

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

W numerze:

Michał Skwarek

**Uwolnienie się przez
członka zarządu sp. z o.o.
od odpowiedzialności
za jej zobowiązania na podstawie
przesłanki zgłoszenia wniosku
o ogłoszenie upadłości
we właściwym czasie
lub niezgłoszenia tego wniosku
bez swojej winy**

Damian Kuszewski

**Rozszerzony obowiązek podatkowy
– formy następstwa prawnego**

Michał Wasilenko

**Ewolucja nieefektywnych
form wygasania
zobowiązań podatkowych**

Nr 10 (27) październik 2020

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



Edukacja zdjęcie utworzone przez Racool_studio - pl.freepik.com



Russell Bedford
taking you further

www.russellbedford.pl



Projekt opodatkowania spółek komandytowych podatkiem dochodowym od osób prawnych (CIT) ma wejść w życie już od 01.01.2021 roku. Aby zabezpieczyć swoją działalność, zadbaj o przekształcenie formy działalności.

Przekształcenie składa się z kilku kroków:

- 1. sporządzenie planu przekształcenia;**
- 2. podjęcie uchwały o przyjęciu planu przekształcenia;**
- 3. złożenie przez wspólników oświadczenia o uczestnictwie w spółce przekształcanej;**
- 4. dokonanie w rejestrze przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego wpisu przekształcanej spółki jawnej;**
- 5. złożenie wniosku o ogłoszenie w Monitorze Sądowym i Gospodarczym o przekształceniu spółki komandytowej w spółkę jawną.**

Zadbaj o przyszłość swojego biznesu. Powierz profesjonalistom jego optymalizację.

al. Jerozolimskie 123A, 02-017 Warszawa

T: 22 276 61 80, E: office@russellbedford.pl

Zabezpiecz swój biznes

Przekształcenie spółki komandytowej w spółkę jawną, krok po kroku



Nasi specjaliści przeprowadzą dla ciebie uproszczone postępowanie przekształcenia działalności tak, aby była jak najbardziej opłacalna i jednocześnie zgodna ze znowelizowanym prawem.

Polecamy

Ewolucja nieefektywnych form wygasania zobowiązań podatkowych

Michał Wasilenko

Autor skupia się na omówieniu nieefektywnych form wygasania zobowiązań podatkowych, z uwzględnieniem stanowiska doktryny i sądów administracyjnych. Formy te, zwłaszcza przedawnienie zobowiązań podatkowych, pełnią funkcję porządkującą i stymulującą oraz stanowią instrument pewności prawa, gdyż niewykonane w określonych terminach uprawnienia i obowiązki powinny być uchylone.

Patrz str. 25

Rozszerzony obowiązek podatkowy – formy następstwa prawnego

Damian Kuszewski

W przepisach Ordynacji podatkowej przewidziane są sytuacje, w których to nie podmiot pierwotnego stosunku prawnopodatkowego będzie w końcowym rozrachunku odpowiedzialny za zaspokojenie zobowiązania podatkowego. Autor, przedstawiając stanowisko doktryny i orzecznictwa, analizuje w opracowaniu zagadnienia związane z rozszerzeniem zakresu odpowiedzialności podatkowej, ze szczególnym uwzględnieniem następstwa prawnego podmiotu.

Patrz str. 6

Kontrola wydatkowania środków pomocowych

Justyna Zając-Wysocka

Podatnicy mogą spodziewać się – po otrzymaniu wsparcia w różnej postaci, w ramach tzw. Tarcz Antykryzysowych, Tarczy Finansowej oraz pozostałych form pomocy związanych z COVID-19 – kontroli wydatkowania otrzymanych środków. Jak wynika z dokonanej w artykule analizy, terminy na przeprowadzenie kontroli, w przeciwieństwie do okresu finansowania większości tych form wsparcia, są dosyć długie, zaś zakres kontroli – bardzo zróżnicowany.

Patrz str. 13

Uwolnienie się przez członka zarządu sp. z o.o. od odpowiedzialności za jej zobowiązania na podstawie przesłanki zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie lub niezgłoszenia tego wniosku bez swojej winy

Michał Skwarek

Członkowie zarządu spółki z o.o. mogą w określonych przypadkach ponosić solidarną odpowiedzialność za zobowiązania spółki. W praktyce często toczą się w sądach spory o to, czy osoba będąca piastunem organu spółki z o.o. dochowała obowiązku złożenia wniosku o upadłość we właściwym czasie oraz czy niezgłoszenie wniosku miało miejsce bez winy tej osoby. Na pierwszym planie tych sporów często pojawia się pojęcie niewypłacalności dłużnika.

Patrz str. 38

Spis treści

NOWOŚCI

Sławomir Wach

Sprzedaż nieruchomości a podatek od towarów i usług 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

Damian Kuszewski

Rozszerzony obowiązek podatkowy – formy następstwa prawnego 6

Justyna Zając-Wysocka

Kontrola wydatkowania środków pomocowych 13

PUBLIKACJE RECENZOWANE

Michał Wasilenko

Ewolucja nieefektywnych form wygasania zobowiązań podatkowych 25

JUDYKATURA, GLOSY, INTERPRETACJE

Michał Skwarek

Uwolnienie się przez członka zarządu sp. z o.o. od odpowiedzialności za jej zobowiązania na podstawie przesłanki zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie lub niezgłoszenia tego wniosku bez swojej winy 38

Anna Skórska

Najem prywatny a działalność gospodarcza 44

Drodzy Czytelnicy

Jest to dwudzieste siódme wydanie naszego miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, który ukazuje się w formie papierowej i elektronicznej.

W 2021 roku czeka nas wiele zmian podatkowych. Ministerstwo Finansów wskazuje, że ich głównym celem jest uszczelnienie systemu podatku dochodowego od osób prawnych w taki sposób, aby powiązać wysokość daniny uiszczanej przez duże przedsiębiorstwa – zwłaszcza firmy międzynarodowe – z rzeczywistym miejscem osiągania przez nie dochodu. Zmiany przepisów mają w zamyśle resortu ograniczyć działania optymalizacyjne podatników. Kwestię konieczności płacenia podatku CIT przez spółki komandytowe od 1 maja przyszłego roku poruszaliśmy w poprzednim wydaniu Biuletynu. Z danych ministerstwa wynika, że na koniec 2019 r. funkcjonowało w Polsce 40 578 takich podmiotów, przy czym w ostatnich latach spółka komandytowa, jako spółka prawa handlowego, ustępowała pod względem popularności tylko spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Można domniemywać, że wskutek zwiększenia obciążeń podatkowych zmniejszy się atrakcyjność pierwszej z wymienionych tu spółek.

Co do liczb, to zgodnie z uchwaloną przez Sejm nowelizacją ustaw podatkowych wprowadzony zostanie limit ulgi abolicyjnej dla podatników rozliczających dochody uzyskane poza terytorium RP – odliczenie od podatku dochodowego nie będzie mogło przekroczyć kwoty 1360 zł. Natomiast limit przychodów z roku podatkowego, umożliwiający skorzystanie z 9 proc. stawki CIT, ma wzrosnąć z 1,2 mln do 2 mln euro. Podatkowe grupy kapitałowe, bez względu na wysokość uzyskiwanych przez nie przychodów, a także podatnicy inni aniżeli te grupy, których przychód w poprzednim roku podatkowym przekroczył równowartość 50 mln euro, będą zobowiązani do podawania do publicznej wiadomości informacji o swojej strategii podatkowej. Informacje te mają m.in. dotyczyć: transakcji z podmiotami powiązanymi, działań restrukturyzacyjnych, złożonych wniosków o wydanie interpretacji podatkowych, wiążącej informacji stawkowej VAT; wiążącej informacji akcyzowej; rozliczeń podatnika na terytoriach lub w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

W tym numerze Biuletynu omawiamy tematykę dotyczącą: uwolnienia się przez członka zarządu sp. z o.o. od odpowiedzialności za jej zobowiązania na podstawie przesłanki zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie lub niezgłoszenia tego wniosku bez swojej winy; ewolucji nieefektywnych form wygasania zobowiązań podatkowych; rozszerzonego obowiązku podatkowego – form następstwa prawnego; kontroli wydatkowania środków pomocowych dostępnych w związku z COVID-19; najmu prywatnego nieruchomości a działalności gospodarczej; sprzedaży nieruchomości w kontekście podatku od towarów i usług.



*Życzę Państwu dużo zdrowia
i pożytecznej lektury!*

Dr Andrzej Dmowski

*Redaktor naczelny miesięcznika
„Doradztwo Prawne i Podatkowe
- RB Biuletyn”*

Sławomir Wach

Autor jest sekretarzem redakcji miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”. Jest dziennikarzem zajmującym się tematyką dotyczącą prawa, podatków, rachunkowości, rewizji finansowej, rynków kapitałowych, prawa pracy i HR. Jest autorem wielu publikacji z zakresu tej tematyki. Przez ponad 10 lat był redaktorem prowadzącym biuletynów elektronicznych BDO.

Słowa kluczowe: podatki, VAT, podatek od towarów i usług, opodatkowanie, nieruchomości, działalność gospodarcza, dostawa towarów, dzierżawa, umowa dzierżawy, interpretacja podatkowa, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

SPRZEDAŻ NIERUCHOMOŚCI A PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

Organy podatkowe w swoim stanowisku dotyczącym opodatkowania zbycia nieruchomości podkreślają, że wprowadzie generalnie osoby fizyczne dokonujące transakcji związanych z ich majątkiem prywatnym nie są podatnikami VAT, ale też w celu uznania czy tak jest rzeczywiście, trzeba poddać analizie każdy przypadek sprzedaży, przekazania bądź darowizny towarów, które stanowią część majątku, jaki nie został nabyty celem jego odsprzedaży lub wykonywania innych czynności w ramach działalności gospodarczej. Organy zwracają również uwagę, że dostawa nieruchomości będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług tylko wtedy, gdy wykona ją podmiot działający dla tej czynności jako podatnik VAT. Ponadto okoliczności jej dokonania powinny mieć też cechy działalności gospodarczej, która obejmuje szczególnie, zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ (dalej: u.p.t.u.) czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych².

1. Wprowadzenie

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał 16 października 2020 r. indywidualną interpretację podatkową³ w kwestii czy sprzedaż nieruchomości będzie podlegała podatkowi od towarów i usług jako dostawa terenów budowlanych. Autorzy wniosku, mający małżeńską wspólność majątkową, zawarli 20 maja 2020 r. przedwstępną umowę sprzedaży nieruchomości (niezabudowanej działki, nie objętej miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego), przy czym wnioskodawca, który jest stroną postępowania, jest czynnym podatnikiem VAT, ale nie wykorzystywał w jakiejkolwiek formie tej nieruchomości w prowadzonej działalności gospodarczej związanej z transportem drogowym, natomiast wnioskodawczyni nie jest podatnikiem VAT i nie prowadzi działalności gospodarczej. Kupujący (spółka prawa han-

dlowego, czynny podatnik VAT) według tej umowy miał m.in. uzyskać prawomocną decyzję o warunkach zabudowy dla sprzedanej nieruchomości oraz decyzję o pozwoleniu na budowę na tej działce obiektów zgodnie z jego planami inwestycyjnymi. Kupujący otrzymał także od sprzedających pełnomocnictwo dotyczące występowania przed organami administracji publicznej, w tym odbioru decyzji i postanowień, a także w sprawie czynności, których celem będzie uzyskanie warunków technicznych w związku z przyłączeniem m.in. do sieci elektroenergetycznej i wodociągowej.

Co istotne dla sedna interpretacji, wnioskodawcy zawarli również tego samego dnia z kupującym mającą charakter odpłatny (czynsz za okresy miesięczne) umowę dzierżawy tej nieruchomości na czas nieokreślony (której obowiązywanie w myśl aneksu skró-

1 T.j. Dz.U. 2020 poz. 106 z późn. zm.

2 Więcej na ten temat P. Dymłang, *Osoba fizyczna podatnikiem VAT przy zbywaniu nieruchomości – okoliczności świadczące o profesjonalnym charakterze podejmowanych działań w świetle najnowszych orzeczeń*, „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, nr 8 (25), sierpień 2020.

3 Sygn. 0114-KDIP4-2.4012.460.2020.1.SKJ.

cono do trzech miesięcy), zgadzając się na dysponowanie nią przez dzierżawcę na cele budowlane. Autorzy wniosku zadali organowi podatkowemu trzy pytania o charakterze implikującym: czy przy sprzedaży nieruchomości będą działali jako podatnicy VAT; czy jeśli tak będzie, to sprzedaż działki będzie podlegała VAT jako dostawa terenów budowlanych, niekorzystających ze zwolnienia z tego podatku oraz czy w sytuacji takiego opodatkowania będą zobligowani do udokumentowania transakcji, wystawiając – każdy w swoim imieniu – fakturę na kwotę odpowiadającą połowie ceny sprzedaży?

2. Dzierżawa nieruchomości jako bezpłatne świadczenie usług

W ocenie wnioskodawców interpretacji odpowiedź na trzy powyższe pytania powinna być twierdząca. Uzasadniając swoje stanowisko zwrócili oni uwagę, że osiąganie dochodów ze składnika majątku wskazuje na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u., a istotą umowy dzierżawy jest to, iż dochodzi (za umówiony czynsz) do odpłatnego świadczenia usług (o którym stanowi art. 8 ust. 1 u.p.t.u.) przez właściciela dla dzierżawcy. Autorzy wniosku, wskazując, że będą działali jako podatnicy VAT, powołali się m.in. na dwa orzeczenia TSUE. W wyroku z 4 grudnia 1990 r.⁴ stwierdził on, że „wynajem działki budowlanej wraz z prawem do wybudowania na niej i późniejszego użytkowania budynku, w zamian za roczny czynsz, jest prowa-

dzeniem działalności gospodarczej”, zaś w wyroku z 26 września 1996 r.⁵ wskazał, iż „wynajem majątku rzeczowego (...) należy zaklasyfikować jako działalność gospodarczą w rozumieniu artykułu 9 ust. 2 VI Dyrektywy”⁶. Wedle wnioskodawców wykorzystywanie terenów w sposób ciągły występuje „poprzez oddanie ich w stosunki obligacyjne (najem, dzierżawa, leasing itp.)”.

Wnioskodawcy przypomnieli, że w myśl art. 37 § 1 pkt 1 ustawy z 25 lutego 1964 r. - Kodeks rodzinny i opiekuńczy⁷ zgoda drugiego małżonka jest potrzebna do dokonania czynności prawnej prowadzącej do zbycia, obciążenia, odpłatnego nabycia nieruchomości lub użytkowania wieczystego, jak również prowadzącej do oddania nieruchomości do używania lub pobierania z niej pożytków, natomiast wedle art. 43 § 1 oboje małżonkowie mają równe udziały w majątku wspólnym. Dlatego autorzy wniosku, jako współwłaściciele nieruchomości, powinni wystawić, każdy we własnym imieniu, fakturę na kwotę odpowiadającą połowie ceny sprzedaży.

3. Działania charakterystyczne dla obrotu nieruchomościami

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawców w trzech rozpatrywanych pytaniach za prawidłowe. Wskazał, że kluczowe w kwestii opodatkowania VAT transakcji sprzedaży działki jest to, czy autorzy wniosku „podjęli/podejmą aktywne działania w zakresie (profesjonalnego) obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzy-

stywanych przez producenta, handlowca i usługodawcę w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u.”. Organ podzielił ich ocenę, że „dzierżawa nieruchomości stanowi odpłatne świadczenie usług (...) i podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na mocy art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. Tym samym wypełnia ona określoną w art. 15 ust. 2 u.p.t.u. definicję działalności gospodarczej, bez względu na to, czy dzierżawa jest prowadzona w ramach działalności gospodarczej, czy jako odrębne źródło przychodu w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

Według organu podatkowego wnioskodawcy podjęli/będą zatem podejmowali działania podobne do tych, jakie wykonują podmioty zajmujące się profesjonalnie obrotem nieruchomościami (...) i w tej konkretnej sytuacji nie można uznać, że przedmiotem dostawy będzie składnik majątku osobistego zainteresowanych, a sprzedaż nieruchomości będzie stanowiła realizację prawa do rozporządzania tym majątkiem”. Dyrektor KIS stwierdził też, że ponieważ w dniu zawarcia właściwej (nie przedwstępnej) umowy, nabywca będzie dysponował prawomocną decyzją dotyczącą pozwolenia na budowę, to cała nieruchomość będzie terenem budowlanym, a zatem jej zbycie nie będzie korzystało ze zwolnienia z VAT w myśl art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u. Podkreślił też, że każdy z wnioskodawców powinien uwzględnić w swojej fakturze wyłącznie sprzedaż części nieruchomości, która jest jego własnością.

4 Wyrok TSUE z 4 grudnia 1990 r., *W.N. Van Tiem przeciwko Staatssecretaris van Financien*, C-186/89.

5 Wyrok TSUE z 26 września 1996 r., *Renate Enkler przeciwko Finanzamt Hamburg*, C-230/94.

6 Szósta dyrektywa Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG).

7 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1359.

Damian Kuszewski

Konsultant podatkowy Russell Bedford Poland sp. z o.o. Autor jest absolwentem Szkoły Głównej Handlowej na kierunku Finanse i Rachunkowość, a obecnie studentem Wydziału Prawa na SWPS. Od 2018 r. związany z Russel Bedford Poland sp. z o.o. Przedmiotem jego zainteresowań zawodowych jest prawo podatkowe, a w szczególności zagadnienia dokumentacji cen transferowych. Dowodem pogłębiania wiedzy w tym zakresie jest certyfikat TPE od The Institute of International Tax Law and Finance.

Słowa kluczowe: podatki, podatek dochodowy, obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe, Ordynacja podatkowa, następstwo prawne, sukcesja uniwersalna, spadek, przejęcie, przekształcenie, podział, łączenie spółek, zarząd sukcesyjny, przedsiębiorstwo w spadku, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

ROZSZERZONY OBOWIĄZEK PODATKOWY – FORMY NASTĘPSTWA PRAWNEGO

„Na tym świecie pewne są tylko śmierć i podatki” – ta słynna, trąca dziś truizmem maksyma wypowiedziana przez amerykańskiego polityka Benjamina Franklina, jest znana każdej osobie rozliczającej podatki. Odnosząc się do daniny, jaką są podatki, uczony i filozof z pewnością miał na myśli obowiązek podatkowy, który przeradza się następnie w zobowiązanie podatkowe. Chociaż stosunek ten łączy organ skarbowy oraz podatników, nie oznacza to, że jest on ograniczony wyłącznie do tych dwóch stron. Niejednokrotnie bowiem bywa tak, że pierwotnie ukształtowany stosunek prawnopodatkowy może ulec modyfikacji podmiotowej. Chodzi tu o sytuacje, w których z tytułu zobowiązania podatkowego do zapłaty wzywany jest inny podmiot niż pierwotnie do tego zobowiązany. Autor, przedstawiając stanowisko doktryny i orzecznictwa, analizuje w opracowaniu zagadnienia związane z rozszerzeniem zakresu odpowiedzialności podatkowej, ze szczególnym uwzględnieniem następstwa prawnego podmiotu.

1. Wprowadzenie

W celu skoncentrowania się na wyżej wskazanej tematyce i bardziej szczegółowym omówieniu przypadków wymienionych bezpośrednio w ustawie z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa¹ (dalej: o.p.), należy najpierw przybliżyć pojęcia obowiązku oraz zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 4 o.p. „obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach”. Jest to zatem instytucja obiektywna, a jej powstanie jest niezależne od woli podmiotów podlegających takiemu obowiązkowi, czyli podatników. Jest on nakładany wyłącznie z mocy ustawy, ma więc również przymusowy charakter. Samo w sobie pojęcie to jest nieskonkretyzowane, co odróżnia je od zobowiązania podatkowego. Bowiem sam fakt zaistnienia zdarzenia, które powodowało powstanie powinności świadczenia pieniężnego (obowiązek podatkowy nie może wystąpić w formie niepieniężnej) nie

oznacza jeszcze, że podmiot nim objęty będzie zobowiązany do jego zapłacenia, np. z powodu zastosowania ulg podatkowych albo wystąpienia przedawnienia². Taka definicja wywołuje także pewne wątpliwości doktrynalne. „Podkreśla się w szczególności, że w obszarze prawa podatkowego termin »obowiązek podatkowy« używany jest w wielu znaczeniach, odbiegających z reguły od przedstawionej powyżej definicji. W doktrynie pojawiają się także twierdzenia, że posługiwanie się tym pojęciem staje się bezużyteczne”³.

W kolejnym artykule o.p. podana jest ogólna definicja zobowiązania podatkowego, stanowiąca, iż: „Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego”⁴. To pojęcie wyróżnia się większą konkretnością. Ordynacja podatkowa przewiduje dwa sposoby powstawania zobowiązań podatkowych, tj. z mocy prawa, jak i na skutek

1 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1325 z późn. zm.

2 Por. D. Kuszewski, *Instytucja przedawnienia w polskim prawie podatkowym*, „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, nr 4 (21), kwiecień 2020.

3 D. Mączyński, *Pojęcie obowiązku i zobowiązania podatkowego* [w:] D. Mączyński, A. Gomułowicz, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.

4 Art. 5 o.p.

doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego⁵. W literaturze wskazuje się również istnienie różnic w relacji czasowej między powstaniem obowiązku i zobowiązania podatkowego. W przypadku podatków o otwartym stanie faktycznym, takich jak np. podatki dochodowe, obowiązek podatkowy nie musi być co do momentu określony w ustawie. W tym wypadku istotny jest bowiem początek stanu faktycznego, jak rozpoczęcie roku podatkowego, który skonkretyzuje się po zakończeniu tego roku, kiedy i jeżeli zaistnieją wszelkie przesłanki do powstania zobowiązania podatkowego. W przypadku podatków o zamkniętym stanie faktycznym, jak przy podatku od towarów i usług, wyznaczone prawem czynności tworzą zamknięty stan faktyczny powiązany z zapłatą podatku, odpłatną dostawą towarów, co powoduje, że obowiązek i zobowiązanie podatkowe następują niemalże równocześnie.

Można zatem uznać, że nie każdy obowiązek podatkowy zakończy się powstaniem zobowiązania podatkowego, ale żadne zobowiązanie podatkowe nie powstanie bez wcześniejszego obowiązku⁶. Równocześnie podkreślane jest, że obowiązek podatkowy, jak również zobowiązanie podatkowe, nie może być przekazywane lub cedowane na inne podmioty na podstawie umów cywilnoprawnych lub innych porozumień⁷.

W przepisach o.p. przewidziane są sytuacje, w których to nie podmiot pierwotnego stosunku prawnopodatkowego będzie w końcowym rozrachunku odpowiedzialny za za-

spokojenie zobowiązania podatkowego. W takich przypadkach mówi się o rozszerzeniu zakresu podmiotowego odpowiedzialności podatkowej. Rozumie się pod tą postacią zarówno następstwo prawne podmiotu, jak i odpowiedzialność podatkową osób trzecich.

Celem niniejszego artykułu jest omówienie ogólnych zasad dotyczących rozszerzonego zakresu podmiotowego odpowiedzialności podatkowej, jako że w poszczególnych ustawach podatkowych istnieją szczegółowe unormowania odnoszące się do opisanych tu przedmiotowych zagadnień. Z powodu obszerności analizowanego materiału opracowanie zostało podzielone na dwie części – pierwszą, w której autor skupia się na formach następstwa prawnego zarówno w przypadku osób prawnych jak też fizycznych, i drugą, charakteryzującą odpowiedzialność podatkową osób trzecich.

2. Następstwo prawne a obowiązek podatkowy

O następstwie prawnym, zwanym również sukcesją uniwersalną, można mówić w wypadku, gdy dochodzi do unicestwienia bytu podmiotu zobowiązanego. Należy wskazać, że samo takie zdarzenie nie daje podstaw do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, gdyż nie jest jedną z form wskazanych w art. 59 § 1 o.p.⁸. Zasadą ogólną jest, że całość praw i obowiązków podatkowych przejmują następcy prawni. Odnosi się to zarówno do tych o charakterze materialnoprawnym, jak i proceduralnym. W orzecznictwie formułuje się m.in.

pogląd, że sukcesja może dotyczyć również ochrony, jaką zapewnia interpretacja prawa podatkowego⁹. Brak jest jednak jednolitości poglądów w kwestii tego, czy sukcesja warunkowana jest uprzednim zastosowaniem się przez poprzednika sukcesora do interpretacji¹⁰. Celem takiego uregulowania jest zapewnienie wierzytelności podatkowym możliwości egzekucji należnych im zobowiązań podatkowych, z drugiej zaś strony umożliwienie następcom korzystania z praw poprzedników. Przepisy o.p. odrębnie normują sytuację osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej i osób fizycznych.

W przypadku osób prawnych i jednostek organizacyjnych niebędących osobami prawnymi wyróżnia się następstwa prawne na skutek przejęcia, przekształcenia oraz podziału. W przypadku osób fizycznych mowa jest bardziej o następstwie w formie spadkobrania.

