

Przeniesienie odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe na osoby trzecie w świetle Ordynacji Podatkowej i Wyroków NSA

1. Zobowiązanie podatkowe

Podatek jako taki jest złożoną kategorią prawno-ekonomiczną. Centralną instytucją stosunku prawnopodatkowego jest tzw. obowiązek podatkowy, związany z określonymi przez ustawy znamionami stanu faktycznego, wyszczególnionymi w normie prawnej. Kluczowe dla materialnego prawa podatkowego pojęcia „obowiązek podatkowy” i „zobowiązanie podatkowe” wprowadzono do polskiego prawa podatkowego postanowieniami Ordynacji podatkowej z 1934 r., bez jednakże legalnego zdefiniowania treści obowiązku podatkowego. W doktrynie i praktyce stosowania prawa nawiązywano zatem do wyroku Najwyższego Trybunału Administracyjnego z 27 lutego 1934 r.¹, stwierdzającego że „obowiązkiem podatkowym jest abstrakcyjne zobowiązanie do poniesienia ciężaru podatkowego, związane przez przepis ustawy z zaistnieniem pewnego stanu faktycznego”².

Ogólne prawo podatkowe w szerokim ujęciu to przede wszystkim normy prawne zawarte w konstytucji oraz ustawach podatkowych i ustrojowych, odnoszące się do wszystkich lub większości podatków³.

Obowiązująca od 1 stycznia 1998 r. ordynacja podatkowa liczy 344 artykuły, ujęte w dziewięciu działach: dział I - Przepisy ogólne (art. 1-12); dział II - Organy podatkowe i ich właściwość (art. 13-20); dział III - Zobowiązania podatkowe (art. 21-

¹ Wyrok NTA z 27 lutego 1934 r., 1. rej. 6498/29, POP 1992, z. I, póź. 1.

² A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, LexisNexis, Warszawa 2002, s. 285.

³ B. Brzeziński, Wprowadzenie do nauki prawa podatkowego, Toruń 2001, s. 135.

119); dział IV - Postępowanie podatkowe (art. 120-271); dział V - Czynności sprawdzające (art. 272-280); dział VI - Kontrola podatkowa (art. 281--292); dział VII - Tajemnica skarbowa (art. 293-305); dział VIII - Przepisy karne (art. 306); dział IX - Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe (art. 307-344)⁴.

W doktrynie prawa podatkowego nazwy „**obowiązek podatkowy**” używa się w dwóch znaczeniach. Po pierwsze, termin ten rozumiany jest jako abstrakcyjny obowiązek podatkowy określony w ustawach podatkowych, obejmujący z jednej strony podatkowopravny stan faktyczny, z drugiej zaś - jego następstwa prawne. Po drugie, występuje pojęcie zindywidualizowanego obowiązku podatkowego, ciężącego na konkretnej osobie od chwili spełnienia przez nią ustawowych przesłanek. Moment powstania tak rozumianego obowiązku jest jednocześnie momentem powstania stosunku prawnopodatkowego i uzyskania przez dany podmiot statusu podatnika⁵.

W doktrynie zwraca się uwagę na to, iż zwykle zobowiązanie podatkowe jest normatywnym następstwem obowiązku podatkowego, jego konkretyzacją. Mogą jednak zaistnieć takie sytuacje, w których przepisy prawne będą stanowiły, iż w niektórych świadczeniach pieniężnych (publicznoprawnych) obowiązek i zobowiązanie podatkowe będą powstawały jednocześnie. Może się również zdarzyć i taka sytuacja, iż obowiązek podatkowy nie przekształci się w zobowiązanie podatkowe, gdy np. podatnik osiągnie dochód nieprzekraczający tzw. minimum egzystencji (kwotę dochodu wolną od opodatkowania) albo w przypadku przeznaczenia całości dochodu na cele społecznie użyteczne czy też osiągania dochodu przez osobę zwolnioną okresowo od płacenia podatku z tytułu podjęcia działalności gospodarczej⁶.

Dział III ordynacji podatkowej, zatytułowany „Zobowiązania podatkowe”⁷, reguluje problematykę powstawania i wykonywania zobowiązań podatkowych. Przepisy ordynacji przewidują dwie metody przekształcania obowiązku podatkowego w zobowiązanie - przez wymiar podatku oraz z mocy prawa. Zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej **zobowiązanie podatkowe** powstaje⁸:

- z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (z mocy prawa)

⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, Dz. U. z dnia 13 listopada 1997 r.

⁵ A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, op. cit., s. 285.

⁶ Tamże, s. 287.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, art. 21-119.

⁸ Tamże, art. 21.

- z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.

