej ma taki właśnie charakter, dlatego nabywca w tej sytuacji nie będzie odpowiedzialny za zaległości podatkowe poprzedniego właściciela.

Odpowiedzialność członków zarządu z art. 116 powstaje w sytuacji, gdy egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna. Ta przesłanka, jak wynika z treści pytania, została spełniona. Odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, które powstały w czasie pełnienia przez nich

obowiązków członka zarządu. Jednakże do powstania odpowiedzialności potrzebne jest spełnienia także innych warunków (nie wykazanie, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości itd.)

Rozpatrując sprawę z punktu widzenia członka zarządu (a więc osoby trzeciej) od odpowiedzialności tej można się w tym przypadku uwolnić wskazując, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) – przy czym wniosek ten może być złożony przez każdego albo niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy (np. z winy sekretarki). W praktyce może to okazać się dość trudne. Zgodnie bowiem z art. 21 ustawy. Prawo upadłościowe i naprawcze dłużnik jest obowiązany zgłosić w sądzie wniosek o ogłoszenie upadłości. Jeżeli dłużnikiem jest spółka z o.o., obowiązek powyższy spoczywa na każdym, kto ma prawo reprezentować spółkę sam lub łącznie z innymi osobami. Ogólna zasada, określona w art. 11 ww. ustawy stanowi z kolei, że dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań. W przypadku jednak spółki z o.o., uważa się ją za niewypłacalną także wtedy, gdy jej zobowiązania przekroczą wartość jej majątku, nawet wówczas, gdy na bieżąco te zobowiązania wykonuje. Prezesowi zarządu może być więc bardzo ciężko wykazać, iż spełnił przesłanki, o których mowa wyżej, we właściwym terminie. Może on jednak uwolnić się od odpowiedzialności własnej, jeśli wskaże mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. Przepisy powyższe stosuje się również do byłego członka zarządu oraz byłego pełnomocnika lub współnika spółki w organizacji. Aby odpowiadać za zobowiązania publicznoprawne nie jest zatem niezbędne, aby w chwili orzekania o tej odpowiedzialności podmiot był jeszcze członkiem zarządu.

6.3 Odpowiedzialność nabywców przedsiębiorstw lub ich części oraz składników majątku – Art. 112

Nabywca przedsiębiorstwa, zorganizowanej części przedsiębiorstwa, składników majątku związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą (aktywa trwałe w rozumieniu przepisów o rachunkowości, z wyłączeniem należności długoterminowych, udzielonych pożyczek i długoterminowych rozliczeń międzyokresowych), jeżeli ich wartość w dniu zbycia wynosi co najmniej 15.000 zł) odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za powstałe do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Zakres odpowiedzialności nabywcy jest ograniczony do wartości nabytego przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub składników majątku.

Zakres odpowiedzialności nabywcy nie obejmuje: podatków nie pobranych oraz pobranych, a nie wpłaconych przez płatników lub inkasentów, odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz oprocentowania, nie zwróconych w terminie zaliczek naliczonego podatku od towarów i usług, powstałych po dniu nabycia. Ograniczenia tego nie stosuje się jednak do zstępnych, wstępnych, rodzeństwa, małżonków zstępnych, osoby pozostającej w stosunku przysposobienia oraz pozostającej z podatnikiem w faktycznym pożyciu.

Nabywca nie odpowiada za zaległości podatkowe, które nie zostały wykazane w zaświadczeniu, o którym mowa w art. 306g Ordynacji podatkowej. Nabywca odpowiada również za zaległości podatkowe zbywcy powstałe po dniu wydania zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g Ordynacji podatkowej, a przed dniem nabycia przedsiębiorstwa, jego części lub składników majątku, jeżeli od dnia wydania zaświadczenia do dnia zbycia: upłynęło 30 dni - w przypadku zbycia przedsiębiorstwa lub jego części, upłynęły 3 dni - w przypadku zbycia składników majątku.