Warto tutaj podkreślić, że przepisy o.p. odnoszące się do zagadnienia następstwa prawnego, unormowane w art. 93-106, stanowią *lex generalis* w stosunku do ewentualnych unormowań tej problematyki w ustawach dotyczących poszczególnych podatków.

Chociaż o.p. określa bardzo szerokie granice sukcesji podatkowej, obejmujące zarówno tych, na których ciąży ograniczony, jak i nieograniczony obowiązek podatkowy¹¹, to doznaje ona również ograniczeń. Bowiem normy kolizyjne ustanowione w art. 93e wskazują, że przepisy te „stosuje się w zakresie, w jakim odrębne

5 Art. 21 o.p.

6 Należy jednocześnie podkreślić, że orzecznictwo sądowe wskazuje na niedopuszczalność utożsamiania pojęcia zobowiązania podatkowego z zaległością podatkową, zdefiniowaną w art. 51 § 1 o.p. Prowadzi to bowiem do nieścisłości, które mogą budzić poważne wątpliwości interpretacyjne, choćby przy wykonywaniu decyzji, por. wyrok WSA w Rzeszowie z 11 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Rz 67/14.

7 Strony mogą się jednak umówić na przeniesienie ciężaru ekonomicznego podatku poprzez odpowiednią rekompensatę.

8 Wyjątkiem jest pkt 11 wzmiankowanego przepisu, stanowiący, że wygaśnięcie zobowiązania może wystąpić w przypadku „nabycia spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego stwierdzonego przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku – ze skutkiem na dzień otwarcia spadku”, nie można jednak w tym wypadku mówić o następstwie prawnym.

9 Por. wyrok NSA z 8 września 2016 r., sygn. akt II FSK 2210/14.

10 Por. wyrok NSA z 27 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 884/13 oraz wyrok NSA z 22 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 2903/14.

11 Wyrok NSA z 26 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1675/11.

ustawy, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz inne ratyfikowane umowy międzynarodowe, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, nie stanowią inaczej”. Takim przykładem może być np. art. 7 ust. 3 pkt 4 i 5 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹² (dalej: u.p.d.o.p.), wykluczający uwzględnienie strat przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych – w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, z wyjątkiem przekształcenia spółki kapitałowej w inną spółkę, a także strat przedsiębiorstw państwowych przejmowanych lub nabywanych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji.

Należy również wspomnieć, że „Regulacja zawarta w art. 93 i n. o.p. odnosi się do praw i obowiązków wynikających ze stanów faktycznych zaistniałych przed datą łączenia podmiotów. Nie odnosi się natomiast do kwestii praw i obowiązków wynikających ze stanów faktycznych, z którymi ustawodawca łączy możliwość skorzystania z danego uprawnienia, zaistniałych już po dacie ewentualnego łączenia”¹³.

3. Następstwo prawne osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej

Następstwo takie może wystąpić zarówno w przypadku nowo powstałej osoby prawnej poprzez połączenie podmiotu, jak i w przypadku przejęcia innej osoby

prawnej oraz osobowej spółki handlowej. Zgodnie z art. 93 o.p. taki podmiot przejmuje wszelkie prawa i obowiązki przewidziane w przepisach podatkowych każdej z łączących się osób lub spółek. Podobne regulacje dotyczą podmiotów powstałych na skutek przekształcenia innej osoby prawnej lub spółki niemającej osobowości prawnej¹⁴. Istotne w tej kwestii jest odpowiednie określenie momentu połączenia jako daty, w której dochodzi do sukcesji podatkowej. W tym wypadku zgodnie z art. 493 § 2 ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych¹⁵ (dalej: k.s.h.) następuje to z dniem „wpisania połączenia do rejestru właściwego według siedziby, odpowiednio spółki przejmującej albo spółki nowo zawiązanej (dzień połączenia)” lub zgodnie z art. 552 k.s.h. „z chwilą wpisu spółki przekształcanej do rejestru (dzień przekształcenia)”.

Sukcesją uniwersalną objęte są zatem połączenia:

- w drodze przejęcia (inkorporacji) lub fuzji – opisane w art. 492 § 1 pkt 1 oraz pkt 2 k.s.h.;
- banków działających w formie spółek akcyjnych – ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe¹⁶;
- przedsiębiorstw państwowych – ustawa z 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych¹⁷;
- gmin – ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym¹⁸;

- powiatów – ustawa z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym¹⁹;
- spółdzielni – ustawa z 16 września 1982 r. Prawo spółdzielcze²⁰;
- jednostek badawczo-rozwojowych – ustawa z 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych²¹.

Odróżnić również należy następstwo prawne przewidziane w innych gałęziach prawa, gdyż nie musi to jednoznacznie oznaczać istnienia sukcesji podatkowej. Potwierdzenie można znaleźć w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2016 r.²²: „Sukcesja uregulowana w przepisach o.p. ma szczególny charakter, wynikający z publicznego charakteru objętych nią praw i obowiązków, co oznacza, że w sytuacji, gdy przepisy innych gałęzi prawa przewidują następstwo prawne, nie jest to jednoznaczne z istnieniem sukcesji podatkowej, a do przejęcia podatkowych praw i obowiązków konieczna jest wyraźna podstawa w przepisach prawa podatkowego”.

Inny rodzaj następstwa prawnego przy osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej następuje w przypadku przejęcia lub podziału²³. Takie podmioty wchodzą „we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki osoby prawnej dzielonej, pozostające w związku z przydzielonymi im, w planie podziału, składnikami majątku”²⁴. Zasa-

12 T.j. Dz.U. 2020 r. poz. 1406 z późn. zm.

13 Wyrok WSA w Warszawie z 19 stycznia 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 1185/11.

14 Art. 93a o.p.

15 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1526.

16 T.j. Dz.U. 2019 poz. 2357.

17 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1644.

18 T.j. Dz.U. 2020 poz. 713.

19 T.j. Dz.U. 2020 poz. 920.

20 T.j. Dz.U. 2020 poz. 275.

21 Dz.U. 2001 nr 33 poz. 388.

22 Sygn. akt II FSK 1133/14.

23 Podziałowi nie podlegają jednak spółki osobowe.

24 D. Mączyński, *9.1.1. Następstwo prawne osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej* [w:] D. Mączyński, A. Gomułowicz, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.

da ta ma zastosowanie jednak wyłącznie w przypadku, gdy wydzielony lub dzielony majątek stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa²⁵.

W art. 529 § 1 k.s.h. wymienionych zostało kilka sposobów dokonania podziału, a mianowicie:

- podział przez przejęcie – następuje przez przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na inne spółki za udziały lub akcje spółki przejmującej, które obejmują wspólnicy spółki dzielonej;
- podział przez zawiązanie nowych spółek – następuje przez zawiązanie nowych spółek, na które przechodzi cały majątek spółki dzielonej za udziały lub akcje nowych spółek;
- podział przez przejęcie i zawiązanie nowej spółki – następuje przez przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na istniejącą i na nowo zawiązaną spółkę lub spółki;
- podział przez wydzielenie – część majątku spółki dzielonej jest przenoszona na istniejącą spółkę lub spółkę nowo zawiązaną.

Wstępowanie w prawa i obowiązki tak wydzielonych majątków spółki następuje zgodnie z utworzonym planem podziału. Jak już wspomniano wcześniej w kwestii sukcesji, przepisy o.p. regulują tę sytuację w sposób autonomiczny w odniesieniu do praw i obowiązków prawa podatkowego. Wskazuje na to zwłaszcza postanowienie Sądu Najwyższego z 19 maja 2016 r.²⁶, w którym podkreślono, że art. 531 § 1 i 2 oraz art. 536 § 1 k.s.h. nie mają

zastosowania do zobowiązań podatkowych. W przypadku podziału momentem sukcesji podatkowej będzie dzień wykreślenia jej z rejestru (dzień podziału)²⁷; w przypadku podziału przez wydzielenie moment ten następuje w dniu wpisu jej do rejestru, natomiast w przypadku przeniesienia części majątku spółki dzielonej do istniejącej spółki, w dniu wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej²⁸.

W porównaniu do następstwa prawnego, jakie występuje w przypadku łączenia, łączenia przez przejęcie albo przekształcenia osób prawnych, sukcesja ograniczona jest wyłącznie do wydzielonych składników majątku, można zatem mówić o częściowej sukcesji uniwersalnej. „Ustawodawca, aby wyeliminować jakiekolwiek wątpliwości co do zakresu przedmiotowego opisanej w ww. przepisie sukcesji, podkreślił, że chodzi tutaj o wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki i powiązał je jedynie z przydzielonymi w planie podziału składnikami majątku”²⁹.

Rozwiązanie to jest istotne w kontekście zasady zaufania do działania organów podatkowych. Oznacza ono bowiem, że sukcesor nie zostanie obciążony nadmiernymi zobowiązaniami, które nie są skorelowane z odpowiednimi aktywami, tzn., że ewentualne ryzyko jest mu odpowiednio wynagradzane. Analogicznie ogranicza to również nabycie przez niego praw, których z takimi składnikami majątku powiązać nie sposób. Taką korelację należy uznać za racjonalną.

W przypadku przejęcia składników majątku, których nie można zakwalifikować jako zorganizowanej części przedsiębiorstwa, osoba prawna nie może zostać uznana jako sukcesor uniwersalny. Może ona jednak ponieść odpowiedzialność za zaległości podatkowe jako osoba trzecia, na podstawie art. 117 o.p., tzn. w sposób solidarny³⁰.

Przedstawione powyżej zasady dotyczące następstwa prawnego dotyczą także nabywców przedsiębiorstw państwowych oraz spółek, które na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych nabyły lub przejęły te przedsiębiorstwa, zgodnie z art. 94 o.p. W opisanych powyżej sukcesjach wskazywano głównie na obowiązki związane z zapłatą świadczenia podatkowego, warto jednak podkreślić, że następstwo prawne może zrodzić również prawo do skorzystania z przysługujących unicestwianym lub wydzielanym bytom praw do np. zwrotu nadpłaty czy stosowania uproszczonej formy płatności zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych.

W tym drugim przypadku z takiej formy rozliczania zaliczek może skorzystać również spółka, która przejęła inne spółki w wyniku konsolidacji. W piśmie Izby Skarbowej w Warszawie z 9 czerwca 2010 r.³¹ czytamy na ten temat: „W związku z tym, że połączenie spółek poprzez przejęcie nie ma wpływu na podmiotowość prawną spółki przejmującej, Spółka jako podmiot przejmujący zachowuje ciągłość prawną i organizacyjną, co pozwala na skorzystanie z możliwości płatności

25 Pojęcie to jednak nie jest zdefiniowane w przepisach o.p. Brak jest również w systemie prawa uniwersalnej definicji tego pojęcia, która znajdowałaby zastosowanie dla potrzeb prawa podatkowego. Wykształtowała się ona na łamach orzecznictwa, gdzie wskazuje się, że „zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa jest część zespołu składników materialnych i niematerialnych podporządkowanych formom organizacyjnym i przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych”, patrz wyrok NSA w Lublinie z 15 marca 1996 r., sygn. akt SA/Lu 477/95.

26 Sygn. akt III CZP 20/16.

27 Art. 530 § 1 k.s.h.

28 Art. 530 § 2 k.s.h.

29 Wyrok WSA w Krakowie z 10 marca 2016 r., sygn. akt. I SA/Kr 24/16.

30 Szerzej ten sposób rozszerzenia obowiązku podatkowego zostanie opisany w drugiej części artykułu.

31 Sygn. IPPB3/423-200/10-4/ER, LEX nr 36609.

zaliczek w formie uproszczonej. Z uwagi na to, że nie ma odmiennych przepisów dotyczących sytuacji spółek po połączeniu, Spółka stoi na stanowisku, że wysokość zaliczki na podatek CIT należnej za rok następujący po połączeniu należy ustalić jako 1/12 podatku należnego wynikającego z zeznania rocznego złożonego w poprzednim roku podatkowym. Jeżeli z takiego zeznania nie wynikał podatek należny, to za podstawę obliczenia zaliczki należałoby przyjąć zeznanie podatkowe złożone w roku poprzedzającym dany rok podatkowy o dwa lata, o ile z niego wynika podatek należny. Podstawą będzie wyłącznie rozliczenie podatkowe – zeznanie podatkowe składane przez Spółkę, czyli zeznanie jeszcze sprzed połączenia. Taka zasada wynika z brzmienia przepisu art. 25 ust. 6 u.p.d.o.p.³². Pod warunkiem oczywiście, że następca prawny będzie spełniał warunki do stosowania odpowiedniego prawa, w tym wypadku warunki wymienione w art. 25 ust. 6 u.p.d.o.p.³³.

Przy każdej sukcesji praw należy zatem dokładnie przeanalizować przepisy materialne dotyczące ewentualnie przysługujących sukcesorowi praw, pod względem poprawności ich zastosowania do jego osoby.

4. Jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną

Szczególna regulacja dotyczy przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową (opisana w art. 93a § 4 o.p.). Taka spółka wstępuje wyłącznie w prawa przekształcanego przedsiębiorcy związane

z prowadzoną działalnością gospodarczą, następstwo nie obejmuje obowiązków podatkowych, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych.

Przepis ten uwzględnia specyfikę takiego przekształcenia. „W tym przypadku przekształcenie oznacza nie tylko zmianę formy organizacyjnej podatnika, lecz także zasadniczą zmianę reguł opodatkowania, w szczególności w zakresie opodatkowania dochodu. Ustawodawca uznał w takim przypadku za zasadne wyłączyć następstwo w zakresie obowiązków podatkowych i w zakresie tych praw podatkowych, które z istoty opodatkowania nie mają zastosowania do osób prawnych”³⁴.

W zakresie poniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe zastosowanie znajdzie wprowadzony do o.p. 1 lipca 2012 r. art. 112b, konstytuujący odpowiedzialność solidarną jednoosobowej spółki kapitałowej wraz z tą osobą fizyczną³⁵. Jest to zatem specyficzny rodzaj unormowania, w którym w zakresie praw możemy mówić o następstwie prawnym, ale odnośnie do obowiązków podatkowych już tylko o odpowiedzialności osób trzecich. Analogiczna sytuacja występuje w przypadku wniesienia do spółki niemającej osobowości prawnej swojego przedsiębiorstwa jako wkładu na pokrycie swojego udziału³⁶.

5. Następstwo prawne osób fizycznych

Odnośnie do osób fizycznych, ich spadkobiercy przejmują przewidziane w prze-

pisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy. Prawa o charakterze niemajątkowym związane z prowadzoną przez niego działalnością przechodzą na spadkobierców wyłącznie pod warunkiem dalszego jej prowadzenia na ich rachunek. Chociaż przepisy o.p. ani nie definiują pojęcia spadkobiercy ani nie odsyłają do odpowiednich regulacji ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny³⁷ (dalej: k.c.), nie ma żadnych wątpliwości, że posługując się tym pojęciem chodzi o jego rozumienie cywilistyczne³⁸. Spadkobiercą może być więc zarówno osoba fizyczna, jak i osoba prawna, a także może to wynikać z testamentu, jak i z ustawy. Do odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy k.c. szczególnie w zakresie przyjęcia i odrzucenia spadku³⁹.

Odpowiedzialność spadkobierców obejmuje:⁴⁰

- zaległości podatkowe, w tym również za zaległości, o których mowa w art. 52 oraz art. 52a o.p.;
- odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy;
- pobrane, a niewpłacone podatki z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika lub inkasenta;
- niezwrócone przez spadkodawcę zaliczki na naliczony podatek od towarów i usług oraz ich oprocentowanie;
- opłatę prolongacyjną;
- koszty postępowania podatkowego;
- koszty upomnienia i koszty postępowania egzekucyjnego prowadzone-

32 P. Małecki, M. Mazurkiewicz [w:] P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*, wyd. X, Warszawa 2019.

33 W sposób naturalny wskazany przykład nie dotyczyłby spółki powstałej poprzez połączenie innych osób prawnych, gdyż ten podmiot nie spełniałby podstawowego warunku opisanego we wskazanym artykule do wyznaczenia wysokości należnej zaliczki. Jako nowa spółka nie posiadałaby bowiem zeznania podatkowego za rok poprzedzający dany rok podatkowy, a w tym zakresie nie mogłaby skorzystać z zeznań podatkowych podmiotów sprzed połączenia.

34 D. Mączyński, *9.1.1. Następstwo prawne osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości...*, *op. cit.*

35 Również ten sposób rozszerzenia obowiązku podatkowego zostanie szerzej opisany w drugiej części artykułu.

36 Art. 93a § 5 o.p.

37 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1740.

38 Wyrok NSA z 25 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1175/12.

39 Art. 98 § 1 o.p.

40 Art. 98 § 2 o.p.

go wobec spadkodawcy, powstałe do dnia otwarcia spadku.

W celu uniknięcia przez następców prawnych nadmiernego ryzyka związanego z przejęciem praw i obowiązków podatkowych, zostały stworzone instrumenty prawne chroniące spadkobierców. Zatem od dnia śmierci do dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu o nabyciu spadku lub zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia, nie dłużej jednak niż do dnia upływu 2 lat od śmierci spadkodawcy, nie rozpoczynają się, a rozpoczęte ulegają zawieszeniu, biegi terminów przedawnienia zobowiązania podatkowego, zwrotu nadpłaty i przedawnienia prawa do zwrotu nadpłaty⁴¹. O zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców orzeka organ podatkowy w drodze decyzji⁴². Spadkobiercy uzyskują również uprawnienia procesowe, niejako wstępując w miejsce strony zmarłej w toku postępowania dotyczącego praw i obowiązków spadkodawcy⁴³.

Ostateczną zaś formą ochrony spadkobierców jest obowiązek organu podatkowego do zawiadomienia ich o:⁴⁴

- złożonych przez spadkodawcę odwołaniach od decyzji, zażaleniach na postanowienia i skargach do sądu administracyjnego;
- decyzjach wydanych na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 lub 2 o.p., jeżeli nie upłynął termin płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej lub termin płatności rat;
- decyzjach i postanowieniach, które zostały doręczone spadkodawcy,

a w dniu jego śmierci nie upłynął jeszcze termin do złożenia odwołania, zażalenia lub skargi do sądu administracyjnego;

- wszczętej kontroli podatkowej;
- złożonych przez spadkodawcę wnioskach o wszczęcie postępowania;
- postępowaniach wszczętych z urzędu wobec spadkodawcy.

Dodatkowo terminy do złożenia odwołania, skargi albo zażalenia do sądu administracyjnego rozpoczynają swój bieg ponownie od dnia doręczenia zawiadomienia. Podkreślić należy, że opisana powyżej odpowiedzialność dotyczy wyłącznie spadkobierców, którzy przyjmą spadek. Podatnik, który skutecznie odrzuci spadek nie ponosi odpowiedzialności za zaległości podatkowe spadkodawcy. Pomocna w podjęciu decyzji może być nie tylko informacja przekazywana na podstawie art. 103 o.p., ale również zaświadczenie o wysokości zobowiązań podatkowych spadkodawcy. Zgodnie bowiem z art. 306f organ podatkowy może na wniosek osoby, która uprawdopodobni, iż może być spadkobiercą, wydać zaświadczenie o wysokości znanych temu organowi zobowiązań podatkowych spadkodawcy, wymienionych w art. 98 § 1 i 2. W przypadku niezakończonych postępowań podatkowych organ podaje przybliżoną wartość zobowiązania.

6. Przedsiębiorstwo w spadku jako następca prawny

Nowością w zakresie następstw prawnych obowiązku podatkowego było wprowadzenie z dniem 25 listopada

2018 r. na mocy ustawy z 24 sierpnia 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej⁴⁵ (dalej: u.z.s.) nowej kategorii następców prawnych, jakimi są przedsiębiorstwa w spadku. W myśl art. 3 pkt 16 o.p. pojęcie to definiuje się zgodnie z brzmieniem określonym we wzmiankowanej ustawie⁴⁶. W przypadku śmierci przedsiębiorcy majątkiem takim może zarządzać ustanowiony zarządca sukcesyjny, do momentu uregulowania praw do spadku. Zarządcą może być osoba fizyczna powołana albo za życia przedsiębiorcy albo w ciągu 2 miesięcy od jego śmierci. Celem tej nowelizacji było ustanowienie instrumentu prawnego pozwalającego na kontynuację działalności przedsiębiorstwa w sytuacji, gdy oddalone jest w czasie przejęcie spadku przez krąg spadkobierców, np. z powodu przynależenia do niego osób małoletnich. Przed wprowadzeniem tej nowelizacji dziedziczenie przedsiębiorstw osób fizycznych mogło się odbywać wyłącznie częściowo. Na spadkobierców zmarłego przedsiębiorcy mogły przejść nieruchomości przedsiębiorstwa, wyposażenie, towar lub prawa niematerialne. Z momentem śmierci spadkodawcy wykreślano z rejestru nazwę firmy, numer NIP czy zezwolenia lub licencje. Jak zatem widać, nie było to dziedziczenie przedsiębiorstwa jako takiego, ale raczej jego majątku. Ustawodawca zauważył ten problem, czego skutkiem było wprowadzenie opisywanej instytucji.

„Jest charakterystyczne to, że do przyjęcia, iż istnieje przedsiębiorstwo w spadku, nie jest konieczne, by w majątku przedsiębiorcy znajdowało się przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 551 k.c., a więc takie,

41 Art. 99 o.p.

42 Art. 100 o.p.

43 Art. 102 o.p. Przepis ten dotyczy również możliwości uzyskania uprawnień procesowych przez następców prawnych osób prawnych.

44 Zgodnie z art. 103 o.p.

45 Dz.U. 2018 poz. 1629.

46 Zgodnie z art. 2 tej ustawy jest to „zespół składników niematerialnych i materialnych, przeznaczonych do wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę, stanowiący mienie przedsiębiorcy w chwili jego śmierci oraz nabytych przez zarządcę sukcesyjnego albo przez inne osoby, gdy zarząd nie został ustanowiony, w okresie od chwili śmierci przedsiębiorcy do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego.

które wykazuje się odpowiednim zorganizowaniem zespołu składników niematerialnych i materialnych. Także wtedy, gdy nie będzie ono odpowiadało powyższej definicji albo gdy w skład spadku wchodzić będzie kilka przedsiębiorstw, będą one objęte pojęciem »przedsiębiorstwo w spadku«⁴⁷. Chociaż przedsiębiorstwo w spadku jako takie nie posiada podmiotowości cywilnoprawnej⁴⁸, to będzie jednak miało podmiotowość prawną przy niektórych podatkach, gdyż w tym zakresie będzie jednostką organizacyjną

niemającą osobowości prawnej⁴⁹. Zgodnie z art. 97 § 1b o.p. zarządca sukcesyjny będzie odpowiedzialny za wykonywanie obowiązków, m.in. składanie deklaracji oraz korzystanie z praw podatkowych, zarówno majątkowych i niemajątkowych. Podstawowym warunkiem jest jednak to, aby te czynności były związane z kontynuowaną działalnością gospodarczą.

7. Podsumowanie

Z powyższej analizy wynika wniosek, że przepisy podatkowe są dostosowane do

uwzględnienia możliwości „transferu”, a raczej przejęcia praw i obowiązków podatkowych przypisywanych zwykle do jednego podmiotu przez zupełnie inny podmiot w przypadku ustania bytu pierwotnego podatnika albo innej formy jego wydzielenia/przekształcenia. Nie jest to jedyna forma rozszerzenia obowiązku podatkowego na inne podmioty. Jak zostało to wspomniane we wstępie, w o.p. przewiduje się również odpowiedzialność osób trzecich, której to zglebienie będzie tematem drugiej części artykułu.

47 S. Babiarz [w:] B. Dauter i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019, art. 97.

48 W ustawie o zarządzie sukcesyjnym nie uznaje się jej za jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej.

49 Wymienić można by tutaj m.in. podatek od towarów i usług, podatki dochodowe od osób prawnych i fizycznych, podatek akcyzowy czy od gier hazardowych.

Summary

Damian Kuszewski

Extension of the subjective scope of tax liability

The subject of the thesis is the presentation of tax regulations allowing for the extension of the subjective scope of tax liability. They take the form of legal succession and third party liability. Due to the length of the material subject has been divided into two parts. In this article, the author focused on the characterization of individual forms of legal succession, along with a description of its possible consequences in terms of substantive and procedural tax law.

KONTROLA WYDATKOWANIA ŚRODKÓW POMOCOWYCH

Proces kontroli wydatkowania środków pomocowych należy odróżnić od kontroli, jakiej uprawnione organy dokonują na etapie weryfikacji wniosków oraz przyznawania pomocy. Możemy zatem mówić o weryfikacji wstępnej oraz bieżącej (bądź końcowej). Różnią się one zakresem, a niejednokrotnie także weryfikowanymi kwestiami. W zakresie instrumentów pomocowych dostępnych w ramach tzw. Tarczy Antykrzysowej, opartej przede wszystkim o zapisy ustawy z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych¹ (dalej: uCOVID-19) oraz Tarczy Finansowej, realizowanej na podstawie Regulaminu ubiegania się o udział w programie rządowym „Tarcza Finansowa Polskiego Funduszu Rozwoju dla małych i średnich firm”², a także w ramach pozostałych form pomocy związanych z COVID-19, zakres prowadzonych kontroli jest bardzo zróżnicowany. Jak wynika z poniższej analizy, terminy na przeprowadzenie kontroli, w przeciwieństwie do okresu finansowania większości form wsparcia, są dosyć długie.