W przypadku powstania zobowiązania podatkowego z mocy prawa, podatnik ma obowiązek samo obliczenia podatku i wpłacenia go na rzecz wierzyciela podatkowego, tj. organu podatkowego. Jest to związane także z obowiązkiem składania przez podatnika deklaracji podatkowych.

Zgodnie z przepisami ordynacji podatek wykazywany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, chyba, że organ podatkowy wskutek wszczętego postępowania podatkowego stwierdzi, że podatnik - mimo ciążącego na nim obowiązku - nie zapłacił w całości lub w części podatku albo, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji⁹.

W takiej sytuacji organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zaległości podatkowej albo stwierdza nadpłatę. Przy czym przepis ten stosuje się odpowiednio, gdy podatnik jest obowiązany do zapłaty podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku bez złożenia deklaracji, a obowiązku tego nie wykonał w całości lub w części. W tym przypadku brak zapłaty podatku należy uznać za niewykonanie obowiązku obliczenia podatku oraz wpłacenia go na konto organu podatkowego.

Organ podatkowy wydając decyzję deklaratoryjną dokonuje wymiaru kontrolnego jedynie w przypadku zakwestionowania prawidłowości obliczenia podatku lub w przypadku, gdy takiego obliczenia w ogóle nie dokonano. Ordynacja wyjaśnia jak należy traktować wniosek o zaniechanie poboru podatku w sytuacji, gdy nie będzie on rozpatrzony przed terminem jego wpłaty-zostanie on mianowicie uznany za wniosek o umorzenie zaległości podatkowej.

Zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej, w przypadku gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, a przepisy prawa nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, wysokość zobowiązania podatkowego ustala się zgodnie z danymi w niej zawartymi, chyba, że przepisy szczególnie przewidują inny sposób ustalania zobowiązania albo w toku postępowania podatkowego stwierdzono, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem faktycznym¹⁰. Deklaracja podatkowa, o której mowa jest w rzeczywistości zeznaniem podatkowym,

⁹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, art. art.21 § 2 i 3.

¹⁰ Tamże, art. 21 § 5.

które na miejsce, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje wyłącznie na mocy decyzji organu podatkowego.

Zasadą też jest, że dłużnik podatkowy nie może zwolnić się z obowiązku podatkowego w drodze czynności cywilnoprawnej. W świetle bowiem przepisów prawa podatkowego brak jest podstaw do tego, by podmiot występujący w charakterze podatnika mógł w drodze umowy z osobą trzecią zwolnić się w stosunku do Skarbu Państwa z ciężących na nim obowiązków i przenieść te obowiązki na osobę trzecią. Umowa ta nie może wywierać żadnych skutków w zakresie obowiązków podatkowych podatnika wobec Skarbu Państwa, a także powodować zmian w istniejącym czy mającym powstać stosunku prawnym¹¹.

Przepisy ordynacji wprowadziły istotne zmiany w kwestii ustalania podstawy opodatkowania w drodze oszacowania. Zgodnie z nimi organ podatkowy odstąpi od określenia podstawy opodatkowania w ten sposób, jeżeli dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania. Organ podatkowy będzie miał obowiązek określić podstawę opodatkowania przez oszacowanie dopiero w przypadku, gdy zastosowanie środków dowodowych nie doprowadzi do ustalenia rzeczywistej podstawy opodatkowania¹².

Jeśli podstawa opodatkowania została określona w drodze oszacowania, a na podatniku ciąży obowiązek zapłacenia zaliczek na podatek, organ podatkowy określa wysokość każdej z zaliczek proporcjonalnie do wysokości zaległości podatkowej, z uwzględnieniem okresu, w którym ta zaległość powstała.

Terminy płatności zostały uregulowane w art. 47 ordynacji podatkowej. Wyrażono tam zasadę, że jeżeli ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego następuje w drodze decyzji organu podatkowego termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji.

Jeżeli przepisy prawa podatkowego określają kalendarzowe termin płatności podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku, zaś decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego nie została doręczona co najmniej na 14 dni przed terminem płatności podatku, pierwszej zaliczki na podatek lub pierwszej raty podatku - termin płatności wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji. Dotyczy to w szczególności

¹¹ A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, op. cit., s. 286.

¹² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, art. 23 § 3.

przypadającego od osób fizycznych podatku od nieruchomości, leśnego, rolnego, jak również podatku dochodowego opłacanego w formie karty podatkowej.

W przypadku, gdy zobowiązanie podatkowe wynika bezpośrednio z przepisu prawa, podatnik jest obowiązany w terminie wskazanym w ustawie dokonać obliczenia podatku i wpłacić go do właściwego urzędu skarbowego.