Przepisy te są ważne dla osób rozważających zakup mienia upadających firm. W takim przypadku warto zabezpieczyć się poprzez zażądanie od syndyka odpowiedniego zaświadczenia. W przeciwnym wypadku pechowy nabywca może nie tylko stracić zakupiony przedmiot, ale także zostać zmuszonym do pokrycia zobowiązań publicznoprawnych.

6.4 Odpowiedzialność z tytułu firmowania (ukrywania) działalności rzeczywistej

Jeżeli podatnik, za zgodą innej osoby, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługuje się lub posługiwał się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby, osoba ta ponosi solidarną odpowiedzialność z podatnikiem całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia tej działalności. Przepis ten ma dodatkowo odstraszyć podatnika przed zgodą na firmowanie swoim nazwiskiem/nazwą prowadzonego przedsiębiorstwa, działań innych osób lub organizacji, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów działalności tych innych osób. W ten sposób ustawodawca próbuje chronić budżet przed prowadzeniem działalności w „szarej strefie”, na konto innych osób.

6.5 Odpowiedzialność dzierżawców, najemców itp. – Art. 114

Dzierżawca lub użytkownik nieruchomości odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem będącym właścicielem, użytkownikiem wieczystym lub posiadaczem samoistnym nieruchomości za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań podatkowych wynikających z opodatkowania nieruchomości, powstałych podczas trwania dzierżawy lub użytkowania.

Zakres odpowiedzialności dzierżawcy lub użytkownika nieruchomości nie obejmuje następujących należności :

- podatki nie pobrane oraz pobrane, a nie wpłacone przez płatników lub inkasentów,
- odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych,
- nie zwrócone w terminie zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług oraz za oprocentowanie tych zaliczek,
- koszty postępowania egzekucyjnego.

Warto dodać, że powyższe przepisy stosuje się także w przypadku leasingu. Wskazuje to, że w przypadku mniejszych firm zajmujących się tego typu działalnością, ich potencjalny klient powinien rozważyć zwrócenie się z prośbą o zaświadczenie o niezaleganiu z podatkami.

6.6 Odpowiedzialność gwarantów i poręczycieli – Art. 117a

Gwarant lub/i poręczyciel, który udzielił zabezpieczenia przejętego następnie przez organ skarbowy odpowiada swoim majątkiem za wszelkie zobowiązania wynikające z decyzji, która jest przedmiotem zabezpieczenia, ale jedynie do kwoty, która została określona jako gwarancja (i w przeciągu określonego w gwarancji czasu).

7. Odpowiedzialność osób trzecich – tryb ustalania

Odpowiedzialność osób trzecich jest ustalana w drodze decyzji organu podatkowego (Art. 108 § 1). Jednocześnie ustawodawca określił, że decyzja taka nie może być wydana „zbyt szybko” (np. przed upływem terminu płatności zobowiązania) – o czym mówi Art. 108 § 2. Prawo to, choć laikowi wydaje się naturalne, wcale nie jest „oczywiste”. Świadczy o tym np. Art. 33, który pozwala organom skarbowym na zabezpieczenie wykonania postanowień podatkowych przed wydaniem decyzji. Warto podkreślić, że dotyczy to również osób trzecich – na przykład małżonka (!).

Skoro zobowiązanie podatkowe jest ustalane na podstawie decyzji, czyli w myśl Art. 21. § 1 p. 2., pojawia się problem doręczenia skutecznego. Powstaje interesująca sytuacja w momencie, gdy potencjalnie „zagrożone” są więcej niż dwie osoby. Możliwe są tu dwie sytuacje. Po pierwsze, na wszystkich osobach może ciążyć solidarne zobowiązanie w przypadku gdy odrębne przepisy ustalają, że do odebrania decyzji organu wystarcza jedna z osób pozostających w stosunku cywilnoprawnym (Art. 92 § 2). Czyli: dostarczenie jednej osobie pozwala na egzekucję od wszystkich osób (ta sytuacja może występować na przykład w przypadku spółek). Najczęściej jednak aby doszło do

solidarnego obciążenia WSZYSTKICH osób trzecich, należy skutecznie doręczyć decyzję wszystkim tym osobom.