1. Generalny zakres kontroli oraz jej źródła

Zależnie od konkretnego instrumentu oraz obowiązujących przepisów, kontrole mogą obejmować:

- 1) zasadność przyznania określonej formy pomocy, weryfikację spełniania warunków uzyskania wsparcia – na etapie początkowym,
- 2) prawdziwość złożonych oświadczeń oraz przedłożonych dokumentów (w tym wniosków i dołączonych załączników),
- 3) prawidłowość wydatkowania środków,
- 4) rzetelność dokumentowania wydatków realizowanych z otrzymanych kwot wsparcia,
- 5) fakt zatrudniania pracowników objętych umową,
- 6) inne aspekty istotne dla danej formy wsparcia.

Zasadniczo zakres oraz procedura ewentualnych weryfikacji powinny znajdować się w przepisach odpowiednich ustaw (np. w uCO-

VID-19) lub w treści umowy wiążącej organ z beneficjentem wsparcia (np. w umowie o przyznanie subwencji finansowej). W celu ustalenia istotnych warunków, jakie wiążą beneficjenta oraz zakresu finansowania, w pierwszej kolejności należy dokładnie przeanalizować treść przywołanej, indywidualnej umowy, która stanowi źródło stosunku prawnego stron, wyznaczając ich prawa i obowiązki. W kwestii wspomnianych poprzednio uregulowań na poziomie ustawowym, jako przykład można wskazać art. 15gg ustawy uCOVID-19, którego treść brzmi: „Dyrektor wojewódzkiego urzędu pracy (dalej: dyrektor WUP) może przeprowadzać kontrole w okresie pobierania dofinansowania oraz w okresie 3 lat po zakończeniu okresu pobierania świadczeń u podmiotu, o którym mowa w ust. 1, w zakresie wydatkowania środków Funduszu na wypłatę świadczeń zgodnie z przeznaczeniem i w tym celu może żądać okazania wszelkiej dokumentacji z tym związanej oraz żądać złożenia stosownych wyjaśnień”.

1 Ustawa z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (t.j. Dz.U. 2020 poz. 1842).

2 Regulamin ubiegania się o udział w programie rządowym „Tarcza Finansowa Polskiego Funduszu Rozwoju dla Małych i Średnich Firm”, https://pfrsa.pl/dam/serwis-korporacyjny-pfr/documents/tarcza-finansowa-pfr/regulamin_programu_tarcza_finansowa_pfr_dla_mmmp.pdf (dostęp: 19 października 2020 r.).

Justyna Zając-Wysocka

Radca prawny, doradca podatkowy, doktorantka w Zakładzie Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, prezes zarządu w Małopolskim Instytucie Studiów Podatkowych sp. z o.o. Wiceprzewodnicząca Małopolskiego Oddziału Krajowej Izby Doradców Podatkowych. Ekspert Polskiej Izby Turystyki i członek Europejskiego Stowarzyszenia Agentów Turystycznych i Touroperatorów (EC-TAA). Wieleletni współpracownik polskich i międzynarodowych firm doradczych. Jeden z założycieli Stowarzyszenia Doktorantów i Doktorów Prawa Podatkowego z siedzibą w Krakowie. Członek polskiego Oddziału IFA (International Fiscal Association). Uczestnik licznych konferencji naukowych z zakresu prawa podatkowego. Specjalizuje się w obsłudze podmiotów gospodarczych w zakresie doradztwa prawno-podatkowego oraz obsługi sporów podatkowych. Interesuje się również opodatkowaniem spółek kapitałowych oraz procedurą sądowo-administracyjną. Jest autorką licznych publikacji eksperckich z zakresu prawa podatkowego oraz wykładowcą problematyki podatku od towarów i usług. Została uznana za jednego z najlepszych doradców podatkowych w zakresie sporów podatkowych (IX Ranking „Dziennika Gazeta Prawna”).



MAŁOPOLSKI
INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH
Spółka z o.o.

Słowa kluczowe: prawo, kontrola, COVID-19, Tarcza Antykrzysowa, Tarcza Finansowa, środki pomocowe, świadczenie postojowe, subwencja, bezzwrotna pożyczka, ochrona miejsc pracy, dofinansowanie, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

Powyższy przepis potwierdza szeroki zakres kontroli, jaką może zostać objęty beneficjent wsparcia. Warto zwrócić uwagę także na długi, aż trzyletni okres, w jakim możliwe jest zrealizowanie przez organ kontroli. Termin ten liczony jest od zakończenia okresu finansowania. W rezultacie przedsiębiorcy uzyskujący wsparcie w 2020 r. powinni zwracać szczególną uwagę na prawidłowość rozliczeń otrzymanej pomocy przynajmniej do odpowiedniej daty w 2023 r.

2. Przedmiot kontroli wydatkowania środków

2.1. Ogólne zasady wydatkowania środków pomocowych

Polskie prawo podatkowe oraz regulacje dotyczące instrumentów wsparcia w ramach walki ze skutkami COVID-19 nie nadają pojęciu „wydatkowania” znaczenia odmiennego od potocznego. W rezultacie, za Słownikiem języka polskiego PWN³, możemy przyjąć, że „wydatkować” oznacza „wydać pieniądze na coś” lub „zużyć coś”. Uwaga odnośnie do wskazanego pojęcia jest o tyle istotna, że wskazuje na instrumenty pomocowe, jakich dotyczy kontrola wydatkowania. Beneficjent wsparcia może wydać otrzymane pieniądze (czyli zużyć otrzymaną pulę środków) w wypadku, gdy uprzednio dostał on wymierną pomoc finansową, dzięki której może dokonać określonych wydatków. Dlatego kontrola wydatkowania nie obejmuje np. zwolnienia z konieczności opłacenia składek na ZUS, o którym mowa w art. 31zo uCOVID-19. Zwolnienie następuje w trybie umorzenia i o ile umorzenie może rodzić skutki podatkowe w postaci przychodu, o tyle niezasadne byłoby weryfikowanie, w jaki sposób oraz na jakie cele korzystający ze zwolnienia przeznaczył otrzymane kwoty, skoro nie ma ku temu podstaw prawnych.

Na przeszkodzie stoi w tym wypadku charakterystyka wsparcia, które nie wiąże się z przysporzeniem otrzymującemu jakichkolwiek kwot, a także brak przewidzianego w prawie celu, na jaki mają zostać zużyte kwoty umorzone.

Powyższa kwestia rzuca światło na właściwy przedmiot kontroli. Niezależnie od formy wsparcia, w wypadku analizy wydatkowania za przedmiot kontroli można uznać weryfikację zgodności dokonanych wydatków z przeznaczeniem otrzymanego finansowania (wyrażonego także przez katalog wydatków określony w ustawie lub umowie).

Na gruncie obowiązujących przepisów, dostępnych oficjalnych zasad przyznawania wsparcia oraz zapisów umów między organami a przedsiębiorcami można stwierdzić, że wskazane powyżej „przeznaczenie wsparcia” jest definiowane bardzo różnie, zależnie od specyfiki instrumentu wsparcia. Generalnie formy przeznaczenia sprowadzają się do:

- 1) wskazania bezpośredniego celu finansowania (np. środki „na dofinansowanie wynagrodzenia pracowników objętych przerwami ekonomicznymi albo obniżonym wymiarem czasu pracy”, o których mowa w art. 15g uCOVID-19);
- 2) wskazania ogólnej klauzuli, która zawiera w sobie katalog wydatków możliwych do pokrycia z otrzymanych środków (np. pożyczka „na pokrycie bieżących kosztów prowadzenia działalności gospodarczej mikroprzedsiębiorcy”, o której mowa w art. 15zzd uCOVID-19);
- 3) określenia katalogu kosztów, które można sfinansować ze wsparcia, przez wskazanie charakterystyki wydatków (np. koszt usług obcych, koszt zakupu towarów i materiałów).

Przykład takiego wyliczenia zawiera ww. Regulamin ubiegania się o udział w programie rządowym „Tarcza Finansowa Polskiego Funduszu Rozwoju dla Małych i Średnich Firm”. Dlatego też beneficjenci wsparcia powinni w pierwszej kolejności analizować, jaki jest rzeczywisty zakres wydatków, które mogą zostać sfinansowane z danego instrumentu pomocowego. Analiza powinna obejmować przede wszystkim umowy wiążące beneficjenta oraz przepisy ustawy właściwe dla otrzymanej pomocy. Obok nich warto oprzeć się także na dostępnych niekiedy zasadach przyznawania wsparcia lub innych dokumentach uzupełniających, wydanych przez właściwe kompetencyjne organy. Prawidłowe ustalenie zakresu finansowania pozwoli na bezpieczne, a przede wszystkim zgodne z prawem korzystanie ze wsparcia. W ramach wydatkowania środków należy przyjąć naczelną zasadę, zgodnie z którą wydatki realizowane z puli środków, jaką przedsiębiorca otrzymał, powinny być dokonywane wyłącznie w sposób zgodny z przeznaczeniem danej formy wsparcia. Ponadto, ze względów dowodowych oraz dla rzetelnego rozliczenia środków, dokumentacja wydatków powinna wskazywać w sposób jasny i precyzyjny na zgodność zrealizowanego wydatku z charakterem instrumentu, z którego został on sfinansowany.

Reasumując, na gruncie kontroli wydatkowania środków za prawidłowy należałoby uznać wydatek:

- 1) sfinansowany z otrzymanej puli środków,
- 2) mieszczący się w zakresie przedmiotowym wydatkowania wsparcia,
- 3) prawidłowo udokumentowany. Dalsze analizy warto przenieść na grunt poszczególnych instrumentów wsparcia.

³ <https://sjp.pwn.pl/> (dostęp: 12 października 2020 r.).

2.2. Wydatkowanie świadczenia postojowego

Świadczenie postojowe przydzielane jest przez ZUS na zasadach i w formie określonej w przepisach art. 15zq-15zza uCOVID-19. Jest to wypłata środków niepodlegająca opodatkowaniu oraz oskładkowaniu. Przepisy regulujące prawo otrzymania tej formy wsparcia nie wskazują jednoznacznie na przeznaczenie środków, w tym na zakres wydatków, jaki może być z niej sfinansowany. Wskazówkę w tym zakresie może stanowić charakter świadczenia postojowego, które stanowi częściową rekompensatę przychodów utraconych wskutek COVID-19. Warto zwrócić uwagę również na zamysł ustawodawcy, przedstawiony w uzasadnieniu do ustawy z 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw⁴ (dalej: uCOVIDzm).

Uzasadnienie do ustawy z 31 marca 2020 r.

Świadczenie nie będzie podlegać oskładkowaniu i opodatkowaniu ze względu na jego socjalny charakter. Świadczenie będzie skierowane do ww. osób, jeśli nie posiadają one innego tytułu do ubezpieczeń społecznych.

Charakter socjalny w podstawowym językowym znaczeniu, wynikającym ze Słownika Języka Polskiego⁵, oznacza związek świadczenia z zaspokojeniem podstawowych potrzeb materialnych oraz bytowych beneficjentów. Potwier-

dzeniem takiej specyfiki świadczenia są okoliczności, jakie stanowią przesłankę jego otrzymania. Zgodnie z treścią art. 15zq ust. 3 uCOVID-19 „Świadczenie postojowe przysługuje, gdy w następstwie wystąpienia COVID-19 doszło do przestoju w prowadzeniu działalności, odpowiednio przez osobę prowadzącą pozarolniczą działalność gospodarczą albo przez zleceniodawcę lub zamawiającego, z którymi została zawarta umowa cywilnoprawna”. Zatem podstawowym warunkiem przyznania wsparcia jest zaistnienie określonych, negatywnych okoliczności, w rezultacie których podmiot nie osiąga przychodów bądź osiąga je w znacznie mniejszej wartości.

Dlatego też, zgodnie z uzasadnieniem ustawy, otrzymanie świadczenia postojowego ma stanowić określoną rekompensatę nieotrzymywanych środków, zabezpieczającą socjalnie beneficjenta. Uregulowania prawne świadczenia postojowego nie ustalają zatem zamkniętego katalogu wydatków.

Powyższa analiza wskazuje jednak na ogólny charakter instrumentu wsparcia, niezawężany przez przepisy ustawy do konkretnych, wyliczonych kosztów. Zasadniczo otrzymana pomoc powinna zostać przeznaczona na podstawowe potrzeby materialne i bytowe beneficjentów.

Powyższa interpretacja opracowana jest na podstawie ogólnych regulacji oraz uzasadnienia ustawy. Niewykluczone, że przyszłe zmiany przepisów bądź praktyka organów wskażą na konkretny tryb oraz zakres kontroli oraz wpłyną na to, czy z brzmienia przepisów wyinterpretowany zostanie katalog kosztów możliwych do pokrycia ze świadczenia postojowego.

W obecnym stanie prawnym nie ma bezpośrednich wskazań oraz wykluczeń kosztów finansowanych ze świadczenia postojowego. Zakład Ubezpieczeń Społecznych wraz z Krajową Administracją Skarbową pozostają jednak organami uprawnionymi do kontrolowania beneficjenta świadczenia. Można założyć, że nadrzędnym celem kontroli byłaby prawdziwość składanych oświadczeń (także w zakresie ewentualnego przestępstwa) wraz z prawidłowością przyznania wsparcia. Organy mogą kontrolować, czy dla uzyskania wartości przychodu mieszczącej się w limitach pomocy podmiot nie odkłada płatności, nie odracza wystawienia faktur bądź nie dokonuje innych, sztucznych zmian mających na celu uzyskanie świadczenia w sposób nienależny, np. pozorując okoliczności wskazujące na przestój w działalności.

Reasumując, świadczenie postojowe posiada charakter wynikający z przepisów oraz uzasadnienia ustawy, który wskazuje w pewnym stopniu na przeznaczenie wsparcia. W ramach ogólnej kontroli dotyczącej świadczenia postojowego organy mogą podejmować starania w celu weryfikacji prawidłowości przeznaczenia środków. Skuteczna kontrola jest natomiast trudna do zrealizowania, ponieważ przepisy nie konkretyzują katalogu wydatków, jakie pokrywa świadczenie postojowe, a jednocześnie nie wynika z nich zobowiązanie beneficjenta do dokumentowania wydatków ponoszonych z puli środków.

W opinii Autorki, przeprowadzane u beneficjentów kontrole świadczenia postojowego mogłyby obejmować przede wszystkim zasadność przyznania wsparcia oraz ewentualne nieprawidłowości. Kontrola w zakresie wy-

4 Uzasadnienie ustawy z 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2020 poz. 568), <http://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=299> (dostęp: 19 października 2020 r.).

5 <https://sjp.pwn.pl/szukaj/socjalny.html> (dostęp: 19 października 2020 r.).

datkowania tego instrumentu może zostać zmarginalizowana lub niepojęta, z braku praktycznych przesłanek jej przeprowadzenia.

3. Kontrola wydatkowania bezzwrotnej pożyczki ze środków Funduszu Pracy

Pożyczka, o której mowa w art. 15zzd uCOVID-19, stanowi bezzwrotną pomoc z Funduszu Pracy na pokrycie bieżących kosztów prowadzenia działalności gospodarczej mikroprzedsiębiorcy. Już pierwszy ustęp artykułu regulującego omawiane wsparcie wskazuje na przeznaczenie pożyczki. Bieżące koszty prowadzenia działalności są szerokim zbiorem wydatków, jakie w tym wypadku wchodzi w zakres finansowania. Kategoria bieżących kosztów prowadzenia działalności nie podlega w ustawie dalszemu uszczegółowieniu. Jednocześnie koszty pokryte z pożyczki mogą zostać zaliczone do podatkowych kosztów uzyskania przychodów na zasadach ogólnych. Zgodnie z modelową umową pożyczki⁶, zawieraną między przedsiębiorcą a starostą, pierwszym zobowiązaniem umownym otrzymującego jest wykorzystanie pożyczki zgodnie z celem określonym w § 1 ust. 1 umowy pożyczki. Wskazaniem celem jest właśnie pokrycie bieżących kosztów prowadzenia działalności gospodarczej.

Pojęcie bieżących kosztów działalności należy odróżnić od pojęcia kosztów uzyskania przychodów, jakimi są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem wydatków, które ustawa podatkowa wyklucza z kosztów uzyskania przychodów. To wskazuje na niezamienny charakter tych pojęć.

Określenie „bieżące koszty działalności” nie zostało jednoznacznie zdefiniowane. Z jego językowej analizy wynika, że są to określone wydatki danej działalności, dotyczące jej bieżącego funkcjonowania. Jednocześnie do ich rozpoznania nie stosuje się konkretnych kryteriów, tak jak ma to miejsce z kosztami uzyskania przychodów. Z tego względu trzeba pamiętać, że nie każdy bieżący koszt działalności będzie kosztem uzyskania przychodów. Będą nim jedynie wydatki, które spełniają przesłanki wynikające z art. 15 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁷ (dalej: u.p.d.o.p.).

W świetle przeznaczenia wsparcia warto zwrócić uwagę na dwa aspekty jego udzielania. Pożyczka przyznawana jest na koszty:

- 1) bieżące, co już w samej nazwie wskazuje na teraźniejszy charakter kosztu,
- 2) działalności gospodarczej, co w tym wypadku przekłada się na wydatki prowadzonej przez mikroprzedsiębiorcę działalności gospodarczej, a nie np. na jego wydatki prywatne.

Uwzględnienie kosztów działalności oznacza, że możliwe do sfinansowania wydatki w dużej mierze zależne są od specyfiki danego przedsiębiorstwa. Omawiane cechy pożyczki wskazują także na możliwość pośredniego powiązania katalogu kosztów z kosztami działalności operacyjnej, o których mowa w ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości⁸ (dalej: u.o.r.).

Koszty działalności operacyjnej są powiązane z podstawowym funkcjonowaniem działalności gospodarczej. Zalicza się do nich:

- 1) amortyzację,
- 2) zużycie materiałów i energii,
- 3) usługi obce,
- 4) podatki i opłaty, w tym podatek akcyzowy,
- 5) wynagrodzenia,
- 6) ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, w tym emerytalne,
- 7) pozostałe koszty rodzajowe,
- 8) wartość sprzedanych towarów i materiałów.

Wskazane powyżej wydatki, ponoszone przez pożyczkobiorcę, w szczególności podatki, wynagrodzenia oraz ubezpieczenia społeczne można jednoznacznie powiązać z prowadzoną działalnością. Realizując finansowanie z pożyczki należy jednak pamiętać o konieczności dokonywania wydatków bieżących. Trzeba także nadmienić, że z uwagi na liczbę oraz szeroki zakres przedmiotowy dostępnego wsparcia może dojść do pokrycia się tytułów wypłat. Tak też przedsiębiorca otrzymujący dofinansowanie do wynagrodzeń z FGŚP na ochronę miejsc pracy, otrzymuje środki na pokrycie kosztów wynagrodzeń, a przez to za bezprzedmiotowe należałoby uznać pokrywanie tych kosztów także z otrzymanej pożyczki. Należy przyjąć zasadę, że dany wydatek może być finansowany z jednego instrumentu wsparcia. W innym wypadku dochodziłoby do podwójnego finansowania (pokrycia tytułów wypłat) tożsamych kosztów, które zasadniczo jest niedopuszczalne i może narazić beneficjenta na sankcje.

Dlatego też, realizując wydatki z otrzymanej pożyczki, należy mieć na uwadze jej przeznaczenie, jakim są koszty działalności o charakterze bieżącym. Co za tym idzie, pożyczkobiorca powinien unikać wydatkowania kwot pożyczki na cele

6 Wzór umowy o pożyczkę na bieżące koszty prowadzenia działalności gospodarczej, https://pliki.praca.gov.pl/Tarcza_antykryzysowa/15zzd_pożyczki/15zzd_umowa_pożyczki_v5_24.06.2020.pdf (dostęp: 19 października 2020 r.).

7 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1406.

8 T.j. Dz.U. 2019 poz. 351, z późn. zm.

podmiotów innych niż beneficjent (np. na potrzeby prywatne przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną) i zwracać szczególną uwagę, aby realizowane wydatki były zgodne ze specyfiką prowadzonej działalności oraz dały się z nią w sposób jednoznaczny powiązać.

W kontekście trybu kontroli wydatkowania należy zauważyć brak szczególnych uregulowań ustawy oraz umowy modelowej w tym zakresie. Przedsiębiorca pozostaje jednak zobligowany do współpracy z organami i do rozliczenia otrzymanego wsparcia. Konieczna jest kontrola przez organ faktu prowadzenia działalności przez okres 3 miesięcy od dnia udzielenia pożyczki oraz nadzór nad prawidłową spłatą pożyczki w wypadku braku umorzenia. Stąd też można stwierdzić, że organ może objąć zakresem weryfikacji także dokonywane wydatki. Podkreśla to zapis § 2 pkt 4 umowy modelowej⁹, wskazujący, że pożyczkobiorca zobowiązany jest do udzielania rzetelnych informacji i wyjaśnień oraz udostępnienia wszelkich dokumentów związanych z realizacją umowy. Jak już wspomniano, elementem umowy jest także zobowiązanie do wykorzystania pożyczki zgodnie z przeznaczeniem, tj. na pokrycie bieżących kosztów działalności gospodarczej. Obowiązki pożyczkobiorcy są bezpośrednio związane z realizacją umowy, zatem dokumenty odnoszące się do dokonywanych wydatków także stanowią element dokumentacji podlegający udostępnieniu organom. Dlatego też, mimo braku przepisów ustawy oraz zapisów umów, które jednoznacznie wyznaczają tryb oraz zakres kontroli, należy stwierdzić, że organ może zweryfikować wywiązywanie się przez pożyczkobiorcę ze swoich obowiązków. Jednym z nich jest właściwe przeznaczenie otrzymanych środków i posiadane w tym zakresie doku-

menty mogłyby być kontrolowane przez organ w ramach kontroli realizacji umowy.

Kluczowy jest jednak fakt, że ze wskazanych powyżej przepisów nie wynika konieczność dokumentowania wydatkowania środków. Potwierdza to udostępniona na stronie psz.praca.gov.pl instrukcja odnośnie do pożyczki, w której na pytanie: „Czy będę musiał te wydatki jakoś udokumentować?”, udzielono odpowiedzi: „Nie, podstawą będzie oświadczenie składane we wniosku”. Przywołane oświadczenie ma następującą treść: „Zobowiązuję się, że wykorzystam środki pożyczki zgodnie z jej przeznaczeniem”¹⁰.

Podsumowując, w zakresie pożyczki, o której mowa w art. 15zzd uCOVID-19, możliwe jest wywnioskowanie możliwości skontrolowania przez organ aspektów wydatkowania otrzymanych środków. Kontrola ta jednak musiałaby opierać się na ich dokumentacji, do której beneficjent nie jest zobligowany, ponieważ zastępuje ją złożonym uprzednio oświadczeniem o wykorzystaniu instrumentu pomocowego zgodnie z jego przeznaczeniem. W rezultacie kontrola wydatkowania pożyczki musiałaby mieć bardzo ograniczony zakres, a w niektórych wypadkach byłaby w ogóle bezprzedmiotowa z uwagi na brak dokumentów zakupowych, do czego pożyczkobiorca nie był uprawniony.

Stąd też można skonkludować, że intencją ustawodawcy prawdopodobnie nie było wdrożenie kontroli dokonywanych wydatków, lecz innych aspektów, obejmujących np. realizację warunków przyznania wsparcia i istnieje małe prawdopodobieństwo, że organy podejmą kroki w celu sprawdzania realizowanych wydatków.

4. Dofinansowanie na ochronę miejsc pracy, udzielane z Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych

Na podstawie wskazanego powyżej przepisu możliwe jest przyznanie szeregowi podmiotów świadczeń na rzecz ochrony miejsc pracy, wypłaty ze środków FGŚP świadczeń na dofinansowanie wynagrodzenia pracowników objętych przesto-
jem ekonomicznym albo obniżonym wymiarem czasu pracy w następstwie wystąpienia COVID-19, na zasadach określonych w powyższej ustawie. Podobnie jak w wypadku pożyczki bezzwrotnej z Funduszu Pracy, tak i tu cel finansowania został wskazany już na wstępie regulacji. Dla tego instrumentu oznacza on otrzymanie przez beneficjenta dofinansowania do wynagrodzeń (możliwie także należnych od nich składek na ubezpieczenia społeczne) określonych kategorii pracowników, które to finansowanie ma na celu zachowanie miejsc pracy.

Jak wynika z treści umowy modelowej w przedmiocie omawianego wsparcia, beneficjent zobowiązuje się do wykorzystania środków:

- 1) na warunkach określonych w niniejszej umowie,
- 2) zgodnie z określonym we wniosku celem, na jaki je uzyskał.