Jeżeli zatem na podatniku i płatniku spoczywa obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego w określonym terminie, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym zgodnie z przepisami prawa podatkowego powinna nastąpić wpłata. Nie wywiązanie się podatnika bądź płatnika z obowiązku wpłaty podatku w terminie skutkuje wydaniem przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość nie wykonanego zobowiązania podatkowego.

Od zaległości podatkowej powstałej w wyniku nieuregulowania podatku w terminie określonym w ustawach podatkowych organ podatkowy obowiązany jest naliczyć i pobierać odsetki za zwłokę od następnego dnia po dniu, w którym podatek powinien zostać uregulowany - do dnia zapłaty. Jeżeli ostatni dzień terminu płatności przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy.

Terminem płatności dla inkasentów jest dzień następujący po ostatnim dniu, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata podatku powinna nastąpić.

Zgodnie z unormowaniami zawartymi w ordynacji, zaległością podatkową jest podatek nie zapłacony w terminie płatności. Zaległością podatkową pozostają także¹³:

- niezapłacone w terminie płatności zaliczki na podatek, w tym zaliczki określone w drodze oszacowania oraz raty podatku nie uregulowane w terminie,
- należności z tytułu podatków, zaliczek na podatek oraz podatki nie wpłacone w terminie płatności przez płatnika lub inkasenta.

Na równi z zaległością podatkową ustawa traktuje również:

- wykazaną w zeznaniu lub deklaracji nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej nadpłatę, jeżeli organ podatkowy dokonał jej zwrotu lub zaliczenia na poczet zaległości podatkowych bądź bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych,

¹³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, art. 51.

- zwrot podatku, jeżeli podatnik otrzymał go nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, chyba, że podatnik wykaże, iż nie nastąpiło to z jego winy,
- wynagrodzenie płatników lub inkasentów pobrane nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej.

Za zaległość podatkową nie uważa się natomiast zwróconego podatku lub nadpłaty, jeżeli zwrot został dokonany w wyniku błędu lub oczywistej pomyłki podatnika, płatnika lub inkasenta¹⁴.

Odsetki za zwłokę powstają w konsekwencji niezapłacenia w terminie płatności zobowiązania podatkowego. Jak wynika z przepisów ordynacji podatkowej odsetki za zwłokę nalicza się również w przypadku nienależnie pobranych nadpłat, nie należnego lub w wysokości wyższej od należnej zwrotu podatku oraz wynagrodzeń płatników lub inkasentów pobranych niezależnie lub w wysokości wyższej od należnej¹⁵.

Obowiązek naliczenia odsetek za zwłokę i wpłacenia ich bez wezwania organu podatkowego spoczywa na podatniku, płatniku.

Zgodnie z ordynacją podatkową jeżeli dokonana wpłata nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim w dniu wpłaty pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę¹⁶.

Od dnia 26.10.2001r. odsetki za zaległości podatkowe wynoszą 34% w stosunku rocznym.

Opłata prologacyjna określona w przepisach ordynacji wynosi 50% odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych stanowiący dochód budżetu państwa. Przedmiotowa opłata naliczana jest z tytułu¹⁷:

- odroczenie terminu płatności podatku-od następnego dnia po upływie terminu płatności podatku,
- rozłożenie na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej - od następnego dnia po dniu, w którym złożono podanie w tej sprawie.

¹⁴Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa art. 274.

¹⁵ Tamże, art.53 § 2.

¹⁶ Tamże, art. 55 § 2.

¹⁷ Tamże, art. 57.

Opłatę prolongacyjną nalicza się od każdej raty przypadającej do zapłaty, przy czym jest ona stała - wcześniejsze uregulowanie raty wynikającej z decyzji ratalnej bądź z decyzji odraczającej termin płatności podatku nie stanowi podstawy do obniżenia wysokości tej opłaty. Jest ona naliczona do dnia upływu odroczonego terminu lub upływu terminu zapłaty ostatniej raty podatku, zaległości podatkowej lub należności płatnika, inkasenta. Jeżeli podatnik, płatnik lub inkasent w terminach płatności poszczególnych rat nie uiszczy równocześnie opłaty prolongacyjnej w wysokości przewidzianej w decyzji - zapłacona część tej opłaty jest zaliczana na poczet odsetek za zwłokę.

Przepisy podatkowe nie przewidują możliwości umorzenia opłaty prolongacyjnej.

Zgodnie z przepisami organ podatkowy w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym może umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe lub odsetki za zwłokę - wyłącznie na wniosek podatnika lub osoby trzeciej, w razie wydania decyzji o jej odpowiedzialności podatkowej.