Może to doprowadzić do ciekawej sytuacji, w której za zaległości podatkowe osoby A mogą być obciążone dwie osoby: B i C (zachodzi przy tym stosunek określony w KPC). Jeśli A spodziewa się decyzji organu pociągającego go do odpowiedzialności solidarnej, może spróbować „uciec” w chorobę, lub utrudnić organowi skuteczne doręczenie decyzji (casus osoby bezdomnej, która nie ma adresu meldunkowego!). Wówczas jeśli decyzja zostanie skutecznie doręczona osobie B – będzie ona zmuszona zaspokoić organy skarbowe swoim majątkiem, jednocześnie pozwalając A uniknąć odpowiedzialności.

8. Deska ratunkowa – czyli czy można uniknąć płacenia podatku (wypełnienia zobowiązania podatkowego)

Minister Finansów ma prawo, w drodze rozporządzenia (w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników) zaniechać w całości lub w części poboru podatków, lub nawet zwolnić niektóre grupy płatników z obowiązku pobierania podatków (Art. 22. § 1).

Warto dodać, że w przypadku osób prawnych jest to jednak pomoc publiczna, która może przyczynić się do powstania konfliktu z prawodawstwem europejskim. Z uwagi na umowy międzynarodowe, aby określone działanie mogło być zakwalifikowane jako pomoc publiczna muszą bezwzględnie zostać spełnione 4 warunki jednocześnie (zgodnie z artykułem 87 „Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską”):

- jest to pomoc przyznana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych bez względu na formę;
- jest to pomoc, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów;
- jest to pomoc selektywna
- obejmuje określone regiony, sektory
- prawo podejmowania decyzji
- jest niezgodna ze wspólnym rynkiem w zakresie w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

Komisja Europejska w ciągu dwóch miesięcy od otrzymania kompletu informacji i dokumentów podejmuje ostateczną decyzję o zgodności projektu udzielenia pomocy publicznej ze Wspólnym Rynkiem. W sytuacji, gdy zgłasza poważne zastrzeżenia, Państwo Członkowskie może wycofać program pomocowy, poprawić go i złożyć ponownie. W przypadku wątpliwości co do zgodności projektowanej pomocy ze wspólnym rynkiem, Komisja wszczyna tzw. postępowanie wyjaśniające. Publikuje wówczas informację w tej sprawie w Dzienniku Urzędowym Wspólnot Europejskich. Inne państwa i przedsiębiorcy mają wtedy prawo zgłaszać swoje uwagi, które mogą, ale nie muszą być uwzględnione przy podejmowaniu ostatecznej decyzji w sprawie. Od negatywnego rozstrzygnięcia Komisji można odwołać się do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. O skierowaniu sprawy do ETS decyduje w Polsce Rada Ministrów.

Z punktu widzenia podatnika indywidualnego, ważniejsze jest jednak, że nie tylko Minister Finansów jest uprawniony do zaniechania poboru podatku wynikającego z obowiązku podatkowego. Art. 22. § 2 podaje, że również inne organy podatkowe są władne do wydawania decyzji w tym zakresie. Może się stać tak, gdy pobranie podatku zagraża ważnym interesom podatnika (w szczególności jego egzystencji) lub podatnik prawdopodobnie, że pobrany podatek byłby niewspółmiernie wysoki w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy.

Teoretycznie jest to droga do uniknięcia odpowiedzialności osób trzecich. Podejrzewam jednak, że z furtki tej korzysta się jedynie w niezwykle rzadkich przypadkach.