Zatem w zakresie wydatkowania dofinansowania wynagrodzeń uregulowano zarówno proces wydatkowania, jak i samo przeznaczenie środków. Podobnie jak w wypadku bezzwrotnej pożyczki z Funduszu Pracy, zobowiązanie umowne dotyczące właściwego przeznaczenia środków zostało ustanowione na podstawie odwołania do przepisu regulującego

9 https://pliki.praca.gov.pl/Tarcza_antykrzysowa/15zzd_pożyczki/15zzd_umowa_pożyczki_v5_24.06.2020.pdf.

10 https://pliki.praca.gov.pl/Tarcza_antykrzysowa/15zzd_pożyczki/15zzd_instrukcja_pożyczka_v6_24.06.2020.pdf (dostęp: 12 października 2020 r.).

przedmiot wsparcia. W odróżnieniu od ustawy, umowa wiążąca przedsiębiorcę z dyrektorem WUP za przedmiot wsparcia ma skonkretyzowane środki na wypłatę świadczeń określonych we wniosku, zatwierdzonym przez wskazanego powyżej dyrektora. Modyfikacja przeznaczenia wynika z praktycznej konieczności zobowiązania beneficjenta wyłącznie w zakresie, w jakim otrzymuje on wsparcie, na podstawie dokonanych wyliczeń.

Przykład

Beneficjent wsparcia składa wniosek o dofinansowanie wynagrodzeń z FGŚP. We wniosku deklaruje on także potrzebę otrzymania środków na składki na ubezpieczenia społeczne swoich pracowników. Jednocześnie przedsiębiorca otrzymał uprzednio pozytywną decyzję o zwolnieniu z konieczności opłacania tych składek. Z uwagi na brak wydatku możliwego do sfinansowania w zakresie ubezpieczeń społecznych nie zostanie przyznane dofinansowanie składek na ubezpieczenia społeczne. Umowa o dofinansowanie może zatem objąć jedynie wartości, które zaakceptował dyrektor WUP i zobowiązanie prawidłowego wydatkowania środków powstanie jedynie w zakresie dofinansowania wynagrodzeń.

Finalnie, beneficjent ma obowiązek przeznaczyć środki na wydatki wskazane w umowie, którymi co do zasady będą wydatki na wypłatę wynagrodzeń pracownikom objętym umową. Obowiązek ten podlega kontroli przez organ. Należy zwrócić uwagę na bardzo wąski zakres finansowania omawianej formy pomocy. Otrzymane środki mogą pokryć jedynie wynagrodzenia i należne od niego składki na ubezpieczenia społeczne, w wymiarze kwotowym objętym umową.

Przykład

Przedsiębiorca otrzymał dofinansowanie wynagrodzenia dla 12 pracowników.

Wszyscy zostali wyszczególnieni w załączniku do umowy. Otrzymujący zatrudnił po zawarciu umowy kilku pracowników i zdecydował, że ich wynagrodzenia także pokryje z dofinansowania przez obniżenie oraz przeniesienie dopłat dla pozostałych pracowników. Sytuacja taka jest niedopuszczalna i prawdopodobnie doprowadzi do stwierdzenia niewłaściwego wykorzystania środków. Finansowanie wynagrodzeń pozostających poza zakresem umowy nie może być zrealizowane z kwot otrzymanych na jej podstawie.

Odmienne niż w wypadku omawianych uprzednio instrumentów, kontrola dofinansowania została przewidziana wprost w umowie. Zgodnie z § 4 ust. 1 umowy modelowej może ona objąć:

- 1) przestrzeganie postanowień umowy,
- 2) wydatkowanie środków zgodnie z warunkami określonymi w umowie i we wniosku,
- 3) właściwe udokumentowanie i wykorzystanie tych środków.

Podsumowując, należy zauważyć, że dofinansowanie z art. 15g uCOVID-19 posiada bardzo wąski, ograniczony treścią umowy i wniosku zakres wydatkowania, a ponadto przewiduje w umowie zakres oraz tryb kontroli tego instrumentu. W zakresie tym mieści się m.in.:

- 1) kontrola przeznaczenia wydatków,
- 2) prawidłowość procesu ich wydatkowania oraz
- 3) udokumentowanie tych zdarzeń.

Można zatem stwierdzić, że prowadzona kontrola wydatkowania jest bardzo kompleksowa i dotyczy wszystkich finansowych aspektów związanych z otrzymaniem wsparcia. Kontrola będzie się odbywać na zasadach określonych w art. 14 ust. 3 ustawy z 11 października 2013 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z ochroną miejsc pracy (dalej:

u.o.m.p.). Kluczową informacją dla beneficjentów jest to, że prawo przeprowadzenia kontroli WUP zastrzega sobie na okres realizowania finansowania (maksymalnie 3 miesiące), a ponadto 3 lata od jego zakończenia.

W rezultacie, przy korzystaniu z dofinansowania omawianego w tym artykule należy pamiętać, że:

- 1) dofinansowanie ma praktycznie tylko jedno przeznaczenie, które wynika z wiążącej podmiot umowy z WUP,
- 2) prowadzona kontrola wydatkowania ma szeroki zakres i weryfikuje to, czy przedsiębiorca przeznaczył kwoty wyłącznie na dofinansowanie, a ponadto, czy zostało ono przekazane do właściwego odbiorcy oraz czy fakty te zostały prawidłowo udokumentowane,
- 3) organ dysponuje długim terminem na przeprowadzenie kontroli (w okresie finansowania oraz aż 3 lata po nim).

W kontekście dokumentacji należy zwrócić uwagę na zapisy umowne, bezpośrednio obligujące do przedłożenia organowi określonych dokumentów. W terminie maksymalnie 30 dni po upływie okresu pobierania przez pracowników świadczeń, beneficjent składa do właściwego WUP dokumenty potwierdzające:

- 1) prawidłowość wykorzystania środków,
- 2) że pracownicy, na których otrzymał świadczenie, byli zatrudnieni przez okres finansowania.

W uregulowaniach nie sprecyzowano, jakie dokumenty mogą stanowić potwierdzenie prawidłowości wykorzystywania środków. Uwzględniając specyfikę dofinansowania, za takie dokumenty należałoby uznać np. listy płac, potwierdzenia przelewów wykonanych na rzecz pracowników.

Dodatkowo, na żądanie dyrektora WUP, beneficjent zobowiązuje się dostarczyć:

- 1) kopię porozumienia, o którym mowa w art. 15g ust. 11 uCOVID-19,
- 2) „Wykaz pracowników uprawnionych do świadczeń wypłacanych z FGŚP” sporządzony wg wzoru udostępnianego przez WUP. Na podstawie dokumentów, które zostaną lub mogą zostać przedłożone do organu, będzie on w stanie stwierdzić nieprawidłowości w zakresie zarówno wykorzystania, jak i udokumentowania wydatkowania środków.

Nieprawidłowości wykazane w czasie kontroli mogą stanowić podstawę sankcji. Jak wskazuje treść umowy modelowej, w razie wykorzystania przez beneficjenta środków na dofinansowanie niezgodnie z warunkami określonymi w umowie lub we wniosku, beneficjent zobowiązany jest do ich zwrotu na rachunek bankowy WUP, z którego je otrzymał. Dodatkowo, oprócz kwoty dofinansowania, należy zwrócić odsetki liczone od dnia przekazania środków wykorzystanych niezgodnie z warunkami określonymi w umowie lub we wniosku. Unikanie procedury kontrolnej nie doprowadzi do uniknięcia sankcji. W razie odmowy poddania się kontroli lub jej faktycznej niemożliwości, beneficjent jest zobligowany do dokonania zwrotu otrzymanych kwot w sposób analogiczny do powyższego.

Reasumując, w zakresie przedmiotowego dofinansowania należy spodziewać się szczegółowej kontroli wydatkowania, obejmującej także stronę formalną procesu, odzwierciedloną w dokumentacji rozliczeniowej. Wszelkie ujawnione nieprawidłowości mogą obligować do zwrotu otrzymanego dofinansowania, powiększonego o wartość liczonych ustawowo odsetek.

5. Dofinansowanie części kosztów wynagrodzeń na podstawie umowy ze starostą

Powyższe dofinansowanie przyznawane jest na podstawie art. 15zzb uCOVID-19. Jest to dofinansowanie części kosztów wynagrodzeń pracowników oraz należnych od tych wynagrodzeń składek na ubezpieczenia społeczne, przyznawane w razie spadku obrotów gospodarczych w następstwie wystąpienia COVID-19. Wartość dofinansowania jest uzależniona od wielkości spadku obrotów i może wynieść od 50 do 90% kwot wynagrodzeń poszczególnych pracowników objętych wnioskiem o dofinansowanie wraz ze składkami na ubezpieczenia społeczne należnymi od tych wynagrodzeń, jednak nie więcej niż odpowiednio od 50 do 90% kwoty minimalnego wynagrodzenia za pracę w rozumieniu ustawy z 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę¹¹ (dalej: u.m.w.p.) powiększonego o składki na ubezpieczenia społeczne od pracodawcy w odniesieniu do każdego pracownika.

W zakresie finansowania przyjęto podobne rozwiązania prawne, co przy dofinansowaniu, o którym mowa w art. 15g uCOVID-19, czyli ustawowe wskazanie generalnego przeznaczenia instrumentu oraz uszczegółowienie go i indywidualizację w odniesieniu do beneficjenta przez zapisy wiążącej go z organem umowy. Rezultatem umowy jest przekazanie przedsiębiorcy środków na dofinansowanie części kosztów wynagrodzeń pracowników oraz należnych od tych wynagrodzeń składek na ubezpieczenia społeczne w razie spadku obrotów gospodarczych, określonych przez przedsiębiorcę szczegółowo we wniosku. Można zatem podsumować, że dofinansowanie omawiane w tym opracowaniu ma ustalony ustawowo oraz umownie zakres przeznaczenia.

Obejmuje on:

1) część wynagrodzeń pracowników (przy czym rozumienie pojęcia pracownika wynika z art. 15g ust. 4 uCOVID-19), w wartości uzależnionej od wielkości spadku obrotów, oraz należnych od nich składek na ubezpieczenia społeczne,

2) wyłącznie zakres wskazany w wiążącej strony umowie dofinansowania.

Dlatego też środki otrzymane przez beneficjenta mogą trafić wyłącznie na sfinansowanie wskazanego celu i powinny być właściwie udokumentowane, aby w razie kontroli wykazać prawidłowość wydatkowania. Podobnie jak w wypadku innych umów określających wsparcie antykryzysowe, pierwszym zobowiązaniem umownym beneficjenta jest wykorzystanie środków otrzymanych na mocy umowy zgodnie z wynikającym z wniosku celem, na jaki je uzyskał. Cel został wskazany powyżej i jest on w tym wypadku jasny i precyzyjny, dla danego przedsiębiorcy jest jednoznacznie ustalony w umowie. Stan związania wydatków zakresem umowy oznacza w praktyce brak możliwości pokrywania wynagrodzeń i składek w sposób i w wartości innej niż wynikającej z umowy. Dodatkowo pracownicy nieuwzględnieni w umowie, mimo zatrudnienia u beneficjenta, nie będą mogli korzystać z danej puli środków.

Otrzymaniu dofinansowania towarzyszą także obowiązki o charakterze dokumentacyjnym. Odzwierciedlenie znajdują w obowiązku przekazania do UP w terminie 30 dni po upływie okresu finansowania:

- 1) dokumentów potwierdzających prawidłowość wykorzystania środków,
- 2) dokumentów potwierdzających zatrudnienie pracowników, na których przyznano dofinansowanie.

¹¹ T.j. Dz.U. 2018 poz. 2177.

Odnosząc się bezpośrednio do kontroli wydatków, ma ona uregulowanie w § 3 umowy modelowej dofinansowania, zawieranej między beneficjentem a starostą reprezentowanym przez dyrektora określonego we wniosku do UP. W przepisie tym UP zastrzega sobie prawo do kontroli w zakresie:

- 1) przestrzegania postanowień umowy,
- 2) wydatkowania środków zgodnie z warunkami określonymi w umowie lub we wniosku,
- 3) właściwego udokumentowania oraz wykorzystania tych środków.

Kontrola może być przeprowadzona w okresie dofinansowania oraz przez 3 lata po jego zakończeniu. W wypadku odmowy poddania się przez beneficjenta kontroli lub w razie faktycznego braku możliwości jej przeprowadzenia, powstaje u beneficjenta obowiązek zwrotu na rachunek bankowy Urzędu Pracy (dalej: UP), z którego otrzymał środki, całości tych środków w terminie 30 dni od dnia doręczenia mu wezwania starosty. W praktyce takie uregulowanie wskazuje na konieczność stwierdzenia określonych zdarzeń przez starostę, który dopiero w ich następstwie wezwie beneficjenta do zwrotu kwot wsparcia.

Podobne rozwiązanie przyjęto w wypadku stwierdzenia wykorzystania środków niezgodnie z warunkami określonymi w umowie lub we wniosku. Wówczas be-

neficient zobowiązany będzie do zwrotu na rachunek bankowy UP, z którego otrzymał środki, środków w części wykorzystanych niezgodnie z warunkami zawartymi w umowie lub we wniosku. Tak jak w wypadku odmowy poddania się kontroli, terminem na dokonanie zwrotu jest 30 dni od doręczenia wezwania starosty. Zwrotowi podlega jednak część wykorzystanego niewłaściwie.

W wypadku całkowitej nieprawidłowości może dojść do konieczności pełnego zwrotu, aczkolwiek zasadą jest wydzielanie części rozliczonej nieprawidłowo. Jak już wspomniano, częścią wykorzystaną w sposób niezgodny z przeznaczeniem będą m.in. kwoty:

- 1) finansujące wynagrodzenia (oraz odpowiednio składki) pracowników innych niż określonych w umowie,
- 2) przeznaczone faktycznie na wydatki inne niż wynagrodzenia oraz składki,
- 3) nieznajdujące pokrycia w realizowanych wydatkach.

Stwierdzenie takich nieprawidłowości może nastąpić wskutek przeprowadzenia kontroli, ponieważ wymaga zestawienia faktycznego przepływu środków z ich przewidzianym umownie przeznaczeniem. Po stwierdzeniu zaistnienia takich okoliczności starosta wezwie podmiot do zwrotu tej części dofinansowania, jaka zostanie uznana za zrealizowaną niezgodnie z przeznaczeniem.

Biorąc pod uwagę ryzyko potencjalnych nieprawidłowości oraz zestaw przepisów

regulujących kwestie kontrolne, beneficjenci dofinansowania powinni spodziewać się skontrolowania ich rozliczeń w zakresie tego instrumentu. Jako środek zabezpieczający przed zaistnieniem konieczności zwrotu należy wskazać postępowanie zgodnie z zapisami umowy, a przez to pokrywanie części kosztów wynagrodzeń jedynie w odniesieniu do pracowników ujętych w umowie i w wartościach w niej wskazanych oraz rzetelne dokumentowanie wydatków. Otrzymane środki powinny w sposób jednoznaczny dać się powiązać z określonymi wypłatami, na podstawie dokumentacji posiadanej przez beneficjenta.

6. Subwencja Polskiego Funduszu Rozwoju oraz zakres jej wydatkowania

Subwencja, będąca przedmiotem zainteresowania ogromnej grupy przedsiębiorców, była przyznawana w ramach programu rządowego „Tarcza Finansowa Polskiego Funduszu Rozwoju dla Małych i Średnich Firm”.

Źródłem praw i obowiązków beneficjentów programów jest, obok umowy subwencji, wspomniany już regulamin akcji¹² (obecnie w wersji z 28 maja 2020 r.). W jego treści określono podstawowe warunki korzystania z Tarczy Finansowej, odpowiednio dla mikrofirm oraz dla sektora MŚP (małych i średnich przedsiębiorstw). Określeniu regulaminowemu podlegał także cel realizowanego finansowania.

¹² Regulamin ubiegania się o udział w programie rządowym „Tarcza Finansowa...”, *op. cit.*

Tabela 1. Cele finansowania dla sektora MŚP oraz mikrofirm

| Cele finansowania w programie dla MŚP i mikrofirm |
|--|
| <p>Pokrycie kosztów bieżącej działalności, w tym:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wynagrodzeń pracowników, kosztów zakupu towarów i materiałów, kosztów usług obcych, bieżących kosztów obsługi finansowania zewnętrznego, kosztów najmu (lub innych umów o podobnym charakterze) nieruchomości wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, wszelkich należności o charakterze publicznoprawnym, zakupu urządzeń i innych środków trwałych niezbędnych do prowadzenia działalności gospodarczej, z wyłączeniem przeznaczenia środków na nabycie (przejęcie) w sposób bezpośredni lub pośredni innego podmiotu (zakaz akwizycji); 2) możliwość wykorzystania na przedterminową spłatę kredytów do maksymalnej wysokości 25% wartości subwencji finansowej; 3) zakaz przeznaczania środków z subwencji finansowej na płatności do właściciela, osób lub podmiotów powiązanych z właścicielem przedsiębiorstwa. |

Opracowano na podstawie regulaminu akcji „Tarcza Finansowa Polskiego Funduszu Rozwoju dla Małych i Średnich Firm”¹³.

Tożsame wskazania znajdują się w § 7 regulaminu. Na podstawie jego treści można stwierdzić, że subwencja przeznaczona jest na pokrycie kosztów bieżącej działalności. Jest to szeroki, aczkolwiek ograniczony katalog kosztów. Z ogólnej specyfiki kosztów określonej regulaminem można wywieść, że finansowane wydatki:

1) muszą stanowić koszt działalności beneficjenta,

2) muszą być związane z działalnością bieżącą.

W ramach katalogu kosztów bieżącej działalności regulamin ustanawia podkategorie, które zawierają w sobie wydatki danego rodzaju. I tak np. subwencja może być przeznaczona na sfinansowanie:

- 1) kosztów wynagrodzeń pracowników (w rozumieniu regulaminu),
- 2) kosztów zakupu towarów i materiałów,

3) kosztów usług obcych,

4) kosztów obsługi finansowania zewnętrznego,

5) kosztów najmu (lub innych umów o podobnym charakterze) nieruchomości wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej,

6) wszelkich należności o charakterze publicznoprawnym,

7) zakupu urządzeń i innych środków trwałych niezbędnych do prowadzenia

¹³ *Ibidem*.

działalności gospodarczej, z wyłączeniem przeznaczenia środków na nabycie (przejęcie) w sposób bezpośredni lub pośredni innego podmiotu,

8) przedterminowej spłaty kredytów do maksymalnej wysokości 25% wartości subwencji finansowej.

Dokonane w regulaminie wyszczególnienie wskazuje na konkretne grupy wydatków możliwych do pokrycia. W zakresie decyzji beneficjenta pozostaje jednak to, jakie koszty pokryje z otrzymanej puli, ponieważ do dyspozycji ma całą kwotę subwencji. W ramach wydatkowania nie powinno jednak następować realizowanie wydatków niebędących bieżącymi kosztami działalności danego beneficjenta (np. finansowanie prywatnych wydatków komplementariusza spółki komandytowej).

Powyższe postępowanie znajduje odzwierciedlenie w umowach subwencyjnych. W ich ramach beneficjent zobowiązuje się, że:

- 1) środki z subwencji finansowej przeznaczy wyłącznie na pokrycie kosztów prowadzonej działalności gospodarczej, z wyłączeniem przeznaczenia środków na nabycie (przejęcie) w sposób bezpośredni lub pośredni innego podmiotu,
- 2) nie przeznaczy środków z subwencji finansowej na płatności do właściciela ani osób lub podmiotów powiązanych z właścicielem przedsiębiorcy.

W rezultacie istnieje prawne zobowiązanie otrzymującego subwencję do ograniczenia wydatków do zakresu określonego w regulaminie oraz w umowie. Polski Fundusz Rozwoju zastrzega sobie prawo do realizacji kontroli na podstawie zawartej w umowie klauzuli. Wskazuje ona zasadniczo, że do czasu całkowitego zwrotu subwencji finansowej PFR może kontrolować prawdziwość informacji i oświadczeń złożonych w związku z za-

warciem umowy. Jak wskazano powyżej, jednym ze składanych oświadczeń jest zobowiązanie się do przeznaczenia środków zgodnie z ich regulaminowym celem. Zatem wydatkowanie subwencji jak najbardziej wchodzi w zakres ewentualnej kontroli.

W przypadku stwierdzenia nieprawdziwości informacji lub oświadczeń zawartych w umowie, PFR może podjąć decyzję o zwrocie przez beneficjenta całości lub części subwencji finansowej. Wówczas subwencja finansowa stanie się wymagalna w terminie 14 dni roboczych od dnia udostępnienia przedsiębiorcy informacji o decyzji PFR w sposób pozwalający mu zapoznać się z informacją o decyzji.

W kontekście terminu kontroli należy zauważyć, że powiązany jest on z okresem spłaty subwencji finansowej. Co do zasady subwencja rozliczana jest po okresie 12 miesięcy od jej przyznania, kiedy to ustalana jest m.in. wartość podlegająca zwrotowi. Niezależnie od okoliczności 25% wartości subwencji pozostanie niemalże zawsze zwrotne. Kwota zwrotna subwencji finansowej będzie spłacana w nie więcej niż 24 równych miesięcznych ratach, rozpoczynając od 13. miesiąca kalendarzowego przypadającego po dacie wypłaty subwencji finansowej. W praktyce oznacza to, że zależnie od okresu spłaty, wydatkowanie subwencji może być kontrolowane nawet przez okres ponad 3 lat.

Przedmiotem kontroli PFR dotyczącym wydatkowania środków będzie więc weryfikacja prawdziwości oświadczenia beneficjenta o przeznaczeniu subwencji wyłącznie na pokrycie kosztów bieżących prowadzonej działalności gospodarczej. Jak wskazano powyżej, nieprawidłowości stwierdzone w czasie kontroli mogą doprowadzić do decyzji PFR zobowiązującej beneficjenta do zwrotu subwencji w części lub całości. Nierozzerwalny związek z udowodnieniem realizacji swoich obowiązków ma kwestia udokumento-

wania dokonanych wydatków. Dodatkowo treść umowy subwencyjnej w sposób bezpośredni zobowiązuje beneficjenta do udzielania PFR rzetelnych informacji i wyjaśnień oraz udostępnienia wszelkich dokumentów związanych z realizacją umowy. Wydatkowanie środków stanowi niewątpliwie istotny element realizacji umowy, dlatego też podlega weryfikacji oraz dokumentacji w sposób szczególny. Z uwagi na różnorodną specyfikę wydatków, jakie można pokryć z subwencji, trudno jest określić jednoznaczny katalog dokumentów poświadczających prawidłowe wydatkowanie środków. W tym jednak zakresie warto gromadzić wszelkie rzetelne dokumenty poniesienia kosztów. Zależnie od wydatku jako przykłady można tu podać: faktury zakupowe (także faktury uproszczone, jak paragon z NIP), listy płac, potwierdzenia przelewów.

Z perspektywy dowodowej istotne jest, aby dla wydatków dokonanych z otrzymanej subwencji, na podstawie szeroko rozumianej dokumentacji, dało się określić:

- 1) beneficjenta dokonującego płatności,
- 2) otrzymującego,
- 3) datę jej dokonania,
- 4) oraz jej przedmiot, tak aby możliwe było zweryfikowanie, czy mieści się w ramach bieżących kosztów działalności.

Podsumowując, beneficjenci Tarczy Finansowej dla MŚP muszą liczyć się z ryzykiem kontroli, ponieważ zobowiązali się umownie do właściwego wydatkowania środków. Z uwagi na kwoty, jakie przyznawane są w ramach programu, stwierdzenie konieczności zwrotu części lub całości miałyby dotkliwie konsekwencje ekonomiczne. Dlatego też w ramach tego instrumentu warto położyć szczególny nacisk na prawidłowość wydatkowania, na którą składają się właściwe rozdysponowanie środków oraz rzetelna dokumentacja procesu dysponowania kwotami subwencji.

7. Podsumowanie

Opisane w niniejszym artykule rozważania w zakresie wydatkowania oraz kontroli tego procesu stanowią przekrój rozwiązań, jakie można znaleźć na gruncie instrumentów pomocowych. Na przykładzie kilku instrumentów o różnej specyfice da się jednak dostrzec szereg podobieństw. Znacząca większość form pomocy posiada określony ustawowo lub umownie cel finansowania. Jest on określany na różne sposoby, niemniej w każdym wypadku da się wyznaczyć pewne cechy, jakimi muszą charakteryzować się wydatki zgodne z przeznacze-

niem instrumentu. Niezależnie od formy otrzymanej pomocy, beneficjenci wsparcia powinni realizować wydatki w sposób zachowawczy i w zakresie wyłącznie wskazanym w konkretnych uregulowaniach. Prawdliwość materialna poniesionego kosztu stanowi podstawową przesłankę do bezpiecznego rozliczenia wsparcia. Obok tego uwzględnić należy prawidłową, rzetelną dokumentację. Za taką można uznać dające rękojmię wiarygodności dokumenty, na podstawie których odtworzyć można przedmiot oraz okoliczności poniesienia wydatku. Połączenie tych dwóch czynników powinno

pozwolić na uchronienie się od sankcji, jakie mogą powstać w toku ewentualnych kontroli.