Umorzenie zaległości podatkowej może zatem nastąpić wyłącznie na podstawie indywidualnej decyzji organu podatkowego w przypadkach szczególnie uzasadnionych wobec konkretnego podatnika. Przepisy ordynacji określają wprawdzie ogólne przesłanki umorzenia, jednak jest to decyzja swobodnego uznania, zatem okoliczności uzasadniające umorzenia zaległości mogą być różne¹⁸.

Nadpłaty definiuje się w sposób jednakowy zarówno dla zobowiązań powstałych z mocy prawa, jak i zobowiązań powstałych z mocy decyzji konstytutywnych.

Przyczyną powstania nadpłaty może być uwzględnienie przez sąd administracyjny skargi podatnika, co skutkuje uchwaleniem decyzji podatkowej i wydanej przez organ podatkowy nowej decyzji, związanej oceną prawną wyrażoną w orzeczeniu sądowym.

Przepisy ordynacji podatkowej wprowadzają zasadę, że w przypadku, gdy organ podatkowy uchyli decyzję określającą wysokość zaległości podatkowej lub decyzję dotyczącą odpowiedzialności płatnika lub inkasenta bądź stwierdzi nieważność takich decyzji, a następnie w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia zeznania lub deklaracji

¹⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, art. 67.

zostanie wydana decyzja w tej samej sprawie, nadpłatę stanowi różnica pomiędzy podatkiem wpłaconym a podatkiem wynikającym z tej decyzji¹⁹.

Przepisy ordynacji określają sytuację, w której powstaje nadpłata. W przypadku, gdy podatnik jest obowiązany do wpłacenia zaliczek na podatek, a także gdy zaliczki pobierane są przez płatnika, nadpłata powstaje z dniem założenia²⁰:

- zeznania rocznego - dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych,
- zeznania wstępnego - dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych,
- deklaracji podatku akcyzowego - dla podatników podatku akcyzowego.

Prawo do zwrotu nadpłaty wygasa po upływie 5 lat licząc do końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin do zwrotu nadpłaty.

Zgodnie z ordynacją podatkową jeżeli podatnik kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku, albo wysokość pobranego podatku, może złożyć żądania stwierdzenia nadpłaty podatku²¹. Uprawnienie określone w powołanym przepisie przysługuje także podatnikowi, którego zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób opisany powyżej to jest mającemu obowiązek obliczenia podatku oraz wpłacenia go na konto organu podatkowego.

Uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w zakresie zobowiązań podatkowych, których dotyczy postępowanie lub kontrola.

Przesłankami wygaśnięcia zobowiązania podatkowego są między innymi spełnienie świadczenia, umorzenie oraz przedawnienie zobowiązań podatkowych.

Zapłata podatku jest podstawowym sposobem wykonywania zobowiązań podatkowych. Zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek²²:

- zapłaty podatku, w tym również potrącenia oraz zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących zaległości podatkowych, zaniechania poboru podatku, a także umorzenia zaległości podatkowych,
- pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta,
- przedawnienie.

¹⁹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, art. 72 §2.

²⁰ Tamże, art. 74 §3 pkt. 1-3.

²¹ Tamże, art. 79.

²² Tamże, art. 59.

Ustawodawca odrębnie uregulował tematykę wygaśnięcia zobowiązań podatkowych płatnika lub inkasenta. W przypadku, gdy podmioty te stają się dłużnikami podatkowymi - wchodząc w zobowiązany stosunek prawny w miejsce podatnika - zobowiązanie podatkowe wygasa jedynie przez zapłatę oraz tak zwane przedawnienie²³.

Zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej zapłata podatku może być dokonana w sposób specjalny: papierami wartościowymi, znakami skarbowymi akcyzy, znakami opłaty skarbowej oraz przy użyciu urzędowego blankietu wekslowego, przy czym papiery wartościowe jako forma uiszczenia należności podatkowych nie mają obecnie zastosowania²⁴.

Jedną z form wygaśnięcia zobowiązań podatkowych jest potrącenie, stanowiące szczególny sposób zapłaty podatku. W prawie podatkowym potrącenie może być dokonane jedynie przy spełnieniu warunków określonych przepisami ordynacji podatkowej i w trybie w nich przewidzianym.

W orzecznictwie sądowym wielokrotnie wyjaśniano przy tym, że przewidziany 3-letni termin do wydania decyzji odnosi się wyłącznie do zobowiązań podatkowych, które powstają z chwilą doręczenia decyzji (decyzji ustalających albo konstytutywnych). Termin ten nie ma zastosowania do decyzji deklaratoryjnych, wymierzających należny podatek, którego obliczenie i zapłata jest ustawowym obowiązkiem podatnika. W sytuacji takiej wydanie decyzji jest możliwe dopóty, dopóki zobowiązanie podatkowe nie ulegnie przedawnieniu, a więc do upływu 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku²⁵.

2. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe na osoby trzecie w świetle ordynacji podatkowej

W zakresie omawianych w niniejszej części pracy przypadków za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem

²³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, art. 59 §2 pkt. 1 i 2.

²⁴ Tamże, art. 61 §3 pkt. 2.

²⁵ A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, op. cit., s. 302.

także osoby trzecie. O ile inne przepisy nie stanowią inaczej, osoby trzecie odpowiadają również za:

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

O odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w decyzji. Decyzja ta nie może zostać wydana w następujących przypadkach²⁶:

1. przed upływem 14 dni od dnia doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego,
2. przed dniem doręczenia:
 - decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej,
 - decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta,
 - decyzji w sprawie zwrotu zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług.

Ordynacja podatkowa różnicuje dolegliwości, środki odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe w zależności od tego, czy dana osoba odpowiada za działania (zaniechania) własne, czy też ponosi konsekwencje cudzych zachowań (zaniechań), przewidując zarówno odpowiedzialność osobistą, jak i rzeczową²⁷.

Egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna.

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 jednak²⁸:

1. nie pobranych należności,

²⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, art. 108. § 1.

²⁷ A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, op. cit., s. 303.

²⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, art. 110.

2. odsetek za zwłokę oraz kosztów egzekucyjnych powstałych po dniu uprawomocnienia się orzeczenia o rozwodzie.

Członek rodziny podatnika odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem prowadzącym działalność gospodarczą lub wykonującym wolny zawód 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. Odpowiedzialność ta jednak nie dotyczy osób, które w okresie stałego współdziałania z podatnikiem były osobami, wobec których na podatniku ciążył obowiązek alimentacyjny - w zakresie wynikającym z obowiązku alimentacyjnego²⁹.

Przepis powyższy stosuje się również do małżonków, którzy zawarli umowę o ograniczeniu lub wyłączeniu ustawowej wspólności majątkowej bądź których ustawowa wspólność majątkowa została zniesiona przez sąd.

Wobec powyższego za członków rodziny podatnika uważa się zstępnych, wstępnych, rodzeństwo, małżonków zstępnych, osobę pozostającą w stosunku przysposobienia oraz pozostającą z podatnikiem w faktycznym pożyciu.

Odpowiedzialność ta jednak jest ograniczona jest do wysokości uzyskanych korzyści oraz nie obejmuje nie pobranych należności.

Nabywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za powstałe do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Przepis ten stosuje się również do nabywców środków trwałych, jeżeli zgodnie z odrębnymi przepisami środki te były ujęte w prowadzonej przez zbywcę ewidencji lub wykazie środków trwałych, a ich wartość w dniu zbycia wynosi co najmniej 10.000 złotych³⁰.

Natomiast zakres odpowiedzialności nabywcy ograniczony jest do wartości nabytego przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub środka trwałego. W przypadku zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub środka trwałego zakres odpowiedzialności nabywcy ograniczony jest ponadto do wysokości zaległości podatkowych w takiej części, w jakiej wartość nabytej zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub nabytego środka trwałego pozostaje do wartości środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych przedsiębiorstwa, które jest lub było

²⁹ Tamże, art. 111.

³⁰ Tamże, art. 112.

prowadzone przez zbywcę. W związku z powyższym zakres odpowiedzialności nabywcy nie obejmuje:

- a. zaległych należności wymienionych,
- b. odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz oprocentowania powstałych po dniu nabycia.

Przepisów tych jednak nie stosuje się do nabywców będących członkami rodziny podatnika, wymienionych we wcześniej części pracy.

Nabywający, za zgodą zbywającego, może wystąpić do organów podatkowych właściwych miejscowo dla zbywającego o wydanie zaświadczenia o wysokości jego zaległości podatkowych. W zaświadczeniu tym organ podatkowy określa wysokość zaległości podatkowych zbywającego na dzień wydania zaświadczenia. Nabywca nie odpowiada za zaległości podatkowe, które nie zostały wykazane w zaświadczeniu. Nabywca odpowiada również za zaległości podatkowe zbywcy powstałe po dniu wydania zaświadczenia, a przed dniem nabycia przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub środka trwałego, jeżeli od dnia wydania zaświadczenia do dnia zbycia:

- a. upłynęło 30 dni - w przypadku zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części,
- b. upłynęły 3 dni - w przypadku zbycia środka trwałego.

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 działalności³¹.

Dzierżawca 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. Zakres tej odpowiedzialności nie obejmuje jednak zaległych należności³².

Wspólnik spółki cywilnej, jawnej, a także komandytowej, nie będący komandytariuszem, odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki lub wspólników,

³¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, art. 113.

³² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, art. 114.

wynikające z działalności spółki. Przepis powyższy stosuje się również do byłego wspólnika, jeżeli wynikające z działalności spółki zaległości podatkowe spółki oraz innych wspólników powstały w okresie, gdy był on wspólnikiem. Orzeczenie o odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki z tytułu zobowiązań podatkowych, w tym przypadku nie wymaga uprzedniego wydania decyzji określającej wysokość zaległości podatkowych spółki³³.

Za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjnej odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna, chyba że członek zarządu wykaże, że we właściwym czasie zgłoszono upadłość lub wszczęto postępowanie układowe albo że niezgłoszenie upadłości oraz brak postępowania układowego nastąpiły nie z jego winy, bądź też wskaże on mienie, z którego egzekucja jest możliwa. Odpowiedzialność członków zarządu spółki obejmuje również zobowiązania podatkowe, które powstały w czasie pełnienia przez nich obowiązków członków zarządu spółki³⁴.

Osoba prawna powstała w wyniku podziału innej osoby prawnej odpowiada za zaległości podatkowe tej osoby całym swoim majątkiem solidarnie z³⁵:

- a. innymi osobami prawnymi powstałymi w wyniku podziału,
- b. innymi osobami prawnymi powstałymi w wyniku podziału oraz z osobą prawną, która uległa podziałowi.

W przypadku innych osób prawnych powstałych w wyniku podziału oraz osoby prawnej, która uległa podziałowi odpowiedzialność obejmuje zaległości podatkowe osoby prawnej, która uległa podziałowi, z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych do dnia podziału. Nie można jednak wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat. Przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji, o której mowa następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej została wydana³⁶.

Kwoty, o których mowa powyżej podlegają w każdym roku podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych

³³ Tamże, art. 115.

³⁴ Tamże, art. 116.

³⁵ Tamże, art. 117.

³⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, art. 118.

w pierwszych dwóch kwartałach danego roku w stosunku do analogicznego okresu poprzedniego roku³⁷.

W porozumieniu z Prezesem Głównego Urzędu Statystycznego ogłasza je w drodze obwieszczenia Minister Finansów do dnia 15 sierpnia danego roku.

W doktrynie prawa podatkowego³⁸ zwraca się uwagę na niekonsekwencje ustawodawcy w kształtowaniu odpowiedzialności podatnika, jakim w myśl art. 1a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³⁹ jest podatkowa grupa kapitałowa, a jednocześnie jedna ze spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej jest płatnikiem podatku dochodowego należnego od podatkowej grupy kapitałowej. Poszczególne instytucje ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie w pełni uznają też byt podatkowoprawy podatkowej grupy kapitałowej, przy jednoczesnym uznawaniu podmiotowości podatkowej poszczególnych spółek ją tworzących.

3. Ordynacja podatkowa: Kaskadowa odpowiedzialność osób trzecich za długi podatkowe

Przepisy ordynacji podatkowej realizują zasadę maksymalnego zabezpieczenia interesu wierzyciela podatkowego, czyli fiskusa. Zabezpieczenie to odbywa się przede wszystkim poprzez możliwość ustanowienia hipoteki przymusowej, zastawu skarbowego czy zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego. Za zobowiązania podatkowe odpowiada jednak nie tylko sam podatnik, lecz także osoby z nim związane.

Jednak za zobowiązania podatkowe odpowiada nie tylko sam podatnik, lecz także inne podmioty nazywane w ordynacji podatkowej osobami trzecimi w stosunku do podatnika⁴⁰.

Odpowiedzialność tych osób opiera się na stosunku osobistym do podatnika (członek rodziny, rozwiedziony małżonek) lub kontaktach gospodarczych (nabycie

³⁷ Tamże, art. 119.

³⁸ M. Kalinowski, Podmiotowość prawna podatnika, Toruń 1999, s. 262-264.

³⁹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2000 r., nr 54, póź. 654 z późn. zm.

⁴⁰ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, art. 107 – 118.

przedsiębiorstwa podatnika lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa podatnika, zawarcie umowy leasingu lub umowy dzierżawy). Osoby trzecie odpowiadają własnym majątkiem, przy czym przesłanki odpowiedzialności są ściśle określone w przepisach ordynacji podatkowej i wiążą się z zaistnieniem określonego w ustawie stanu faktycznego (np. nabycie przedsiębiorstwa podatnika). Ten stan faktyczny to quasi-obowiązek podatkowy. Jednak do rzeczywistego obciążenia osoby trzeciej odpowiedzialnością za podatki niezbędne jest wydanie decyzji ustalającej wysokość należności, za które odpowiada osoba trzecia. Decyzja ta ma charakter konstytutywny, to znaczy dana należność powstaje dopiero z chwilą jej doręczenia. Przed doręczeniem decyzji istnieje jedynie potencjalny obowiązek zapłaty, który z różnych powodów może się nie skonkretyzować, np. z powodu przedawnienia.