9. Przedawnienie odpowiedzialności osoby trzeciej

W zależności od sposobu powstania zobowiązania podatkowego które stało się przyczyną odpowiedzialności osoby trzeciej:

- Jeśli zobowiązanie wiązało się z czynnością powodującą powstanie tego zobowiązania - Art. 118 stanowi, że jeśli od końca roku kalendarzowego, w którym powstało zobowiązanie minęło 5 lat, nie można wydać decyzji o odpowiedzialności. Czyli: jesteśmy „bezpieczni” po 5 lub 6 latach (w zależności w którym miesiącu powstało zobowiązanie)
- Jeśli zobowiązanie było wynikiem decyzji organu podatkowego – „dzień bezpieczeństwa” to 3 lata (od końca roku kalendarzowego).

Kiedy przedawnia się odpowiedzialność członka zarządu za zobowiązania podatkowe spółki kapitałowej. Czy fakt wydania decyzji wobec jednego z członków zarządu ma skutek prawny również wobec kolejnych? Kiedy przedawni się zobowiązanie dotyczące podatku dochodowego CIT za rok 1998 jeżeli w sprawie tej nie toczyły się postępowania sądowe i odwoławcze przed organami skarbowymi?

Przepisy Ordynacji podatkowej przewidują dwa okresy przedawnienia. Pierwszy z nich dotyczy możliwości wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, która może być wydana do końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat (por. art. 118 § 1 Ordynacji). Należy zwrócić uwagę, iż przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują możliwości zawieszenia czy przerwania biegu terminu (w szczególności fakt wydania decyzji wobec jednego członków zarządu nie ma wpływu na bieg przedawnienia na wydanie takich decyzji wobec pozostałych członków). Jednocześnie należy przypomnieć, iż w przypadku zobowiązania podatkowego za rok 1998 termin płatności podatku przypadał na rok 1999 (zeznanie za dany rok należy w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych złożyć do trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek). Oznacza to, iż pięcioletni termin przedawnienia możliwości wydania przedmiotowej decyzji należy liczyć od końca 1999 r., a więc upływa on 31 grudnia 2004 r. Drugim terminem przedawnienia jest przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, które następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym została doręczona decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej (por. art. 118 § 2 Ordynacji). W tym przypadku przepisy przewidują odpowiednie stosowanie niektórych przepisów dotyczących zawieszenia lub przerwania biegu terminów. Odnośnie przedawnienia się zobowiązania za rok 1998 to należy wyjaśnić, iż, co do zasady, każde zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (por. art. 70 § 1 Ordynacji). Dlatego też zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych przedawnia się co do zasady z upływem 31 grudnia 2004 r. (z przyczyn wskazanych powyżej). Jednocześnie należy wskazać, iż zawieszeniem biegu przedawnienia skutkuje nie tylko wniesienie skargi do sądu administracyjnego (co w niniejszej sprawie nie nastąpiło), ale również wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

10. Źródła i wykorzystane materiały (casusy i orzecznictwo):

- <http://e-prawnik.pl/prawo> - passim
- http://www.ey.com/global/content.nsf/Poland/CIT_-_Library_-_Inna_odpowiedzialnosc
- http://www.bcc.org.pl/stanowiska_szczegoly_temat.php?objectID=2570&szczegoly=stanowisko
- http://dyrektor.nf.pl/artykuly/news_2562.htm
- www.podatnicy.org/prawa_podatnika.doc
- http://www.informator.org.pl/f_artykuly_r.php?id_ar=5932&id_c=Finanse&c_sc=a
- <http://taxpage.doradcypodatkowi.pl/archiwum.php?biuletyn=31>
- <http://www.twoja-firma.pl/wiadomosc/8740,ordynacja-podatkowa-kaskadowa-odpowiedzialnosc-osob-trzecich-za-dlugi-podatkowe.html>
- www.konkurencyjnosc.gov.pl

- <http://www.twoja-firma.pl/wiadomosc/8344,wspolodpowiedzialnosc-wlasciciela-za-zaleglosci-podatkowe-dierzawcy-nieruchomosci.html>
- Bogumił Brzeziński, Marek Kalinowski, Wojciech Morawski, Marian Masternak Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny
- <http://www.lex.pl/>
- http://www.prawo.lex.pl/?cmd=newskik_jeden,23