Jak wynika z powyższej analizy, terminy na przeprowadzenie kontroli, w przeciwieństwie do okresu finansowania większości form wsparcia, są dosyć długie. Dlatego też beneficjenci powinni szczególnie zadbać o uporządkowaną i właściwie przechowywaną dokumentację, aby nawet za kilka lat móc dowodzić prawidłowości swojego wydatkowania i tym samym uniknąć negatywnych konsekwencji.

Podstawa prawna: art. 15g, 15gg, 15 zzb, 15zzd, 15zq-15zaa, art. 31zo uCOVID-19.



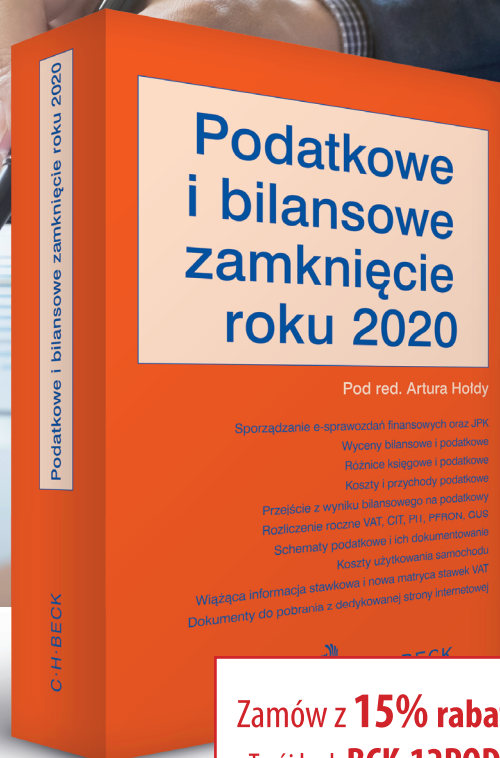
Artykuł pochodzi z książki Wydawnictwa C.H. Beck „Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2020” pod red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Holdy, <https://www.ksiegarnia.beck.pl/19591-podatkowe-i-bilansowe-zamkniecie-roku-2020-artur-holda>



ksiegarnia.beck.pl

Uwzględnia liczne zmiany podatkowe z 2020 r.

Red.: prof. nadzw. dr hab. Artur Hołda
Cena: 219 zł



Zamów z **15% rabatem!***
Twój kod: **BCK-12PODATKI**

Książka zawiera wyjaśnienia m.in. w zakresie:

- **wpływu pandemii COVID-19** na zamknięcie roczne (weryfikacja zasady kontynuacji działalności, testowanie na utratę wartości aktywów, rezerwy, ujawnienia w informacji dodatkowych do sprawozdania);
- **wpływu rozwiązań przyjętych w tarczach na przychody i koszty podatkowe** (ustalenie, czy dana dotacja, subwencja, wsparcie finansowe z różnych instytucji, zwolnienia podatkowe itd. mogą być uznane za przychód podatkowy, a wydatki z różnych form wsparcia można uznać za podatkowy koszt uzyskania przychodów);
- **zasad kontroli** wydatkowania środków przyznawanych na podstawie rozwiązań przyjętych w tarczach;
- zmian podatkowych z 2019 r. i 2020 r. mających wpływ na **rozliczenie 2020 r.** (np. ulga na złe długi w podatkach dochodowych, ulga B+R, ulga IP Box, rozliczanie strat podatkowych, koszty użytkowania samochodów osobowych, podatek u źródła, podatek od przychodów z budynków, kasy rejestrujące, możliwość zastosowania 9% obniżonej stawki CIT, wyłączenia z KUP transakcji gotówkowych);
- **zagadnień VAT** (oznaczenia i kody GTU, matryca stawek VAT, biała lista podatkowa, MPP).

Dowiedz się więcej:  kontakt@beck.pl  **81 46 13 300**

*15% rabatu od ceny katalogowej książki: *Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2020*. Kod jest jednorazowy i ważny do 31 grudnia 2020 r. do godz. 23:59, do wykorzystania wyłącznie w księgarni internetowej ksiegarnia.beck.pl. Kod należy wprowadzić w pierwszym kroku koszyka w polu „Kod rabatowy”. Szczegółowe warunki korzystania z kodu dostępne są w regulaminie.

EWOLUCJA NIEEFEKTYWNYCH FORM WYGASANIA ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

Zmiany poszczególnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych można prześledzić, poddając analizie rozwiązania wprowadzone w ustawie z 15 marca 1934 r. - Ordynacja podatkowa¹, dekrete z 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych², dekrete z 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych³, ustawie z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych⁴ i aktualnej ustawie z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁵ (dalej o.p.). Na łamach naszego Biuletynu przedstawiliśmy ewolucję efektywnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych⁶; w niniejszym opracowaniu Autor skupia się na omówieniu nieefektywnych form tego wygasania, z uwzględnieniem stanowiska doktryny i sądów administracyjnych. Formy te, zwłaszcza przedawnienie zobowiązań podatkowych, pełnią funkcję porządkującą i stymulującą oraz stanowią instrument pewności prawa, gdyż niewykonane w określonych terminach uprawnienia i obowiązki powinny być uchylone.

1. Wprowadzenie

W o.p. zamieszczony jest zamknięty katalog sposobów wygaśnięcia zobowiązań podatkowych, który obejmuje⁷:

- 1) zapłatę;
- 2) pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta;
- 3) potrącenie;
- 4) zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku;
- 5) zaniechanie poboru;
- 6) przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych;
- 7) przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym;
- 8) umorzenie zaległości;

9) przedawnienie;

- 10) zwolnienie z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m⁸ (zwolnienie z obowiązku zapłaty w przypadku zastosowania się do interpretacji, następnie zmienionej lub nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji);
- 11) nabycie spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego, stwierdzonego przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku – ze skutkiem na dzień otwarcia spadku.

Jak zostało to już wskazane w uprzedniej analizie⁹ zagadnienia dotyczącego form wygasania zobowiązań podatkowych, wszystkie te sposoby mają charakter samoistny i wzajemnie się wykluczają¹⁰, zaś procedu-

Michał Wasilenko

Adwokat, Senior Associate w Departamencie Prawnym. Z Kancelarią Russell Bedford związany od 2018 r. Członek Izby Adwokackiej w Lublinie, absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie. Specjalizuje się w prawie spółek handlowych oraz prawie cywilnym. Posiada doświadczenie zawodowe, które obejmuje prowadzenie sporów sądowych oraz wszechstronne doradztwo prawne w zakresie bieżącej obsługi podmiotów gospodarczych. W ramach wykonywanej praktyki uczestniczył w procesach gospodarczych, cywilnych oraz karnych, reprezentując swoich klientów przed sądami powszechnymi.

Słowa kluczowe: podatki, podatnik, zobowiązanie podatkowe, obowiązek zapłaty, wygasanie zobowiązań, Ordynacja podatkowa, umorzenie, przedawnienie, termin przedawnienia, zaległość podatkowa, zaniechanie poboru, nieefektywne formy, zwolnienie z obowiązku zapłaty, wierzytel, zapłata, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 Dz.U. RP Nr 39 poz. 346.

2 Dz.U. 1946 nr 27 poz. 173.

3 Dz.U. 1950 nr 49 poz. 452.

4 Dz.U. 1980 nr 27 poz. 111.

5 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1325.

6 Por. M. Wasilenko, *Ewolucja efektywnych form wygasania zobowiązań podatkowych*, „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, nr 3 (20) marzec 2020 r., s. 38-53.

7 Zob. art. 59 § 1 o.p.

8 Zob. art. 59 o.p.

9 M. Wasilenko, *Ewolucja efektywnych form wygasania...*, op. cit.

10 Wyrok NSA z 19 lutego 2009 r., sygn. akt I FSK 1621/08, LexPolonica nr 2000805; wyrok NSA z 19 lutego 2009 r., sygn. akt I FSK 1795/08, LexPolonica nr 2459610; wyrok WSA w Warszawie z 18 lutego 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2953/08, Lex nr 519926.

ralnym skutkiem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest konieczność umorzenia toczącego się postępowania podatkowego. Od chwili obowiązywania przepisów o.p. ujednolicone zostały uprawnienia wierzycielskie gminy i Skarbu Państwa.

2. Nieefektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych w Ordynacji podatkowej z 15 marca 1934 r.

Zgodnie z Ordynacją podatkową z 15 marca 1934 r. zobowiązanie podatkowe, które zazwyczaj wynikało z nakazu płatniczego, mogło wygasnąć poprzez zapłatę, przymusowe ściągnięcie, umorzenie lub przedawnienie¹¹. W przypadkach uzasadnionych lub zasługujących na szczególne uwzględnienie, organy podatkowe miały uprawnienie do umarzania w formie decyzji określonym podmiotom w całości lub w części należności z tytułu podatków, grzywien, odsetek od zaległości i kosztów egzekucyjnych. W sytuacjach klęsk żywiołowych Minister Skarbu Państwa miał prawo do wydawania zarządzeń umarzających pewne należności podatkowe z określonego terytorium. Były to akty prawne o charakterze generalnym.

Ordynacja przewidywała instytucję przedawnienia prawa ściągnięcia zobowiązań podatkowych na skutek upływu pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności¹². Bieg terminu przedawnienia, z którego momentem

wygasło zobowiązanie podatkowe, ulegał przerwaniu za każdym razem na skutek każdej czynności władzy skarbowej, odroczenia terminu płatności lub rozłożenia należności na raty¹³. Przedawnienie w sposób zasadniczy różniło się od przedawnienia do wymiaru należności podatkowych¹⁴. W drugim przypadku na skutek upływu czasu nie można było wydać nakazu płatniczego, natomiast w pierwszym przypadku zobowiązanie podatkowe powstawało, lecz wygasło na skutek upływu czasu¹⁵.

Występowały ulgi generalne w uiszczeniu zaległości, które polegały na: odroczeniu płatności, rozłożeniu na raty, umorzeniu całkowitym lub częściowym, obniżeniu odsetek, umorzeniu kosztów egzekucyjnych i grzywien oraz umożliwieniu uiszczenia zaległości podatkowych w naturze¹⁶. Ulgi były udzielane z urzędu lub na wniosek podatnika. Dodatki i odsetki ulegały umorzeniu proporcjonalnie do wysokości umorzenia samego podatku.

Umorzenie kosztów egzekucyjnych wymagało osobnego aktu. Mogły być też udzielane ulgi indywidualne w nadzwyczajnych przypadkach po wniesieniu podania do urzędu skarbowego, izby skarbowej lub Ministerstwa Skarbu¹⁷. Polegały one przeważnie na zezwoleniu na ratalną spłatę zaległości, odroczeniu terminu płatności, na całkowitym lub częściowym umorzeniu i na obniżeniu odsetek¹⁸.

3. Nieefektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych w ustawie z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych

Ustawa o zobowiązaniach podatkowych przewidywała dwa sposoby nieefektywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, które nie prowadziły do fizycznego zaspokojenia zobowiązania podatkowego. Dotyczyły one przedawnienia zobowiązania podatkowego i umorzenia zaległości podatkowej. Przedawnienie stwarzało możliwość uchylenia się przez dłużnika od spełnienia świadczenia wskutek upływu czasu określonego w przepisach prawa. Instytucja ta miała więc na celu ochronę pewności obrotu prawnego i eliminację roszczeń, które na skutek upływu długiego okresu od chwili powstania byłyby oderwane od sytuacji faktycznej, w jakiej znalazł się podatnik¹⁹. Zobowiązania podatkowe przedawniały się z upływem pięciu lat – licząc od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku. Przedawnienie odnosiło się do świadczenia głównego, jak i świadczeń ubocznych, np. odsetek. Skutek powstawał po upływie terminu przedawnienia z mocy samego prawa, nie było potrzebne wydanie decyzji w tej sprawie²⁰.

Bieg terminu przedawnienia rozpoczynał się od pierwszego dnia następującego po dniu, w którym świadczenie stało się wymagalne. Bieg przedawnienia przerywało odroczenie terminu płat-

11 Zob. art. 46 Ordynacji podatkowej z 1934 r.

12 Zob. art. 124 Ordynacji podatkowej z 1934 r.

13 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 328.

14 Zob. art. 99 i 100 Ordynacji podatkowej z 1934 r.

15 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, *op. cit.*

16 I. Weinfeld, *Skarbowość polska. Daniny, podatki, opłaty, cła i akcyzy*, t. II, Warszawa 1937, s. 31. M. Ślifirczyk, *Potrącenie jako forma zapłaty podatku w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 1999, s. 32.

17 I. Weinfeld, *Skarbowość polska...*, *op. cit.*, s. 33.

18 Zob. art. 122, 123 Ordynacji podatkowej z 1934 r.

19 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy*, Toruń 1995, s. 141.

20 *Ibidem*, s. 142.

ności lub rozłożenie zaległości podatkowej na raty²¹. Ustąpienie okoliczności przerywającej bieg przedawnienia powodowało, że biegło ona na nowo. Przedawnieniu jednak nie ulegały zaległości podatkowe zabezpieczone na nieruchomości. Po upływie pięcioletniego terminu mogły być egzekwowane tylko z nieruchomości. Co do zasady zaległości podatkowe przedawniały się. Jednakże występowały zaległości, które nie ulegały przedawnieniu – takim wyjątkiem były zaległości podatkowe zabezpieczone na nieruchomości. Po upływie pięcioletniego terminu przedawnienia odpowiedzialność podatnika stała się odpowiedzialnością rzeczową ograniczoną do nieruchomości, na której to utrzymuje się zabezpieczenie²².

Skarb Państwa lub gmina może egzekwować wierzytelności tylko z nieruchomości, a nie z całego majątku dłużnika. W związku z tym, że jedyną formą rzeczowego zabezpieczenia na nieruchomości była hipoteka, zaległość podatkowa Skarbu Państwa mogła być zabezpieczona powstającą z mocy prawa hipoteką ustawową. Zaległość podatkowa przypadająca Skarbowi Państwa oraz gminie mogła być zabezpieczona hipoteką przymusową.

Drugim z omawianych nieefektywnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych w ustawie o zobowiązaniach podatkowych było umorzenie. Umorzenie mogło dotyczyć wyłącznie zaległości podatkowych i odsetek za zwłokę.

Umorzenie nie dotyczyło więc samego zobowiązania podatkowego. Jeżeli organ podatkowy umarzał zaległość podatkową w części, umorzeniu ulegały również z mocy samego prawa odsetki za zwłokę, w takiej części, w jakiej została umorzona sama zaległość²³. Mogła zostać wydana przez organ decyzja, w której organ podatkowy umorzył odsetki w większej części, niż umorzył zaległość podatkową.

W przypadku gdy decyzja organu nie zawierała żadnych rozstrzygnięć dotyczących odsetek za zwłokę, miała zastosowanie zasada umorzenia proporcjonalnego, które następowało z mocy samego prawa. Organ podatkowy nie mógł wydać decyzji, w której umorzył tylko zaległość podatkową, a odmówił umorzenia odsetek za zwłokę; taka decyzja była nieważna w części odnoszącej się do odsetek. Uprawnionymi organami do dokonania umorzenia byli: minister finansów i organy podatkowe. Minister finansów mógł w każdym wypadku wydać decyzję o umorzeniu zaległości podatkowej, niezależnie czy było prowadzone postępowanie w tej sprawie przez organy podatkowe i jaki był jej rezultat²⁴.

Ustawa przewidywała możliwość umorzenia zaległości podatkowych w przypadkach społecznie lub gospodarczo uzasadnionych. Przestanki te zostały sformułowane w sposób nieostry. Jednakże nie oznaczało to pełnej dowolności przy rozstrzyganiu przez organ podatkowy konkretnej sprawy. Roz-

strzygnięcia podlegały kontroli instancyjnej oraz były oceniane przez Naczelny Sąd Administracyjny. Nieostre pojęcia „wypadki społecznie i gospodarczo uzasadnione”²⁵ miały szeroki zakres znaczeniowy i powinny być interpretowane w zależności od okoliczności konkretnej sprawy²⁶. Okoliczności, w jakich następowało umorzenie, to w szczególności: znaczne obniżenie zdolność płatniczej podatnika spowodowane klęską lub innym wypadkiem losowym, podważenie w istotny sposób warunków egzystencji rodziny zobowiązanego, spowodowanie upadku przedsiębiorstwa lub zakładu podatnika w wyniku spłaty lub wyegzekwowania zaległości podatkowych²⁷.

Zaległość podatkowa mogła być umorzona w całości lub w części. Organ podatkowy mógł także umorzyć całość lub część odsetek²⁸. Umorzenie zaległości podatkowych lub odsetek za zwłokę następowało w formie decyzji podatkowej wydawanej najczęściej na wniosek podatnika. Z wnioskiem o umorzenie mógł wystąpić wyłącznie podatnik²⁹. Nie rozstrzygnięto kwestii kręgu uprawnionych podmiotów, którym mogły być umorzone zaległości podatkowe, ani nie wskazano wyraźnie, iż wniosek strony jest warunkiem niezbędnym umorzenia zaległości podatkowej. Można się pokusić o stwierdzenie, że jeśli właściwy organ uznał, iż są spełnione przesłanki ustawowe, mógł z własnej inicjatywy umorzyć zaległości podatkowe lub odsetki za zwłokę. Nie można było żądać umorzenia zaległości podatkowej,

21 Zob. art. 22 ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r.

22 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe...*, op. cit., s. 142.

23 *Ibidem*, s. 146.

24 Tamże.

25 Zob. art. 31 ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r.

26 Wyrok NSA z 3 marca 1988 r., sygn. akt III SA 1127/87, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, z. 2, poz. 39.

27 Wyrok NSA z 11 maja 1984 r., sygn. akt III SA 233/8, <http://administracja3.inforlex.pl/katalogi/orzeczenia/tresc,01,or,NSA.1984.001.010002073,Wyrok-NSA-z-dnia-11-maja-1984-r-sygn-III-SA-23384.html?sort=du&order=a&str=2&pozycja=10>.

28 A. M. Dereń, *Zobowiązania podatkowe...*, op. cit., s. 75.

29 Zob. art. 31 ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r.

która wygaśła przed złożeniem wniosku o jej umorzenie³⁰.

Należy zauważyć, że ustalenie przez organ podatkowy, iż istnieją lub nie występują przyczyny społeczne lub gospodarcze, które uzasadniałyby ewentualne umorzenie zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę, stanowiło konieczną przesłankę dla rozważania możliwości umorzenia, ale nie mogło zobowiązywać organu podatkowego do wydania decyzji umarzającej zaległość podatkową³¹.

Umorzenie zaległości podatkowych uzasadnione było względami gospodarczymi lub społecznymi jedynie w takich wypadkach, które spowodowane zostały działaniem czynników, na które podatnik nie mógł mieć wpływu i które były niezależne od sposobu jego powstania³².

Ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa nie stanowiło podstawy do umorzenia zaległości podatkowych. Niepowodzenia finansowe działalności gospodarczej nie mogły skutkować obowiązkiem umorzenia należności podatkowych, ponieważ stanowiły podstawę dochodów budżetowych państwa oraz częściowo samorządowych. Przyjęcie odmiennego stanowiska spowodowałoby, iż skutki nierozważnych bądź nieumiejętnych działań podmiotów gospodarczych ponosiłoby całe społeczeństwo³³.

Wniosek podatnika o umorzenie zaległości w sytuacji, gdy w momencie orzekania przez organ podatkowy zobowiązanie nie stało się jeszcze zaległością podatkową, musiało być rozpatrywane jako wniosek o zaniechanie ustalenia lub zaniechanie poboru podatku³⁴. Natomiast gdy podatnik złożył wniosek o zaniechanie ustalenia lub poboru podatku, a w chwili orzekania zobowiązanie podatkowe nie stało się zaległością podatkową, wniosek ten musiał być rozpatrywany jako wniosek o umorzenie zaległości podatkowej. Umorzenie zaległości podatkowych lub odsetek za zwłokę nie prowadziło do uchylenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązań podatkowych lub odsetek; wniosek o ich umorzenie podlegał rozpatrzeniu w odrębnym postępowaniu wszczętym w nowej sprawie, która nie dotyczyła kwestii ustalenia należności³⁵. W przypadku, gdy strona domagała się ulgi, która jej nie przysługiwała, czy wręcz ulgi nie przewidzianej w przepisach prawa, organ powinien wydać decyzję odmawiającą żądanej ulgi, a nie decyzję umarzającą postępowanie wobec jego bezprzedmiotowości³⁶.

Regulacja oficjalnej interpretacji prawa podatkowego była w Polsce przedmiotem dość częstych zmian, które miały różnorodny charakter, niekiedy wręcz rewolucyjny³⁷. Ustawa o zobowiązaniach podatkowych cechowała się lakonicznością regulacji, pochodziła z okresu zupełnie innych realiów poli-

tycznych i gospodarczych, nie kładła nacisku na ochronę interesów podatników. Nie zawierała ona unormowań bezpośrednio odwołujących się do możliwości wydania interpretacji prawa podatkowego, a tym bardziej nie odnosiła się do skutków zmiany takiej interpretacji. Jednak takie interpretacje były wydawane, a działalność ministra finansów była określana potocznie jako „prawo powielaczowe”. Minister finansów sprawował ogólny nadzór w sprawach zobowiązań podatkowych³⁸. W ramach tego nadzoru zapewniał jednolitość stosowania przepisów podatkowych przez organy podatkowe³⁹. Interpretacje były publikowane w różny sposób, lecz większość była rozsyłana do organów podatkowych. Część interpretacji była publikowana w czasopiśmie zajmującym się problematyką podatkową, zbiorach interpretacji, lecz nie ukazywały się one z inicjatywy ministra finansów, tylko w wyniku działań poszczególnych wydawnictw.

Niektóre wytyczne były publikowane w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów⁴⁰. Dotyczyło to aktów o charakterze prawotwórczym, takich jak wytyczne w sprawie określenia sposobu i trybu ustalania dochodów w drodze oszacowania⁴¹ i w kwestii stosowania wzoru ewidencji przebiegu pojazdu⁴². Nie ukształtowała się jednolita i zrozumiała dla podatników praktyka uchylania i ujednolicania interpretacji ministra finansów. W niektórych nowych interpretacjach minister finan-

30 Wyrok NSA z 16 października 1990 r., sygn. akt SA/Kr 875/90, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, z. 2, poz. 33.

31 B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Zobowiązania podatkowe. Przepisy ogólne, procedura, egzekucja*, Szczecin 1991, s. 48.

32 Wyrok NSA z 15 maja 1991 r., sygn. akt SA/Gd 295/91, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, z. 1, poz. 7.

33 Wyrok NSA z 7 stycznia 1994 r., sygn. akt SA/Ld 51/93 [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe...*, op. cit., s. 150.

34 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe...*, op. cit., s. 155.

35 Wyrok NSA z 16 października 1984 r., sygn. akt SA/Wr 570/84, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, z. 2, poz. 44.

36 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe...*, op. cit., s. 157.

37 W. Morawski, *Interpretacja prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana. Zmiana oficjalnego stanowiska organu władzy publicznej lub organizacji międzynarodowej w zakresie interpretacji prawa podatkowego i celnego*, Warszawa 2012, s. 222.

38 Zob. art. 4 ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r.

39 *Ibidem*.

40 Tamże.

41 Wytyczne z 29 kwietnia 1996 r. w sprawie określenia sposobu i trybu ustalania dochodów w drodze oszacowania (Dz.U. MF Nr 13, poz. 60).

42 Wytyczne z 18 grudnia 1996 r. w sprawie stosowania wzoru ewidencji przebiegu pojazdu (Dz.U. MF Nr 25, poz. 137).

sów informował o tym, że pogląd zawarty w innej, wcześniej wydanej interpretacji był wadliwy.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że pisma ministra finansów nie stanowią źródła powszechnie obowiązującego prawa i nie mogą stanowić podstawy prawnej decyzji podatkowej. Jeżeli natomiast takie pismo zawiera wykładnie przepisów prawa i podatnik do wykładni tej się zastosował, to nie może on z tego powodu ponosić negatywnych skutków, chyba że został uprzednio poinformowany o odstąpieniu od dotychczasowej wykładni⁴³. Dla rozstrzygnięcia sprawy przez sąd nie miała znaczenia treść interpretacji ministra finansów, lecz treść przepisu prawa⁴⁴.

4. Nieefektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych w Ordynacji podatkowej z 29 sierpnia 1997 r.

Przedawnienie zobowiązań pełni funkcję porządkującą i stymulacyjną oraz

jest instrumentem pewności prawa, niewykonane w określonych terminach uprawnienia i obowiązki powinny być uchylone, co porządkuje stan stosunków pomiędzy organami podatkowym a podatnikami⁴⁵. Upływ terminu przedawnienia wykonania zobowiązania podatkowego skutkuje nieefektywnym jego wygaśnięciem, gdyż po stronie wierzyciela podatkowego brak jest korzyści w postaci wpływu określonej kwoty podatku. Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku⁴⁶. Zobowiązanie do zapłaty kwoty wynikającej z decyzji organu podatkowego określającej wysokość kwoty zwrotu podatku bądź kwoty zwrotu różnicy w prawidłowej wysokości – niższej niż wynikająca z deklaracji, podlega przedawnieniu⁴⁷. Po upływie terminu przedawnienia wykonania zobowiązania podatkowego nie może być wydana decyzja organu odwoławczego, określająca zaległość podatkową tytułem zawyżenia kwoty zwrotu podatku⁴⁸.