Osoby trzecie odpowiadają za zaległości podatkowe podatnika. Zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności. Zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej także niepodatkowa należność budżetowa jest podatkiem. Należność, za którą odpowiada przynajmniej potencjalnie osoba trzecia, należy do kategorii niepodatkowej należności budżetowej⁴¹. W związku z powyższym osoba trzecia w stosunku do podatnika potencjalnie odpowiada nie tylko za należne od podatnika podatki sensu stricto, lecz także za należności, za które podatnik odpowiadał jako osoba trzecia. Mamy więc do czynienia z kaskadowością odpowiedzialności osoby trzeciej i przerzucaniem tej odpowiedzialności na kolejne podmioty biorące udział w obrocie gospodarczym. Jednak z przepisów ordynacji podatkowej można wyprowadzić wniosek, że osoba trzecia odpowiada tylko za takie zobowiązania podatnika, które istniały w dniu, w którym zaistniała przesłanka powodująca powstanie odpowiedzialności osoby trzeciej (np. nabycie środka trwałego).

Odpowiedzialność osoby trzeciej konkretyzuje się dopiero w dniu wydania i doręczenia decyzji o jej odpowiedzialności. Przedtem te należności nie istnieją i podobnie jak obowiązek podatkowy są jedynie należnościami potencjalnymi.

Przepisy ordynacji podatkowej zawierają zatem ukryte mechanizmy przenoszenia odpowiedzialności podatkowej na kolejne podmioty, które odpowiadają za zobowiązania wynikające z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, która została doręczona innemu podmiotowi.

⁴¹ Tamże, art. 3 pkt 3 lit. c.

Takie przenoszenie odpowiedzialności na te podmioty jest sprzeczne z zasadą wyrażoną w ordynacji podatkowej, że odpowiedzialność osób trzecich dotyczy odpowiedzialności za podatnika, tzn. odpowiedzialności za podatek w sensie ścisłym, a nie odpowiedzialności za każdy rodzaj zobowiązania, który ciążył na podatniku i jest podatkiem w rozumieniu ordynacji podatkowej (np. podatkiem w rozumieniu ordynacji podatkowej są także należności osób trzecich)⁴².

4. Odpowiedzialność osób trzecich w świetle wyroków Sądu Najwyższego

Odpowiedzialność osób trzecich, uregulowana w ordynacji podatkowej, ma zawsze charakter posiłkowy. Jest ona instytucją wyjątkową. Mamy z nią do czynienia wtedy, gdy brak jest, z różnych powodów, podatnika ponoszącego osobistą odpowiedzialność za zaległość podatkową. Aby osoby trzecie ponosiły odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe, niezbędne jest wydanie, przez odpowiednie organy, decyzji o tym orzekającej. Decyzja ta ma charakter konstytutywny.

Możliwości wydania decyzji o odpowiedzialności osób trzecich są wymienione enumeratywnie w art. 110-117 ordynacji podatkowej. Ze względu na wspomniany powyżej charakter przedmiotowej instytucji nie jest możliwe wydanie decyzji w stosunku do innych osób niż przewidzianych w przywołanych przepisach - nie miałyby ona podstawy prawnej. Niedopuszczalne jest też orzekanie o odpowiedzialności na podstawie wykładni systemowej czy celowościowej.

Wyrok NSA z 23.08.2002 r.⁴³

Artykuł 114 ordynacji podatkowej stwarza podstawę prawną tylko i wyłącznie do pociągnięcia do odpowiedzialności podatkowej jako osoby trzeciej dzierżawcy i użytkownika nieruchomości stanowiąc, że „dzierżawca (użytkownik) nieruchomości odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem będącym właścicielem, użytkownikiem wieczystym lub posiadaczem samoistnym nieruchomości za zaległości

⁴² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, art. 107 § 1.

⁴³ Wyrok NSA z 23.08.2002 r., sygn. I SA/PO 326/02.

podatkowe z tytułu zobowiązań podatkowych, wynikających z opodatkowania nieruchomości, powstałych podczas trwania dzierżawy (użytkowania)”. Treść art. 114 ordynacji podatkowej nie daje jakichkolwiek podstaw prawnych do tego, by właściciela nieruchomości można było pociągnąć do odpowiedzialności podatkowej jako osobę trzecią za zaległości podatkowe dzierżawcy nieruchomości (podatnika).