W przypadku przedawnienia poboru podatku stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podatnikiem a wierzycielem podatkowym przestaje istnieć bez konieczności wydawania żadnych decyzji⁴⁹. Brakuje przedmiotu postępowania⁵⁰ i według Naczelnego Sądu Administracyjnego jest to niezależne od fazy⁵¹ postępowania podatkowego. Organ podatkowy umarza postępowanie postanowieniem⁵².

Jeśli upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, to organ podatkowy nie może już sprawdzić⁵³ tego zobowiązania, a upływ terminu przedawnienia musi być uwzględniany z urzędu w trakcie postępowania podatkowego niezależnie od tego czy jest ono prowadzone przez organ pierwszej lub drugiej instancji⁵⁴.

W postępowaniu egzekucyjnym przedawnienie również może stanowić zarzut w sprawie prowadzenia tego postępowania oraz być podstawą umorzenia postępowania egzekucyjnego⁵⁵. Organ drugiej instancji nie może wypowiadać się o wy-

43 Wyrok NSA z 22 października 1997 r., sygn. akt III SA 486/96, „Biuletyn Skarbowy” 1996, nr 6, s. 50.

44 W. Morawski, *Interpretacje prawa...*, op. cit., s. 234.

45 *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2013, s. 484.

46 Zob. art. 70 o.p.

47 A. Dąbrowski, T. Matyka, *Nadwyżka podatku naliczonego nad należnym w aspekcie instytucji przedawnienia*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 11, s. 23; B. Brzeziński, A. Olesińska, *Glosa do wyroku NSA z 27 listopada 2003 r.*, sygn. akt III SA 2905/02, POP 2005, nr 2, poz. 117.

48 H. Litwinczuk, D. M. Malinowski, *Glosa do wyroku NSA z 27 listopada 2003 r.*, sygn. akt III SA 2905/02, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 7, s. 51.

49 Wyrok WSA w Warszawie z 26 stycznia 2004 r., sygn. akt III SA 999/02, LexPolonica nr 367368; wyrok NSA z 17 listopada 2010 r., sygn. akt I FSK 526/09, LexPolonica nr 2449011; wyrok NSA z 6 listopada 2003 r., sygn. akt III SA 3066/01, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 3, s. 42; uchwała NSA z 6 października 2003 r., sygn. akt FPS 8/03, OSP 2004, nr 5, poz. 68.

50 A. Biegański, *Przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 5, s. 23; wyrok NSA z 3 lipca 2003 r., sygn. akt SA/Bd 1653/03, POP 2003, nr 5, poz. 125.

51 Wyrok NSA z 3 stycznia 2002 r., sygn. akt III SA 1339/00, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 2, s. 2; wyrok NSA z 14 maja 2003 r., sygn. akt SA/Rz 1153/01, POP 2004, nr 4, poz. 80.

52 Wyrok SN z 10 czerwca 2003 r., sygn. akt III RN 116/02, OSNP 2004, nr 11, poz. 184.

53 Wyrok NSA z 14 września 2010 r., sygn. akt I FSK 187/09, LexPolonica nr 2409579; wyrok NSA z 9 października 2012 r., sygn. akt II FSK 523/11, LexPolonica nr 2557553.

54 Wyrok WSA w Opolu z 29 czerwca 2011 r., sygn. akt I SA/Op 15/11, LexPolonica nr 2596510.

55 Wyrok NSA z 7 czerwca 2001 r., sygn. akt I SA/Ka 736/00, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 7, s. 63; wyrok NSA z 7 maja 2003 r., sygn. akt I SA/Wr 2282/00, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10, s. 63.

sokości zobowiązania, którego nastąpiło wygaśnięcie⁵⁶, ani zmodyfikować jego wysokości⁵⁷. Skutki upływu terminu przedawnienia ujawniają się w sferze zarówno prawa procesowego, jak i materialnego⁵⁸. W przypadku przedawnienia następuje umorzenie postępowania z powodu jego bezprzedmiotowości⁵⁹.

Niewątpliwie przedawnienie może dotyczyć zobowiązania istniejącego⁶⁰, ogranicza w czasie wydanie decyzji wymiarowej, nie wywołuje skutków materialnoprawnych, uniemożliwia powstanie zobowiązania podatkowego i nie ma możliwości doręczenia decyzji wymiarowej⁶¹. W odniesieniu do decyzji deklaratoryjnych nie ma zastosowania trzyletni termin tego przedawnienia. Ma zastosowanie tylko pięcioletni termin przedawnienia prawa do dokonania przez organ podatkowy wymiaru zobowiązania, który jest liczony od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku⁶². Do upływu przedawnienia zobowiązania podatkowego można wydać deklaratoryjną decyzję określającą⁶³. Wraz z upływem terminu pięcioletniego przedawnienia się całe zadłużenie podatkowe

podstawowe oraz uboczne. Odsetki za zwłokę pełnią funkcję akcesoryjną, nie mają samoistnego charakteru⁶⁴. Nie może wygasnąć po raz drugi na skutek przedawnienia zobowiązanie podatkowe, które wygasło wskutek zapłaty⁶⁵. Termin przedawnienia nie biegnie po zapłacie podatku⁶⁶.

Bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia wydania decyzji w sprawie odroczenia terminu płatności podatku bądź rozłożenia jego zapłaty na raty do dnia odroczonego terminu płatności. W przypadku rozłożenia na raty płatności podatku termin przedawnienia ulega przedłużeniu o okres, w którym należność powinna być płacona ratalnie⁶⁷. Bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu również od dnia wejścia w życie rozporządzenia w sprawie przedłużenia terminu płatności podatku wydanego przez ministra finansów do dnia upływu tego przedłużonego terminu.

Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia

postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, wykroczenie skarbowe, jeśli podejrzenie ich popełnienia wiąże się z niewykonaniem tego konkretnego zobowiązania⁶⁸. Dotyczy to sytuacji, gdy występuje związek podmiotowo-przedmiotowy lub przedmiotowy pomiędzy postępowaniem karnym a zobowiązaniem podatkowym⁶⁹.

Od dnia następującego po dniu prawomocnego zakończenia tego postępowania biegnie termin przedawnienia. Również z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu. Termin przedawnienia biegnie dalej od dnia następującego po dniu doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności⁷⁰. Przekazanie akt sprawy przez sąd w terminie późniejszym organowi podatkowemu nie ma żadnego znaczenia dla biegu terminu przedawnienia⁷¹. Wniesienie żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieist-

56 Wyrok WSA w Warszawie z 19 lutego 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1837/07, LexPolonica nr 2056995; wyrok WSA we Wrocławiu z 20 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 720/08, LexPolonica nr 2466902.

57 H. Dzwonkowski, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego w toku postępowania odwoławczego*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6, s. 51.

58 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, *op. cit.*, s. 193.

59 T. B. Komisarczuk, *Glosa do wyroku NSA z 26 lutego 2003 r.*, sygn. akt SA/BK 869/02, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 10, s. 46; wyrok NSA z 8 kwietnia 2011 r., sygn. akt I FSK 767/10, LexPolonica nr 2561316.60

60 Zob. art. 70 o.p.

61 J. Naczyńska, T. Turek, *Przedawnienie wymiaru zobowiązania podatkowego w świetle zmian na gruncie Ordynacji podatkowej*, „Radca Prawny” 1998, nr 5, s. 61.

62 Wyrok NSA z 19 października 2001 r., sygn. akt I SA/Gd 1522/99, LexPolonica nr 2318685.

63 Wyrok NSA z 24 maja 2011 r., sygn. akt I GSK 100/10, LexPolonica nr 2543499.

64 Wyrok WSA w Gliwicach z 16 stycznia 2009 r., sygn. akt III SA/Gl 1225/08, Lex nr 487316; wyrok WSA we Wrocławiu z 20 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 720/08, Lex nr 485958; Odmienne M. Ciecierski, *Czy odsetki podatkowe ulegają przedawnieniu?*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 4, s. 25.

65 Wyrok WSA we Wrocławiu z 11 sierpnia 2009 r., I SA/Wr 1156/09, LexPolonica nr 2586288., wyrok WSA w Warszawie z 28 października 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 921/09, LexPolonica nr 2586892.

66 A. Gomułowicz, *Zapłata podatku...*, *op. cit.*, s. 63.

67 Wyrok SN z 8 maja 2003 r., sygn. akt III RN 70/02, OSNP 2004, nr 9, poz. 148.

68 M. Charkiewicz, P. Daszczyk, *Wpływ postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 1, s. 28.

69 W. Kuśnierz, *Przedawnienie w prawie podatkowym po nowelizacji Ordynacji podatkowej*, „Casus” 2003, nr 28, s. 13., B. Brzeziński, *Glosa do postanowienia NSA z 5 kwietnia 2011 r.*, sygn. akt I FSK 525/10, POP 2011, nr 6, s. 518.

70 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, *op. cit.*, s. 195.

71 B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, ZN SA 2011, nr 1, s. 12.

nienia stosunku prawnego lub prawa powoduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu. Termin ten biegnie dalej dopiero w dniu następującym po dniu uprawomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w danej sprawie. Bieg terminu nie rozpoczyna się, rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia dobrowolnego⁷² lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o egzekucji administracyjnej. Od dnia następującego po dniu wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu lub zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o egzekucji administracyjnej przedawnienie jest nietyturowane⁷³.

Przypadki zawieszenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostały wyczerpująco wymienione w ustawie. Należy podkreślić, że nie ma wśród nich doręczenia stronie decyzji przez organ pierwszej instancji⁷⁴, czynności wszczęcia zobowiązania podatkowego, wydania decyzji deklaratoryjnej⁷⁵, lub czasu realizacji przez

podatnika warunku uprawniającego do uzyskania ulgi uregulowanej w ustawach podatkowych⁷⁶.

Przerwanie biegu terminu przedawnienia wykonania zobowiązania podatkowego w odróżnieniu od zawieszenia powoduje, że cały okres, który upłynął do momentu przerwania, uważa się za niebyły⁷⁷. Bieg przedawnienia zaczyna się na nowo po ustaniu przyczyny przerwania⁷⁸. Bieg terminu przedawnienia przerywa ogłoszenie upadłości oraz zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Wszczęcie postępowania upadłościowego może przerwać bieg terminów tylko wobec roszczeń, które w tym dniu nie były przedawnione⁷⁹. Każdy zastosowany środek egzekucyjny, o którym podatnik został zawiadomiony, wywołuje przerwanie biegu terminu przedawnienia⁸⁰. Zastosowanie tego środka oraz dokonanie zawiadomienia powinno nastąpić przed upływem pięcioletniego okresu przedawnienia. Oba warunki muszą zostać spełnione, aby możliwe było przerwanie biegu zawieszenia. Nie przerywa biegu przedawnienia warunkowe przekształcenie zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne⁸², do-

roczenie odpisu tytułu wykonawczego, bez przystąpienia do czynności egzekucyjnych, tylko spisanie z zobowiązanym protokołu o jego stanie majątkowym⁸³, pierwsza czynność egzekucyjna dokonana zgodnie z tytułem wykonawczym wydanym na podstawie decyzji, której nieważność stwierdzono po dokonaniu tej czynności egzekucyjnej⁸⁴.

Zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym⁸⁵ nie ulegają przedawnieniu. Jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu⁸⁶, następuje bowiem przekształcenie odpowiedzialności dłużnika z osobistej w rzeczową⁸⁷. Przed upływem terminu przedawnienia powinien być złożony wniosek o dokonanie wpisu hipoteki przymusowej do księgi wieczistej. Po upływie terminu przedawnienia wydanie postanowienia sądu o wpisie hipoteki nie ma wpływu na skuteczne zabezpieczenie rzeczowe⁸⁸.

Organ podatkowy na wniosek podatnika, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może umorzyć

72 Zob. art. 33 d § 2 o.p.

73 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, op. cit., s. 195.

74 Wyrok WSA w Warszawie z 19 lutego 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1837/07, LexPolonica nr 2056995.

75 Wyrok WSA w Warszawie z 26 stycznia 2004 r., sygn. akt III SA/Wa 984/02, Lex nr 158799.

76 Wyrok WSA w Gdańsku z 7 października 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 479/08, Lex nr 497620.

77 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, op. cit., s. 196.

78 A. Wolter, *Prawo cywilne, zarys części ogólnej*, Warszawa 1972, s. 319.

79 Postanowienie SN z 14 października 2011 r., sygn. akt III CZP 54/11, LexPolonica nr 2626672.

80 Wyrok NSA z 23 września 2003 r., sygn. akt I SA/Ka 397/02, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5, s. 53.

81 Wyrok WSA w Gliwicach z 6 lutego 2012 r., sygn. akt I SA/Gl 561/11, Lex nr 1120829.

82 Wyrok WSA w Warszawie z 8 marca 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1753/04, LexPolonica nr 412677.

83 Wyrok NSA z 3 lipca 2003 r., sygn. akt SA/Bd 1653/03, POP 2003, nr 5, poz. 125, LexPolonica nr 364217.

84 Wyrok NSA z 26 kwietnia 2002 r., sygn. akt I SA/Lu 685/00, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 4, s. 44, LexPolonica nr 360262.

85 Zob. art. 70 § 8 o.p.

86 Wyrok NSA z 26 kwietnia 2012 r., sygn. akt I FSK 2070/11, LexPolonica nr 3921877.

87 Wyrok WSA w Lublinie z 11 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Lu 317/11, Lex nr 1109636.

88 Wyrok WSA w Rzeszowie z 7 sierpnia 2007 r., sygn. akt I SA/Rz 444/07, LexPolonica nr 1573629; wyrok WSA w Poznaniu z 17 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Po 22/08, POP 2008, nr 4, poz. 50, LexPolonica nr 1947194.

89 Zob. art. 67a o.p.

w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną⁹⁰. Umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa. Omawiane zasady stosuje się odpowiednio do należności przypadających od spadkobierców podatnika lub płatnika oraz osób trzecich⁹⁰. Jeżeli wierzyciel podatkowy rezygnuje z części lub całości przysługującego mu roszczenia podatkowego, umorzenie zaległości jest szczególnym rodzajem ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał, że ulgę tę można porównać do przyznania podatnikowi bezzwrotnego kredytu udzielanego ze środków publicznych⁹¹. Jedynie nadzwyczajne okoliczności mogą spowodować odstępstwo od zasady płacenia podatków, ponieważ to przez jednolity system i termin płacenia podatków przejawia się zasada równości podatników oraz sprawiedliwości podatkowej⁹². Skoro umorzenie zaległości podatkowej jest instytucją nadzwyczajną, wypadki gospodarcze i społeczne powinny mieć tę samą cechę oraz być niezależne od sposobu postępowania podatnika lub spowodowane

wane działaniem czynników, na które podatnik nie mógł mieć wpływu⁹³.

Przykładem takich czynników mogą być: skutki klęski żywiołowej⁹⁴, choroba podatnika⁹⁵. Natomiast ważnym interesem podatnika może być trudna sytuacja finansowa⁹⁶ i utrata możliwości zarabowania albo losowa utrata majątku⁹⁷. Nadzwyczajność nie powinna być utożsamiana wyłącznie ze zdarzeniami losowymi, na których powstanie podatek nie miał wpływu⁹⁸. Lekkomyślne działanie lub zaniedbania podatnika, które miały wpływ na powstanie zaległości podatkowych, może wykazywać decyzja odmawiająca zastosowania ulgi w postaci umorzenia zaległości⁹⁹. Wymienione przesłanki ważnego interesu podatnika lub ważnego interesu publicznego mają charakter równorzędny¹⁰⁰.

Pojęcie ważnego interesu podatnika ma charakter niedookreślony. Należy mu nadawać takie znaczenie, jakie ma ono w języku potocznym. Nie jest wskazane zawężanie tego pojęcia tylko do ciężaru finansowego, który jest związany z koniecznością wywiązania się podatnika ze swoich zobowiązań podatkowych¹⁰¹. Wskazanie przez ustawodawcę,

że interes podatnika musi być „ważny”, oznacza doniosłość tego interesu, lecz nie tylko w subiektywnym odczuciu podatnika, ale również w świetle okoliczności zaistniałych obiektywnie (bez udziału podatnika)¹⁰². Muszą zaistnieć dodatkowe warunki wyróżniające położenie danego podatnika wobec innych podatników, na przykład zastosowanie się do błędnej informacji (pouczenia) ze strony organów podatkowych.

Umorzenie zaległości podatkowej w interesie publicznym może nastąpić w sytuacji, gdy istnieje groźba doprowadzenia do likwidacji miejsc pracy lub przerzucenia ciężaru utrzymania podatnika na budżet państwa¹⁰³. Oceniając istnienie tej przesłanki należy zbadać, czy zapłata zaległości podatkowej spowoduje konieczność ubiegania się przez podatnika o środki z pomocy finansowej, gdyż nie będzie on w stanie zaspokoić własnych potrzeb materialnych. Należy ocenić przesłanki interesu publicznego przez pryzmat skutków wydanych decyzji¹⁰⁴. Ustalenia, które dotyczą spełnienia przesłanek umorzenia zaległości podatkowych powinny odnosić się do okoliczności, które istniały w czasie podejmowania decy-

90 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, op. cit., s. 185.

91 Wyrok WSA w Bydgoszczy z 13 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Bd 968/11, Lex nr 1136853.

92 Wyrok WSA w Olsztynie z 11 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Ol 677/11, Lex nr 1107538.

93 Wyrok WSA w Gdańsku z 5 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 954/11, Lex nr 1106246; wyrok WSA w Warszawie z 19 marca 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 2055/07, LexPolonica nr 2315056.

94 M. Kępa, A. Zając-Caboń, *Skutki podatkowe klęski żywiołowej*, „Radca Prawny” 2011, nr 7, s. 8.

95 Wyrok WSA w Gliwicach z 11 czerwca 2008 r., sygn. akt I SA/Gl 348/07, Lex nr 479696.

96 Wyrok NSA z 25 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 927/10, LexPolonica nr 3920489.

97 Wyrok WSA w Szczecinie z 17 marca 2011 r., sygn. akt I SA/Sz 860/10, LexPolonica nr 2537825.

98 K. Baran, *Trudna sytuacja ekonomiczna podmiotu jako przesłanka rozłożenia na raty bądź umorzenia zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę*, „Doradztwo Podatkowe” 2002, nr 3, s. 30; wyrok WSA w Gdańsku z 8 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 909/07, LexPolonica nr 1938256.

99 B. Brzeziński, *Glosa do wyroku WSA z 29 maja 2008 r.*, sygn. akt I SA/Gd 998/07, POP 2010, nr 2, s. 105.

100 J. Orłowski, *Przesłanki umorzenia zaległości podatkowych w Ordynacji podatkowej*, „Radca Prawny” 2001, nr 4, s. 87.

101 Wyrok NSA z 6 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 1489/10, LexPolonica nr 3907982.

102 Wyrok WSA we Wrocławiu z 10 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 1560/11, Lex nr 1113507.

103 K. Radzikowski, *Zasady podejmowania i kontroli skarbowej decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowych w świetle uznania administracyjnego*, KPP 2006, nr 4, s. 153.

104 Wyrok NSA z 14 października 2011 r., sygn. akt II FSK 747/10, LexPolonica nr 3073671.

105 Wyrok WSA w Warszawie z 9 sierpnia 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 1423/06, LexPolonica nr 1878020.

zji¹⁰⁵. Organy podatkowe zobowiązane są również do respektowania podczas uwzględniania dyrektywy interesu publicznego wartości istotnych dla całego społeczeństwa, np. zaufanie obywateli do organów władzy publicznej, sprawność działania aparatu państwowego, korekta jego błędnych decyzji, sprawiedliwość i bezpieczeństwo¹⁰⁶.

Przesłanki uzasadniające umorzenie zaległości podatkowej mają charakter zwrotów niedookreślonych, ich interpretacja sprawia, że organ podatkowy zachowuje określony zakres swobody w podejmowaniu decyzji o zastosowaniu lub odmowie zastosowania umorzenia. Decyzja ta ma charakter uznaniowy¹⁰⁷.

Organ podatkowy może w ramach swojego uznania, nawet gdy istnieje „ważny interes podatnika” lub „ważny interes publiczny”, zadecydować o odmowie zastosowania ulgi¹⁰⁸. Decyzja ma charakter uznaniowy, ale nie może być rozstrzygnięciem dowolnym. Powinna być poprzedzona wyjaśnieniem istotnych okoliczności sprawy podatkowej¹⁰⁹.

Organ podatkowy dysponuje pewnym zakresem swobody w odniesieniu do wykładni pojęć zawartych w przesłankach, a także w czasie badania i oceny sytuacji faktycznej sprawy. Jednak nie można utożsamiać wydania decyzji w tej kwestii z uznaniem administracyjnym, choć to

decyzja uznaniowa. Ustalenie zaistnienia przesłanek udzielenia omawianej ulgi jest poddane rygorom postępowania podatkowego. Kontrola sądowa takiej decyzji obejmuje samo postępowanie poprzedzające jej wydanie¹¹⁰, lecz nie samo rozstrzygnięcie, które jest wynikiem dokonania samego wyboru. Zobowiązany może występować o umorzenia zaległości tak długo, jak długo będzie istniała zaległość podatkowa¹¹¹.

Umorzenie zaległości podatkowych przedsiębiorców może nastąpić¹¹² tylko po rozważeniu ważnego interesu podatnika i interesu publicznego¹¹³. Umorzenie zaległości podatkowej, stanowiące pomoc publiczną dla przedsiębiorcy powinno być zgodne z przepisami o warunkach dopuszczalności i nadzorowania pomocy publicznej dla przedsiębiorców.

W takim przypadku klauzula generalna, która odwołuje się do pojęć pozaprawnych, takich jak interes podatnika i interes publiczny, zostaje skonkretyzowana i w znacznej mierze traci swój pierwotnie niedookreślony charakter¹¹⁴. Decyzja umorzeniowa musi być zgodna z przepisami o pomocy publicznej dla przedsiębiorców. W związku z tym rozstrzygnięcie organu podatkowego dotyczące umorzenia należności podatkowych w stosunku do przedsiębiorców przestaje mieć charakter uznaniowy¹¹⁵.

Na wnioszek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, organ podatkowy może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych:

- 1) które nie stanowią pomocy publicznej,
- 2) które stanowią pomoc *de minimis* – w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*,
- 3) które stanowią pomoc publiczną

– udzielaną np. w celu: naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia, promowania i wspierania kultury, dziedzictwa narodowego, nauki i oświaty¹¹⁶.

Organ podatkowy może z urzędu umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną, gdy występuje uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie będzie uzyskana kwota przewyższająca wydatki egzekucyjne, kwota zaległości podatkowej nie przekracza pięciokrotnej wartości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym (nie obejmuje ten limit kwoty odsetek za zwłokę, jest odnoszony do zaległości głównej¹¹⁷), kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w zakończonym postępowaniu likwi-

106 Wyrok WSA w Opolu z 8 lutego 2012 r., sygn. akt I SA/Op 507/11, Lex nr 1116042; wyrok WSA w Warszawie z 9 czerwca 2004 r., sygn. akt III SA 394/03, ONSAiWSA 2005, nr 6, poz. 129.

107 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, op. cit., s. 188.

108 Wyrok NSA z 29 czerwca 2011 r., sygn. akt II FSK 227/10, LexPolonica nr 2590963.

109 Wyrok WSA w Lublinie z 4 lipca 2008 r., sygn. akt I SA/Lu 737/07, Lex nr 482066.

110 Wyrok NSA z 3 czerwca 2008 r., sygn. akt II FSK 389/07, LexPolonica nr 2356408.

111 B. Dauter, *Efektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych*, „Doradztwo Podatkowe” 2002, nr 5, s. 48.

112 Zob. art. 67b o.p.

113 P. Sidor, *Pomoc publiczna w świetle znówelizowanych przepisów wspólnotowych i krajowych. Problemy podatkowe. Obowiązki beneficjenta*, „Doradztwo Podatkowe” 2007, nr 3, s. 17.

114 Wyrok WSA w Lublinie z 10 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 329/10, Lex nr 749401.

115 Wyrok WSA w Łodzi z 7 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/Łd 99/09, Lex nr 552642.

116 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, op. cit., s. 189-190.

117 J. Matyja, *Umorzenie z urzędu, w sytuacji, gdy kwota zaległości podatkowej nie przekracza pięciokrotnej wartości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2008, nr 4, s. 23.

dacyjnym lub upadłościowym, podatnik zmarł nie pozostawiając żadnego majątku bądź pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji i jednocześnie brak jest spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego, a także nie ma możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej¹¹⁸.

Wskutek braku spadkobierców bądź odrzucenia przez nich spadku, jeżeli spadek przypadnie Skarbowi Państwa, organ podatkowy jest uprawniony z urzędu dokonać umorzenia zaległości podatkowych¹¹⁹. Organy podatkowe, które ustalają lub określają zobowiązania z tytułu podatków, opłat i nieopodatkowanych należności budżetowych, a także do orzekania o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, są właściwe w sprawach umarzania w całości lub w części zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej bez ograniczenia kwoty¹²⁰.