Działalność gospodarcza

Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych, wykonywanie wolnego zawodu może być kwalifikowane jako działalność wykonywana osobiście⁴⁴ lub jako pozarolnicza działalność gospodarcza⁴⁵. Należy jednak zwrócić uwagę, że w tym pierwszym wypadku jest ważny nie tylko rodzaj podmiotu, na rzecz którego są one świadczone, ale także charakter świadczonych usług.

W sytuacji, gdy podatnik został zarejestrowany jako podmiot gospodarczy, w tym wypadku realizujący faktycznie działalność menedżerską, przychody osiągnięte z tego rodzaju działalności powinny być uznawane za przychody ze źródła przychodów, jakim jest działalność gospodarcza, a nie działalność wykonywana osobiście. Działalność wykonywana osobiście nie musi bowiem spełniać kryteriów cechujących działalność gospodarczą, na przykład kryterium ciągłości.

Wyrok NSA z 14.03.2002 r.⁴⁶

Działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych od działalności⁴⁷ wykonywanej osobiście odróżnia nie tyle fakt realizowania osobiście działalności na rzecz określonego kręgu podmiotów, nie mających przymiotu „ludności”, lecz zarobkowy, zorganizowany, zawodowy, określony administracyjno - prawnie i ciągły (powtarzalny i stały) charakter prowadzonej działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o działalności gospodarczej, pozwalający na uczestnictwo w obrocie gospodarczym.

⁴⁴ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm., art. 13 pkt 8 i art. 14a.

⁴⁵ Tamże, art. 14 i art. 14a.

⁴⁶ Wyrok NSA z 14.03.2002 r., sygn. akt I SA/Wr 2057/99

⁴⁷ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 10 ust. 1 pkt 3.

Nienależny zwrot VAT

Prezentowane orzeczenie NSA rozstrzyga kwestię możliwości uznania za zaległość podatkową nienależnie otrzymanego zwrotu podatku VAT odmiennie niż zapadłe w podobnych sprawach orzeczenia Sądu Najwyższego (sygn. akt III RN 111/99, sygn. akt III RN 17/98).

W podatku VAT przyjęto zasadę samoobliczania kwoty podatku. Nienależnym wywiązaniem się podatnika z zobowiązania podatkowego w sytuacji otrzymania zwrotu podatku VAT, powodującym powstanie podlegającej oprocentowaniu zaległości podatkowej, jest tylko taka sytuacja, kiedy na skutek dokonania wadliwego rozliczenia przez podatnika nie został wykazany podatek do zapłaty. Nie mieści się w zakresie tego pojęcia wykazanie kwoty zwrotu wysokości większej niż ta w rzeczywistości podlegająca.

Otrzymany nienależnie zwrot podatku naliczonego VAT nie jest zaległością podatkową ani na gruncie przepisów ustawy z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, ani na gruncie ordynacji podatkowej. Należy jednak zaznaczyć, że ordynacja podatkowa pozwala na traktowanie sumy zwrotu na równi z zaległością podatkową i w konsekwencji - na naliczanie odsetek za zwłokę.

Wyrok NSA z 14.04.2002 r.⁴⁸

Otrzymany nienależnie zwrot podatku naliczonego VAT nie jest w swej istocie zaległością podatkową na gruncie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych, co oznacza, że w okresie obowiązywania tej ustawy brak było podstaw prawnych do naliczania odsetek za zwłokę od kwoty nienależnie dokonanego zwrotu.

Stosowanie przepisów art. 52 i art. 53 ordynacji podatkowej w odniesieniu do zwrotu podatku naliczonego nienależnie otrzymanego przed 1 stycznia 1998 r. możliwe jest dopiero od tej daty, co oznacza, że odsetki za zwłokę od kwoty nienależnie otrzymanego zwrotu, który nastąpił w okresie obowiązywania ustawy o zobowiązaniach podatkowych, naliczane mogą być za okres od 1 stycznia 1998 r., to jest od dnia wejścia w życie ordynacji podatkowej.

⁴⁸ Wyrok NSA z 14.04.2002 r., sygn. akt SA/Sz 2187/00

Literatura:

1. Brzeziński B., Wprowadzenie do nauki prawa podatkowego, Toruń 2001
2. Gomulowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, LexisNexis, Warszawa 2002
3. Kalinowski M., Podmiotowość prawna podatnika, Toruń 1999
4. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2000 r., nr 54, póź. 654 z późn. zm.
5. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.
6. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, Dz. U. z dnia 13 listopada 1997 r.
7. Wyrok NSA z 14.03.2002 r., sygn. akt I SA/Wr 2057/99
8. Wyrok NSA z 14.04.2002 r., sygn. akt SA/Sz 2187/00
9. Wyrok NSA z 23.08.2002 r., sygn. I SA/PO 326/02
10. Wyrok NTA z 27 lutego 1934 r., 1. rej. 6498/29