Zaniechanie poboru podatku wywołuje podobne skutki jak ulgi i zwolnienia z opodatkowania. Jednak są to instytucje prawa podatkowego odnoszące się do różnych sytuacji i stanów faktycznych¹²¹. Zastosowanie poboru podatku skutkuje tym, iż istniejące zobowiązanie podatkowe, które powstaje z mocy prawa na skutek zdarzenia, z którym ustawa wiąże jego powstanie, nie zostaje zreali-

zowane. Natomiast zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku prowadzi jedynie do tego, że płatnik zostaje zwolniony z obowiązku obliczenia, pobrania i odprowadzenia podatku, a jedynym podmiotem staje się sam podatnik, na którym ciąży powinność wykonania zobowiązania podatkowego¹²².

Zaniechanie poboru podatku jest niewątpliwie instytucją nadzwyczajną. Wypadki gospodarcze i społeczne powinny zatem charakteryzować się tą samą cechą. Za zaniechaniem poboru podatku mogą przemawiać wypadki niezależne od sposobu postępowania podatnika lub spowodowane działaniem czynników, na które podatnik nie mógł mieć wpływu¹²³. Nie można z instytucji zaniechania poboru podatku czynić środka prowadzącego do zwolnienia od zapłaty podatku¹²⁴. Organy podatkowe przy podejmowaniu decyzji o zaniechaniu poboru podatku powinny brać pod uwagę interes ogólnospołeczny, gdyż w wyniku zaniechania poboru podatku nie są realizowane przysługujące budżetowi należności podatkowe, nawet gdy podatnik wykaże, że ma ważny interes w uzyskaniu tego rodzaju ulgi podatkowej¹²⁵.

Zaniechanie poboru podatku dotyczy istniejącego już zobowiązania podatkowego. W razie powstania zobowiązania podatkowego pobór należnego podatku nie nastąpi¹²⁶. Istotne jest, iż

zaniechanie poboru podatku ma zastosowanie tylko do podatków, wobec których nie upłynął termin płatności, a nie do zaległości podatkowych, do których można zastosować umorzenie¹²⁷. Minister finansów może, w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników zaniechać w całości lub w części poboru podatków oraz zwolnić niektóre grupy płatników z obowiązku pobierania podatków lub zaliczek na podatki¹²⁸. Organ ten może skorzystać ze swoich uprawnień tylko w stosunku do określonej grupy podatników. Wydaje akt o charakterze normatywnym, w formie rozporządzenia, a nie w formie decyzji podatkowej¹²⁹. Rozporządzenie dotyczące zaniechania poboru podatków od podatników prowadzących działalność gospodarczą, którzy w wyniku zaniechania poboru podatku staną się beneficjentami pomocy, powinno zawierać program pomocowy, określający przeznaczenie i warunki dopuszczalności pomocy publicznej¹³⁰. Wydanie rozporządzenia powinno mieć charakter wyjątkowy, ograniczony do uzasadnionych przypadków. Powoduje ono generalne zaniechanie poboru podatków, odnoszące się do większej grupy kategorii podmiotów.

W o.p. nie uregulowano możliwości stosowania bezpośrednio przez organ podatkowy zaniechania poboru podat-

118 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, op. cit., s. 190-191.

119 P. Roksisz, *Odpowiedzialność spadkobiercy za zobowiązania podatkowe*, „Doradztwo Podatkowe” 2005, nr 11, s. 18.

120 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, op. cit., s. 191.

121 Wyrok WSA w Łodzi z 28 marca 2008 r., sygn. akt I SA/Łd 1448/07, Lex nr 467816.

122 Wyrok NSA z 4 kwietnia 2002 r., sygn. akt SA/Sz 1962/00, Lex nr 83704.

123 Wyrok WSA we Wrocławiu z 7 kwietnia 2004 r., sygn. akt I SA/Wr 735/02, LexPolonica nr 2129099.

124 Wyrok NSA z 2 grudnia 2003 r., sygn. akt I SA/Wr 2238/01, Lex nr 103439.

125 Wyrok NSA z 4 maja 2000 r., sygn. akt III SA 1087/99, LexPolonica nr 348947.

126 Wyrok NSA z 23 listopada 1999 r., sygn. akt SA/Bk 1540/98, Lex nr 39026.

127 E. Liwanowska, *Zaniechanie ustalania i poboru podatku*, „Doradztwo Podatkowe” 1998, nr 7-8, s. 18.

128 Zob. art. 22 o.p.

129 Wyrok NSA z 20 marca 2003 r., sygn. akt III SA 2193/01, Lex nr 84052.

130 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, op. cit., s. 176.

ku wobec indywidualnie określonego podatnika. Jednak warto zwrócić uwagę na to, że takie rozwiązanie ma zastosowanie w podatku rolnym¹³¹. W razie wystąpienia klęski żywiołowej, która spowodowała istotne szkody w budynkach, inwentarzu żywym lub martwym, w drzewostanie, ziemiopłodach przysługują podatkowi ulgi w podatku rolnym poprzez zaniechanie jego ustalenia albo poboru w całości lub w części, w wysokości zależnej od rozmiarów strat spowodowanych klęską w gospodarstwie¹³². Wysokość otrzymanego odszkodowania z tytułu ubezpieczenia ustawowego uwzględnia się przy przyznawaniu ulg. Ulga jest przyznawana za ten rok podatkowy, w którym klęska miała miejsce. Jeżeli natomiast klęska nastąpiła po zapłaceniu podatku za dany rok, ulgę stosuje się w następnym roku podatkowym.

Zaniechanie poboru podatku jest możliwe w przypadkach indywidualnych, ale tylko w odniesieniu do płatnika. Organ podatkowy wyłącznie na wniosek podatnika może zwolnić płatnika z obowiązku pobrania podatku, również pobierania zaliczek¹³³ – jeśli pobranie podatku zagraża ważnym interesom podatnika, zwłaszcza jego egzystencji lub uprawdopodobni on, że pobrany podatek byłby niewspółmiernie wysoki w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy. Zaliczki są niewspółmiernie wysokie, gdy wysokość podatku na podstawie dających się przewidzieć elementów stanu faktycznego oceniana

jest jako niższa od sumy przypadającej do zapłacenia w formie zaliczek¹³⁴.

Zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku następuje na podstawie decyzji. Organ podatkowy określa termin wpłacania przez podatnika podatku lub zaliczki na podatek, chyba że podatnik jest obowiązany do dokonania rocznego lub innego okresowego rozliczenia tego podatku. Organy podatkowe, które są właściwe do ustalania lub określania zobowiązań z tytułu opłat, podatków oraz nieopodatkowanych należności budżetowych na podstawie odrębnych przepisów, są również właściwe w sprawach zwalniania płatników z obowiązku pobrania podatku lub zaliczek na podatek bez ograniczenia kwoty, ograniczania poboru zaliczek na podatek bez ograniczania kwoty¹³⁵. Zaniechanie poboru podatku powinno służyć jedynie przejściowo do odzyskania przez podatnika równowagi finansowej, z uwagi na swój nadzwyczajny i wyjątkowy charakter. Nie powinno być trwałym elementem funkcjonowania systemu podatkowego w odniesieniu do konkretnego podatnika¹³⁶.

Postępowanie w przedmiocie zaniechania poboru podatku nie stanowi kontynuacji postępowania dotyczącego wymiaru zobowiązania, gdyż może być prowadzone, jeśli nie ma wątpliwości, że na podatniku ciąży określony obowiązek podatkowy. Podatnik składając wniosek o zaniechanie poboru podatku wnosi o niezrealizowanie istniejącego stosunku zobowiązaniowe-

go, co do którego nie zgłasza żadnych zastrzeżeń¹³⁷, powołując się na nadzwyczajne okoliczności.

W okresie od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. przewidziano dwa rodzaje interpretacji podatkowych¹³⁸, ogólnych i indywidualnych, które wydawał minister finansów uwzględniając orzecznictwo sądów i Trybunału Konstytucyjnego; ich celem było zapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej¹³⁹. Instytucja ta ma służyć zapewnieniu jednolitości stosowania prawa podatkowego. Nałożono na ministra finansów obowiązek zawiadomienia właściwego sądu lub organu¹⁴⁰, który może zastosować środki służące usunięciu rozbieżności o stwierdzonych rozbieżnościach w orzecznictwie. W doktrynie dość często przyjmowano, że minister finansów w żaden sposób nie może ingerować w orzeczenia dotyczące konkretnych i indywidualnych spraw administracyjnych, ponieważ interpretacje ministra finansów powinny mieć charakter ogólny i abstrakcyjny¹⁴¹. Urzędowe interpretacje nie były wydawane na wniosek podatnika. Wprowadzono obowiązek publikacji interpretacji ministra finansów w Biuletynie Skarbowym Ministerstwa Finansów.

Druga forma interpretacji to interpretacje indywidualne, które były wydawane przez organ podatkowy I instancji. Zostały określone w przepisach jako pisemna informacja o zakresie stoso-

131 Zob. art. 3 ustawy z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. 2020 poz. 333.

132 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, op. cit., s. 177.

133 B. Dauter, *Nieefektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych*, „Doradztwo Podatkowe” 2002, nr 6, s. 48.

134 Wyrok NSA z 24 maja 2002 r., sygn. akt I SA/Ka 738/01, LexPolonica nr 2015781.

135 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo...*, op. cit., s. 179.

136 Wyrok NSA z 17 maja 2000 r., sygn. akt III SA 869/99, LexPolonica nr 349523.

137 R. Mastalski, *Glosa do wyroku SN z 17 stycznia 2002 r.*, sygn. akt III RN 178/00, OSP 2003, nr 9, poz. 109.

138 Zob. art. 14 o.p.

139 W. Morawski, *Interpretacje prawa...*, op. cit., s. 235.

140 Zob. art. 14 o.p.

141 A. Jedliński, *O tak zwanej urzędowej interpretacji prawa podatkowego*, „Rejent” 2001, nr 12, s. 60.

wania przepisów prawa podatkowego. Wydanie tej interpretacji mogło wystąpić na wniosek podatnika, płatnika i inkasenta. Dotyczą one ich indywidualnej sprawy, w której nie wszczęto postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Regulując interpretacje pominięto kwestie, jak ma zachowywać się organ podatkowy I instancji lub minister finansów, gdy dojdzie do wniosku, że jego własna interpretacja jest wadliwa, jak może dokonać zmiany takiej interpretacji albo uchylić wadliwą. Minister finansów dopuszczał zmianę lub anulowanie interpretacji w jednym ze swoich pism, ponieważ stwierdził, iż zastosowanie się przez podatnika do urzędowej interpretacji nie może szkodzić podatnikowi, a podatnik stosując się do interpretacji przepisów prawa podatkowego wydanych przez właściwe organy jest wolny od finansowych konsekwencji ewentualnej, późniejszej zmiany lub anulowania interpretacji¹⁴². Rozstrzygając skutki zmiany interpretacji należało przede wszystkim brać pod uwagę brak szkody wskutek zastosowania się do interpretacji przez podatnika.

Pierwsza zasadnicza zmiana regulacji interpretacji podatkowych zawartej w o.p. nastąpiła z dniem 1 stycznia 2003 r.¹⁴³ Zachowano podział na interpretacje ogólne i indywidualne. Wyraźnie zastrzeżono, że minister finansów nie mógł dokonywać interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, płatników lub inkasentów. Natomiast najważniejszą zmianą było to, iż interpretacje ogólne stały się wiążące dla organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej¹⁴⁴. Wyraźnie uregulowano treść zasady nieszkodzenia. Inter-

pretacje indywidualne nadal miały być wydawane przez urząd skarbowy, wójta, burmistrza lub prezydenta miasta, ale wprowadzono też możliwość kontroli prawidłowości interpretacji przez dyrektora izby skarbowej. Dokonano również zmiany organu promulgacyjnego, gdyż publikowane są one w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów. Interpretacje indywidualne są natomiast zamieszczane na stronie internetowej właściwej izby skarbowej, bez podania danych identyfikujących podatnika; obowiązek ten dotyczy także samorządowych organów podatkowych.

Nowelą z 2006 r. wprowadzono dziesiątą formę wygasania zobowiązań podatkowych, czyli zwolnienie z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14 m. Zastosowanie się do interpretacji ogólnej, która następnie została zmieniona lub nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie, który wynika ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji¹⁴⁵. Aby zobowiązanie wygasło, muszą być spełnione dwie przesłanki: zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie lub nieuwzględnionej; skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, jakiego odpowiada stan faktyczny, który jest przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej albo po doręczeniu interpretacji indywidualnej. Zwolnienie z obowiązku zapłaty w przypadku rocznego rozliczenia podatków obejmuje okres od końca roku podatkowego, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono zmienioną interpretację in-

dywidualną albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności. Zwolnienie z obowiązku zapłaty w przypadku kwartalnego rozliczenia podatków obejmuje okres od końca kwartału, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono zmienioną interpretację indywidualną, albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności, a także kwartał następny.

Organ podatkowy w formie pisemnej informuje podatnika o dacie doręczenia odpisu orzeczenia, podając jednocześnie informację, z jakim dniem kończy się okres zwolnienia z obowiązku płacenia podatku wynikającego z uchylonej przez orzeczenie interpretacji. Zwolnienie z obowiązku zapłaty w przypadku miesięcznego rozliczenia podatków obejmuje okres do końca miesiąca, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono zmienioną interpretację indywidualną albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności, i miesiąc następny.

Podatnik, który zastosował się do interpretacji może złożyć wniosek, aby organ podatkowy w decyzji określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego określił także wysokość podatku objętego zwolnieniem albo wysokość nadpłaty w przypadku uisz-

142 Pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z 14 marca 2002 r., sygn. SP1/G-861-725-1752/01, „Biuletyn Skarbowy” 2002, nr 2, s. 7.

143 Ustawa z 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. 2020 Nr 169, poz. 1387 z. zm.).

144 W. Morawski, *Interpretacje prawa...*, op. cit., s. 235.

145 S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 366.

czenia podatku w zakresie objętym zwolnieniem. Podatnik powinien wystąpić z wnioskiem o udzielenie zwolnienia, by skorzystać z tej ochrony, a powinnością organu podatkowego jest wydanie decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania i określić zwolnienie interpretacyjne, które powstaje z mocy prawa¹⁴⁶.

Nie można uzależniać istnienia zwolnienia od wskazania go w decyzji, gdyż w o.p. posłużono się zwrotem „organ podatkowy określa wysokość zwolnienia lub nadpłaty”, a nie sformułowaniem „organ podatkowy ustala wy-

sokość”¹⁴⁷. O zwolnieniu z obowiązku zapłaty orzeka w formie decyzji podatkowej organ podatkowy dokonujący wymiaru podatku oraz określający wysokość nadpłaty. Instytucja zwolnienia z obowiązku zapłaty, będąca następstwem zastosowania się do urzędowej interpretacji przepisów jest pod pewnymi względami podobna do stosowanej poprzednio instytucji indywidualnego orzekania o zaniechaniu poboru podatku¹⁴⁸.

5. Podsumowanie

Nieefektywne formy wygasania zobowiązań podatkowych, w tym zwłaszcza przedawnienie zobowiązań podat-

kowych, pełnią funkcję porządkującą i stymulującą oraz stanowią instrument pewności prawa, ponieważ niewykonanie w określonych terminach uprawnień i obowiązki powinny być uchylone. Obecnie organ podatkowy może umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, jednakże jedynie nadzwyczajne okoliczności mogą spowodować odstępstwo od zasady płacenia podatków, gdyż zasada równości podatników oraz sprawiedliwości podatkowej przejawia się przez jednolity system i terminy uiszczania podatków. Podsumowując należy stwierdzić, że analiza przedmiotowego zagadnienia jest nadzwyczaj złożona i wielopłaszczyznowa.

146 M. Ciecierski, *Interpretacje podatkowe nowe, ale nie lepsze*, „Rzeczpospolita” 2007, nr 8, s. 6.

147 A. Janczewska, *Nowe zasady wydawania urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego*, „Doradztwo Podatkowe” 2007, nr 6, s. 48.

148 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, op. cit., s. 390.

Summary

Michał Wasilenko

Evolution of non-effective forms of tax obligation's expiring

Expiring of tax obligations should serve stabilization and reliability of relations between taxpayer and tax creditor in aspect of fiscal public law. Taxes, which should be considered as both legal and economic institution, are vital source of country's income, so it is crucial to define when such tax obligation expires and when tax creditor has no ability to enforce a debt.

Tax Ordinance contains closed list of permissible ways of tax obligation's expiring. This solution creates a positive impact on stabilization and reliability of relations between taxpayer and tax creditor in aspect of fiscal public law.

Michał Skwarek

Aplikant radcowski w Departamencie Prawnym. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.

Słowa kluczowe: prawo, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, zarząd, członek zarządu, upadłość, odpowiedzialność, solidarna odpowiedzialność, ogłoszenie upadłości, wniosek o ogłoszenie upadłości, zobowiązania, Kodeks spółek handlowych, prawo upadłościowe, orzecznictwo, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

UWOLNIENIE SIĘ PRZEZ CZŁONKA ZARZĄDU SP. Z O.O. OD ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA JEJ ZOBOWIĄZANIA NA PODSTAWIE PRZESŁANKI ZGŁOSZENIA WNIOSKU O OGŁOSZENIE UPADŁOŚCI WE WŁAŚCIWYM CZASIE LUB NIEZGŁOSZENIA TEGO WNIOSKU BEZ SWOJEJ WINY

Członkowie zarządu spółki z o.o. mogą w określonych przypadkach ponieść solidarną odpowiedzialność za zobowiązania spółki, w której pełnią lub pełnili funkcję, zgodnie bowiem z art. 299 § ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych¹ (dalej: k.s.h.), jeżeli egzekucja przeciwko spółce z o.o. okaże się bezskuteczna, członkowie zarządu odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania. Choć od odpowiedzialności, o której mowa w art. 299 § 1 k.s.h., członek zarządu może się co prawda uwolnić – m.in. w przypadku, gdy wykaze, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości albo że niezgłoszenie takiego wniosku nastąpiło nie z jego winy² – to w praktyce często toczą się w sądach spory o to, czy osoba będąca piastunem organu spółki z o.o. dochowała obowiązku złożenia wniosku o upadłość we właściwym czasie oraz czy niezgłoszenie wniosku miało miejsce bez winy tej osoby. Na pierwszym planie tych sporów często pojawia się pojęcie niewypłacalności dłużnika, bowiem to od wystąpienia stanu niewypłacalności spółki zależy, czy aktualizował się obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, a jeżeli nie uczyniono temu obowiązkowi zadość, to czy członek zarządu będzie ponosił solidarną odpowiedzialność za zobowiązania spółki wraz z nią.

1. Wprowadzenie

Celem niniejszego artykułu jest przybliżenie problematyki uwolnienia się przez członka zarządu sp. z o.o. od odpowiedzialności za zobowiązania spółki na podstawie przesłanki zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie lub niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości bez swojej winy. Upadłość, zgodnie z art. 10 ustawy z 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe³ (dalej: p.u.) ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny. Niewypłacalność dłużnika stanowi podstawę do ogłoszenia upadłości, co wiąże się z obowiązkiem złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości na podstawie art. 21 ust. 1 p.u., w myśl którego dłużnik jest obo-

wiązany, nie później niż w terminie trzydziestu dni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, zgłosić w sądzie taki wniosek. Jeżeli dłużnikiem jest osoba prawna albo inna jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, to na podstawie art. 21 ust. 2 p.u. obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości spoczywa na każdym, kto na podstawie ustawy, umowy spółki lub statutu ma prawo do prowadzenia spraw dłużnika i do jego reprezentowania, samodzielnie lub łącznie z innymi osobami.

Złożenie wniosku o zgłoszenie upadłości we właściwym czasie lub niezgłoszenie wniosku o takie ogłoszenie bez winy

1 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1526.

2 Na podstawie art. 299 § 2 k.s.h.

3 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1228.

członka zarządu stanowi, w myśl art. 299 § 2 k.s.h., warunek uwolnienia się członka zarządu od solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania spółki na podstawie art. 299 § 1 k.s.h., w przypadku, gdy egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna.

Mając na celu zwięzłą analizę tak nakreślonego zagadnienia i jego praktyczny wymiar, autor niniejszej publikacji w pierwszej kolejności poświęca uwagę podstawom prawnym obowiązku złożenia przez członka zarządu spółki z o.o. wniosku o upadłość spółki, pozytywnym przesłankom ogłoszenia upadłości, by następnie omówić zasady odpowiedzialności członka zarządu spółki z o.o. za zobowiązania spółki. Kończącą część publikacji stanowi analiza podstaw uwolnienia się przez członka zarządu spółki z o.o. od odpowiedzialności za zobowiązania spółki na podstawie przesłanki zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie lub niezgłoszenia takiego wniosku bez swojej winy, ze szczególnym uwzględnieniem orzecznictwa sądowego w tym zakresie.

2. Podstawy prawne obowiązku złożenia wniosku o ogłoszenia upadłości przez członka zarządu spółki z o.o.

Normatywne podstawy obowiązku złożenia wniosku o ogłoszenia upadłości znajdują się w art. 21 p.u. Ogólną zasadę w tym zakresie stanowi art. 21 ust. 1 p.u., w myśl którego dłużnik jest obowiązany, nie później niż w terminie trzydziestu dni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, zgłosić w sądzie wniosek o takie ogłoszenie. W przypadku członków zarządu spółki z o.o. znajdzie natomiast zastosowanie art. 21 ust. 2 p.u., który stanowi, że jeżeli dłużnikiem jest osoba prawna albo inna

jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, to obowiązek, o którym mowa w ust. 1 spoczywa na każdym, kto na podstawie ustawy, umowy spółki lub statutu ma prawo do prowadzenia spraw dłużnika i do jego reprezentowania, samodzielnie lub łącznie z innymi osobami.

W powyższym kontekście warto wskazać, że zgodnie z art. 201 § 1 k.s.h. to zarząd prowadzi sprawy spółki i ją reprezentuje, a w myśl art. 208 § 3 k.s.h. każdy członek zarządu ma prawo i obowiązek prowadzenia spraw spółki. Dodatkowo, w myśl art. 204 § 1 k.s.h. prawo członka zarządu do prowadzenia spraw spółki i jej reprezentowania dotyczy wszystkich czynności sądowych i pozasądowych spółki. W związku z powyższym należy stwierdzić, że obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenia upadłości spoczywa na członku zarządu spółki z o.o., ponieważ ma on prawo do prowadzenia jej spraw i do jej reprezentowania na podstawie ustawy.

3. Pozytywne przesłanki ogłoszenia upadłości

Pozytywną przesłankę upadłości stanowi niewypłacalność dłużnika, z której to przesłanki z kolei możemy wywieść dwa dalsze podtypy niewypłacalności. Subprzesłanki te są od siebie niezależne i wystarczy, by spełniła się jedna z nich, aby zaistniała podstawa do ogłoszenia upadłości. Jedna z nich ma charakter uniwersalny i odnosi się do wszystkich dłużników, natomiast konstrukcja drugiej z przesłanek opiera się na sytuacji, w której występuje przewaga wartości zobowiązań nad majątkiem.

Na gruncie p.u. wyróżnia się także negatywne przesłanki upadłości, od których zależy to, czy sąd oddali wniosek o ogłoszenie

upadłości, niemniej jednak materia ta wykracza poza zakres rozważań niniejszej publikacji. Pozytywne przesłanki upadłości ustanowiono w art. 11 p.u. Pierwszą ze wspomnianych już subprzesłanek (podstawową) upadłości odnaleźć można w art. 11 ust. 1 p.u., w myśl którego dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Wspomnianą regulację uzupełnia art. 11 ust. 1a p.u., który ustanawia domniemanie, że dłużnik utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, jeżeli opóźnienie w wykonaniu zobowiązań pieniężnych przekracza trzy miesiące.

Dłużnika uważa się za niewypłacalnego, jeżeli nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych i dotyczy to zarówno zobowiązań cywilnoprawnych, jak i publicznoprawnych⁴. W orzeczeniu z 15 maja 2019 r. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że dla określenia, czy dłużnik jest niewypłacalny nie ma znaczenia to, czy nie wykonuje wszystkich zobowiązań pieniężnych, czy tylko niektórych z nich. Nie ma też znaczenia wielkość niewykonanych przez dłużnika zobowiązań⁵.

W przywołanym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę, że dla określenia, czy istnieją podstawy ogłoszenia upadłości istotne znaczenie ma wyłącznie to, czy dłużnik nie wykonuje wymagalnych zobowiązań, a ustawodawca nie powiązał stanu niewypłacalności ze stanem majątku dłużnika, lecz z konkretnym zaniechaniem, zaprzestaniem płacenia długów.

Nawet niewykonywanie przez dłużnika zobowiązań o niewielkiej wartości oznacza jego niewypłacalność w rozumieniu

⁴ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z 29 czerwca 2016 r., sygn. akt III AUa 259/16, LEX nr 2115517.

⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 1427/17, LEX nr 2779180.

tego przepisu. Przyczyna niewypłacalności, związana z zaprzestaniem wykonywania wymagalnych zobowiązań sprawia, że badanie „właściwego czasu” na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości z tego właśnie powodu nie wymaga analizy stanu majątku spółki i tego, czy zobowiązania przekraczają jego wartość. W takim przypadku istotny jest obiektywny stan nieuregulowania wymagalnych zobowiązań. Niewypłacalność istnieje nie tylko wtedy, gdy dłużnik nie ma środków, lecz także wówczas, gdy dłużnik nie wykonuje zobowiązań z innych przyczyn⁶.

Jak zauważył Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z 19 marca 2019 r., stan niewykonywania zobowiązań z powodu utraty zdolności do ich realizacji dotyczy zobowiązań wymagalnych, w tym wielomiesięcznych zaległości składkowych, i nie zawsze zależy od występowania kilku (co najmniej dwóch) wierzycieli niewykonywanych zobowiązań⁷. W przytoczonym orzeczeniu Sąd Najwyższy stwierdził, że odmienna wykładnia jest wykluczona, gdyż każdy i choćby jeden wierzyciel nie może być bezpodstawnie i bezzasadnie pozbawiony możliwości ochrony prawnej swoich wierzytelności o istotnych niekiedy wartościach i finalnie podkreśla, że w takiej prawidłowej ocenie stanu niewypłacalności dłużnika na podstawie art. 11 ust. 1 p.u. ważna jest utrata zdolności do wykonywania wymagalnych zobowiązań pieniężnych bez względu na ich wartość, chociaż krótkotrwale lub przemijające zaległości w regulowaniu takich długów na ogół nie uzasadniają ogłoszenia upadłości (art. 11 ust. 1a i ust. 2 p.u.).

Druga z pozytywnych subprzesłanek upadłości przesłanek ma charakter uzu-

pełniający oraz odnosi się do osób prawnych i określonych jednostek organizacyjnych. Reguluje ją art. 11 ust. 2 p.u., zgodnie z którym dłużnik będący osobą prawną albo jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, jest niewypłacalny także wtedy, gdy jego zobowiązania pieniężne przekraczają wartość jego majątku, a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający dwadzieścia cztery miesiące.

U podstaw regulacji art. 11 ust. 2 p.u. leży bezpieczeństwo wierzycieli, to zaś ocenić można tylko w kontekście realnej wartości majątku dłużnika, nie zaś zapisów księgowych. Nie wystarczy mechaniczne zestawienie kwot wynikających z bilansu, niezbędna jest rzeczywista ocena kondycji spółki, zaś użytych w tym przepisie pojęć zarówno „zobowiązań”, jak i „majątku” nie można całkowicie utożsamiać z pojęciami „aktywów” i „pasywów”⁸.

Do majątku, o którym mowa w art. 11 ust. 2 p.u., nie wlicza się składników niewchodzących w skład masy upadłości. Do zobowiązań pieniężnych, o których stanowi ust. 2, nie wlicza się zobowiązań przyszłych, w tym zobowiązań pod warunkiem zawieszającym oraz zobowiązań wobec wspólnika albo akcjonariusza z tytułu pożyczki lub innej czynności prawnej o podobnych skutkach, o których mowa w art. 342 ust. 1 pkt 4 (art. 11 ust. 4 p.u.).

Należy mieć na uwadze, analizując omawianą przesłankę, że na podstawie art. 11 ust. 5 p.u. domniemywa się, że zobowiązania pieniężne dłużnika przekraczają wartość jego majątku, jeżeli

zgodnie z bilansem jego zobowiązania, z wyłączeniem rezerw na zobowiązania oraz zobowiązań wobec jednostek powiązanych, przekraczają wartość jego aktywów, a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający dwadzieścia cztery miesiące.

4. Zasady odpowiedzialności członka zarządu spółki z o.o. za zobowiązania spółki

Podstawę odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. za zobowiązania spółki stanowi art. 299 § 1 k.s.h., w myśl którego, jeżeli egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna, członkowie zarządu odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania. Odpowiedzialność członków zarządu, o której mowa w tym przepisie, ma charakter opartej na ustawie swoistej odpowiedzialności odszkodowawczej, której celem jest zagwarantowanie wierzycielom spółki dodatkowej ochrony w przypadku, gdy egzekucja wszczęta przeciwko spółce nie doprowadziła do zaspokojenia ich wierzytelności z powodów zawinionych przez członków zarządu spółki⁹.

Dla przypisania odpowiedzialności na podstawie art. 299 § 1 k.s.h. konieczne jest wykazanie trzech przesłanek: istnienia wierzytelności względem spółki, pełnienia przez pozwanego funkcji członka zarządu oraz bezskuteczności egzekucji wobec spółki.

Sąd Apelacyjny w Poznaniu w uzasadnieniu wyroku z 29 października 2019 r. stwierdził, że odpowiedzialności z art. 299 § 1 k.s.h. podlegają członkowie zarządu spółki od chwili ich powołania, niezależnie od tego, czy zostali formalnie zgłoszeni do rejestru przedsiębiorców¹⁰.

6 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 19 czerwca 2018 r., sygn. akt I SA/Po 266/18, LEX nr 2513929.

7 Wyrok Sądu Najwyższego z 19 marca 2019 r., sygn. akt III UK 85/18, LEX nr 2642120.

8 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 22 maja 2018 r., sygn. akt VII AGa 1355/18, LEX nr 2545253.

9 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 8 listopada 2019 r., sygn. akt VII AGa 1456/18, LEX nr 2788563.

10 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z 29 października 2019 r., sygn. akt I AGa 322/18, LEX nr 3021140.

W kontekście przesłanki istnienia wiarytelności względem spółki należy zauważyć, że do przyjęcia odpowiedzialności z art. 299 § 1 k.s.h. wystarczy istnienie zobowiązania w czasie sprawowania funkcji członka zarządu; nie jest konieczne, aby w tym okresie zobowiązanie było wymagalne¹¹.

Orzecznictwo Sądu Najwyższego wskazuje, że bezskuteczność egzekucji należy rozumieć jako niemożność uzyskania zaspokojenia z całego majątku spółki, a nie tylko pewnych jego składników. W wyroku z 30 maja 2008 r. Sąd Najwyższy zwrócił uwagę, że jeśli po stwierdzeniu bezskuteczności egzekucji okaże się, że wierzyciel może jednak uzyskać zaspokojenie od spółki (w sprawie, w której pogląd ten został sformułowany, po umorzeniu postępowania egzekucyjnego niewypłacalna spółka połączyła się z inną spółką i stan majątkowy dłużnika uległ zasadniczej zmianie), brak jest podstaw do przyjęcia, że zachowuje on prawo do żądania zaspokojenia z majątku członków zarządu spółki¹².

W uzasadnieniu wyroku z 28 listopada 2018 r. Sąd Apelacyjny w Białymstoku wskazał, że jednak nie w każdej sytuacji konieczne będzie wszczęcie egzekucji, jeżeli bowiem z okoliczności sprawy w sposób niebudzący wątpliwości wynika, że spółka nie ma żadnego majątku, z którego wierzyciel mógłby uzyskać zaspokojenie, prowadzenie egzekucji przeciwko spółce nie jest potrzebne¹³. W przywołanym orzeczeniu Sąd podkreślił, że chodzi o niebudzącą wątpliwości nieściągalność wiarytelności od samej spółki, to jest o stan, w którym z okolicz-

ności sprawy wynika niezbicie, iż spółka nie ma majątku, z którego wierzyciel mógłby uzyskać zaspokojenie swojej należności. Bezskuteczność egzekucji stanowi więc taki stan majątkowy spółki, o którym wiadomo, że egzekucja z majątku spółki nie doprowadzi do zaspokojenia wierzyciela.

W podobnym tonie ponownie wypowiedział się Sąd Apelacyjny w Krakowie, tym razem w wyroku z 8 kwietnia 2019 r., w uzasadnieniu którego określił, że wierzyciel nie musi wykazywać, iż wyczerpał wszelkie sposoby egzekucji – przepis wymaga jedynie wykazania bezskuteczności egzekucji za pomocą dostępnych i przekonujących środków dowodowych¹⁴. W uzasadnieniu wyroku z 6 marca 2019 r. Sąd Apelacyjny w Warszawie podkreślił natomiast, że wierzyciel pozewający członka zarządu spółki z o.o. powinien legitymować się co najmniej tytułem egzekucyjnym przeciwko spółce, z którego wynika należne wierzycielowi świadczenie od spółki. W przypadku, gdy tytuł ten przybiera postać prawomocnego orzeczenia sąsądzającego świadczenie w sprawie wszczętej przeciwko spółce, pozwany członek zarządu nie może podnieść skutecznego zarzutu dotyczącego istnienia zobowiązania spółki i jego wysokości¹⁵. Sąd Apelacyjny w Warszawie w treści uzasadnienia przywołanego orzeczenia stwierdził jednak także, że jeżeli powód (wierzyciel) posiada wyłącznie tytuł egzekucyjny w postaci złożonego w formie aktu notarialnego oświadczenia o poddaniu się egzekucji przez dłużnika na rzecz wierzyciela, to pozwany był uprawniony do kwestionowania istnienia zobowiązania stwierdzonego tym tytułem i jego wysokości.

5. Przesłanki uwolnienia się od odpowiedzialności za zobowiązania spółki przez członka zarządu spółki – zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie lub niezgłoszenie takiego wniosku bez winy członka zarządu

W myśl art. 299 § 2 k.s.h. członek zarządu może uwolnić się od solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania spółki z o.o. w przypadku bezskutecznej egzekucji z jej majątku (odpowiedzialności, o której mowa w art. 299 § 1 k.s.h.) między innymi wtedy, jeżeli wykaże, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości albo że niezgłoszenie tego wniosku nastąpiło nie z jego winy.

Oznacza to, że ciężar dowodu wykazania (udowodnienia) jednej z przesłanek uwalniających członka zarządu od odpowiedzialności za zobowiązania spółki spoczywa właśnie na członku zarządu.

Jak wskazał Sąd Apelacyjny w Szczecinie w wyroku z 27 marca 2018 r., taki rozkład ciężaru dowodu jest uzasadniony tym, że wierzyciele na ogół nie znają stanu interesów spółki, wiedzy w tym zakresie można natomiast wymagać od członków zarządu, a ustawodawca posługuje się w tym zakresie wymogiem udowodnienia przesłanek egzoneracyjnych, a nie tylko ich uprawdopodobnienia i należy w tym zakresie stosować szczegółowe przepisy o postępowaniu dowodowym z ustawy z 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego¹⁶ (t.j. Dz.U. 2020 poz. 1575).

11 Postanowienie Sądu Najwyższego z 9 stycznia 2020 r., sygn. akt III CSK 271/19, LEX nr 2788512.

12 Wyrok Sądu Najwyższego z 30 maja 2008 r., sygn. akt III CSK 12/08, LEX nr 447785.

13 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z 28 listopada 2019 r., sygn. akt I AGa 53/19, LEX nr 3030519.

14 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 8 kwietnia 2019 r., sygn. akt I AGa 10/18, LEX nr 2852381.

15 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 6 marca 2019 r., sygn. akt V ACa 98/18, LEX nr 3037672.

16 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z 27 marca 2018 r., sygn. akt I AGa 12/18, LEX nr 2507727.

5.1. Zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie

Zgodnie z art. 299 § 2 k.s.h. członek zarządu spółki kapitałowej może uwolnić się od solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania spółki, gdy wykaze, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości, a kluczowe znaczenie w tym przypadku ma pojęcie „właściwego czasu”. W orzecznictwie przyjmuje się, że choć pojęcie czasu właściwego do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości powinno być interpretowane z uwzględnieniem przepisów prawa upadłościowego, to nie można przenosić na grunt art. 299 § 2 k.s.h. wprost wymagania, aby przez „czas właściwy” rozumieć dochowanie terminu określonego w art. 21 ust. 1 p.u. W orzecznictwie wskazuje się ponadto, że pojęcie właściwego czasu w kontekście art. 299 § 2 k.s.h. należy rozumieć jako taki moment, kiedy co prawda już wszystkich wierzycieli nie da się zaspokoić, ale istnieje jeszcze majątek spółki pozwalający na co najmniej częściowe zaspokojenie jej wierzycieli w postępowaniu upadłościowym¹⁷.

Prowadzi to do wniosku, że czasem właściwym na złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości w rozumieniu art. 299 § 2 k.s.h. jest czas, gdy wprowadzić dłużnik spłaca jeszcze niektóre długi, ale wiadomo już, że ze względu na brak środków nie będzie mógł zaspokoić wszystkich swoich wierzycieli.

Właściwym na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości jest czas, gdy dłużnik spłaca niektóre długi, ale wiadomo, że ze względu na swą sytuację

nie będzie mógł zaspokoić wszystkich swoich wierzycieli¹⁸, a w konsekwencji, za „właściwy czas” w rozumieniu art. 299 § 2 k.s.h. nie może być uznany moment, gdy spółka jest już bankrutem¹⁹.

5.2. Niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości bez winy członka zarządu

Zgodnie z art. 299 § 2 członek zarządu spółki kapitałowej może uwolnić się od solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania spółki, gdy wykaze, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło nie z jego winy. Należy mieć na uwadze, że w tym zakresie konstrukcja art. 299 k.s.h. wprowadza domniemanie winy członka zarządu, ponieważ członek zarządu spółki z o.o. zobowiązany jest do dochowania staranności uwzględniającej zawodowy charakter jego działalności. W przypadku niezłożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki w czasie właściwym, to na członku zarządu spoczywa ciężar wykazania braku jego winy.

W orzecznictwie przeważa pogląd, że tylko taka sytuacja faktyczna, która rzeczywiście i obiektywnie uniemożliwia uczestniczenie w czynnościach zarządzania sprawami spółki może uzasadniać wniosek o istnieniu niezawinionych okoliczności zwalniających członka zarządu od odpowiedzialności²⁰.

Brak winy członka zarządu będzie więc miał miejsce w takich wyjątkowych sytuacjach, jak długotrwała choroba czy niedopuszczenie do informacji dotyczących spółki, pod warunkiem jednak podejmowania czynności zmierzających do uzyskania wiedzy o stanie finansowym spółki. Wykonywanie przez człon-

ków zarządu spółki ich zadań z należytą starannością powinno być jednoznaczne z ich orientacją co do kondycji finansowej spółki. Działania członka zarządu zmierzające do pozyskania środków finansowych w celu spłaty narastających zobowiązań spółki i obniżenia jej stanu zadłużenia nie mają znaczenia dla oceny w świetle art. 299 § 2 k.s.h. czy nie ponosi on winy w zaniechaniu złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości²¹, choć często argument ten jest podnoszony przez członków zarządu w praktyce.

Co ciekawe, występują także sytuacje, w których członek zarządu ponosi odpowiedzialność za zobowiązania spółki z o.o. na podstawie art. 299 § 1 k.s.h., powstałe po złożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. Zgodnie z uchwałą Sądu Najwyższego z 30 stycznia 2019 r., członek zarządu będzie odpowiadał za takie zobowiązania, jeżeli pozostają w związku ze stosunkiem prawnym istniejącym w chwili złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości²².

6. Podsumowanie

W świetle powyższych rozważań należy zauważyć, że choć zgodnie z art. 299 § 2 k.s.h. członek zarządu spółki kapitałowej może uwolnić się od solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania spółki, gdy wykaze, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości albo że niezgłoszenie wniosku o takie ogłoszenie nastąpiło nie z jego winy, to ewentualne uwolnienie się od takiej odpowiedzialności może być znacznie utrudnione.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że w orzecznictwie dominuje pogląd,

17 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 23 stycznia 2020 r., sygn. akt I AGa 330/18, LEX nr 3036482.

18 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 12 września 2019 r., sygn. akt V AGa 487/18, Biuletyn Sądu Apelacyjnego w Katowicach 2019, nr 4, s. 27-28.

19 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 28 grudnia 2016 r., sygn. akt I ACa 1068/16, LEX nr 2188891.

20 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z 5 marca 2019 r., sygn. akt I AGa 234/18, LEX nr 2668109.

21 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 22 września 2017 r., sygn. akt VI ACa 1364/15, LEX nr 2474292.

22 Uchwała Sądu Najwyższego z 30 stycznia 2019 r., sygn. akt III CZP 78/18, LEX nr 2612595.

iż dla ustalenia stanu niewypłacalności istotne znaczenie ma wyłącznie to, czy dłużnik nie wykonuje wymagalnych zobowiązań. Nie jest ważne, czy nie wykonuje wszystkich zobowiązań pieniężnych czy tylko niektórych z nich i nie ma też znaczenia wielkość niewykonanych przez dłużnika zobowiązań – w takim przypadku aktualizuje się obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Powyższy pogląd ma istotne znaczenie dla czasu właściwego do złożenia wniosku o ogłoszenia upadłości, zwłaszcza że w świetle orzecznictwa należy tu rozumieć już taki moment, gdy wiadome jest, że wszystkich wierzycieli nie da się

zaspokoić, ale istnieje jeszcze majątek spółki pozwalający na co najmniej częściowe zaspokojenie jej wierzycieli w postępowaniu upadłościowym.

Natomiast w odniesieniu do braku winy członka zarządu należy zwrócić uwagę, że w orzecznictwie wskazuje się, iż uwolnienie członka zarządu spółki z o.o. z solidtarnej odpowiedzialności za zobowiązania spółki będzie uzasadniać tylko taka sytuacja faktyczna, która rzeczywiście i obiektywnie uniemożliwia mu uczestniczenie w czynnościach zarządzania sprawami spółki – co może być podstawą wniosku o istnieniu niezawinionych okoliczności zwalniających członka za-

rzędu od odpowiedzialności. Od winy w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości nie uwolnią także członka zarządu działania zmierzające do pozyskania środków finansowych w celu spłaty narastających zobowiązań spółki i obniżenia jej stanu zadłużenia.

Podsumowując należy stwierdzić, że w świetle poglądów orzecznictwa i przepisów k.s.h. wymagania względem członków zarządu w zakresie ewentualnej możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności za zobowiązania spółki są rygorystyczne i mają na celu ochronę obrotu gospodarczego oraz wierzycieli.

Summary

Michał Skwarek

Relief from liability for the company's obligations of a member of the management board of a limited liability company, on the basis of the premise of filing a bankruptcy petition in due time or failure to file a bankruptcy petition through no fault of his own

If enforcement against a limited liability company proves unsuccessful, the members of the management board shall be jointly and severally liable for its obligations. Although such liability may be relieved by a member of the management board, inter alia, if he proves that a petition for declaration of bankruptcy was filed in due time or that the failure to file for declaration of bankruptcy was not due to his fault in practice, such cases are often disputed in court proceedings. The purpose of this article is to bring this issue to further analysis.

Anna Skórska

Konsultant podatkowy w spółce ATA Tax Sp. z o.o., absolwentka prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego oraz Podyplomowego Studium Podatków i Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Doświadczenie zawodowe zdobywała jako pracownik organów podatkowych oraz spółek doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w podatkach dochodowych, z uwzględnieniem tematyki cen transferowych oraz w podatku od towarów i usług.

Słowa kluczowe: podatki, opodatkowanie, podatnik, najem, najem prywatny, nieruchomości, działalność gospodarcza, przychody, źródło przychodów, wydatki, koszty, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

NAJEM PRYWATNY A DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZA

Najem nieruchomości staje się coraz bardziej popularnym sposobem czerpania zysków lub inwestowania posiadanych środków finansowych. Wielu podatników ma wątpliwości, w jaki sposób powinni kwalifikować przychody uzyskane z tego tytułu. Na gruncie ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ (dalej: u.p.d.o.f.), przychody osób fizycznych z najmu mogą bowiem zostać opodatkowane w ramach dwóch różnych źródeł przychodów, a mianowicie: 1) pozarolniczej działalności gospodarczej, tj. źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.) i 2) odrębnego źródła przychodów, określonego w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. (tzw. najem prywatny). Prawidłowa identyfikacja źródła przychodów jest przy tym fundamentalna z podatkowego punktu widzenia, ponieważ decyduje o sposobie opodatkowania danego źródła.

1. Wprowadzenie

W przypadku najmu prywatnego (tj. poza działalnością gospodarczą) podatnik może wybrać opodatkowanie na zasadach ogólnych, według skali podatkowej (ze stawkami 17% od dochodów do wysokości 85 528 zł i 32% od nadwyżki ponad tę kwotę), bądź w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (w wysokości 8,5% od przychodów do kwoty 100 000 zł i 12,5% od nadwyżki ponad tę kwotę). Z kolei przychody z najmu w ramach działalności gospodarczej można opodatkować na zasadach ogólnych według skali podatkowej albo podatkiem liniowym wedle stawki 19%. Zaznaczyć należy, że usługi związane z zakwaterowaniem (PKWiU 55), zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 lit. e ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne² (dalej: u.z.p.d.), mogą zostać opodatkowane ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych ze stawką 17%. W niektórych sytuacjach możliwe jest także opodatkowanie w formie karty podatkowej. Dotyczy to przedsiębiorców, którzy świadczą usługi hotelarskie polegające na wynajmie pokoi gościnnych i domków turystycznych (w tym wydawanie posiłków), jeżeli łączna liczba

pokoi (w tym także w domkach turystycznych) nie przekracza 12 – poz. 4 części XII załącznika Nr 3 u.z.p.d.

Przykład

Podatnik nabył lokal mieszkalny za 400 000 zł i rozpoczął jego wynajem. Czynsz najmu wynosi 2 500 zł miesięcznie. Podatnik ponosi opłaty administracyjne i koszty mediów w wysokości 700 zł miesięcznie. W trakcie roku poniósł także wydatki na remont w kwocie 2 000 zł. Jako formę opodatkowania wybrał ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, który wynosi 2 550 zł w skali roku (stawka 8,5%). Gdyby wynajmował lokal na zasadach ogólnych, od uzyskanego przychodu mógłby odliczyć poniesione wyżej koszty (łącznie 10 400 zł), a także odpisy amortyzacyjne (1,5% rocznie od kwoty 400 000 zł, tj. 6 000 zł). Dochód do opodatkowania wyniósłby zatem 13 600 zł, a podatek według stawki 17% – 1 787 zł. Należy jednak wziąć pod uwagę, że w rozliczeniu rocznym wszystkie dochody opodatkowane według skali podlegają sumowaniu. Zatem jeśli poza dochodem z najmu podatnik osiąga także dochody np. ze stosunku pracy i łącznie przekroczą one 85 528 zł, podatek zostanie obliczony z uwzględnieniem stawki 32% (od

¹ Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1426 z późn. zm.

² Ustawa z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1905.

nadwyżki ponad tę kwotę). W przypadku rozliczania się z najmu według skali podatkowej wynajmujący może także uzyskiwane przychody pomniejszyć m.in. o wydatki na wyposażenie lokalu, jego ubezpieczenie czy odsetki od kredytu na zakup lokalu.

Granica między najmem zawierany w ramach działalności gospodarczej a tzw. najmem prywatnym jest niezwykle trudna do wyznaczenia. W konsekwencji dochodzi na tym tle do licznych sporów podatkowych pomiędzy podatnikami a fiskusem. Podatnicy przyjmują, że prowadzony przez nich najem ma charakter tzw. najmu prywatnego, podczas gdy organy podatkowe uznają, że jest on prowadzony w ramach działalności gospodarczej. Wątpliwości nie rozwiewają także rozbieżne interpretacje prawa podatkowego oraz niejednolite orzecznictwo sądów administracyjnych.

Zaznaczyć należy, że obecnie w Sejmie toczą się prace nad nowelizacją przepisów, dzięki którym zryczałtowany podatek będzie można zastosować zarówno do przychodów z najmu prywatnego, jak i z najmu prowadzonego w ramach działalności gospodarczej³. Zmiany w u.z.p.d. mają na celu zwiększenie atrakcyjności opodatkowania w tej formie oraz poszerzenie grupy podatników, którzy będą mogli z niej skorzystać. Zgodnie z projektem, od 1 stycznia 2021 r. ryczałt od przychodów ewidencjonowanych ma wynosić 8,5% od przychodów do kwoty 100 000 zł i 12,5% od nadwyżki ponad tę kwotę, między innymi z tytułu:

- 1) przychodów, o których mowa w art. 6 ust. 1a u.z.p.d., czyli przychodów z najmu prywatnego,
- 2) przychodów, o których mowa w art. 14

ust. 2 pkt 11 u.p.d.o.f., czyli przychodów z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze, składników majątku związanych z działalnością gospodarczą, które to przychody są również zaliczane do przychodów z działalności gospodarczej,

3) świadczenia usług związanych z zakwaterowaniem (PKWiU dział 55),

4) świadczenia usług wynajmu i obsługi nieruchomości własnych lub wydzielonych (PKWiU 68.20.1.).

Zaproponowane zmiany niewątpliwie należy ocenić pozytywnie. W szczególności skorzystają na nich podatnicy, którzy w związku z najmem nieruchomości nie ponoszą wysokich kosztów. W przypadku opodatkowania w formie ryczałtu podatek pobierany jest bowiem od uzyskiwanych przychodów z najmu, a więc nie jest możliwe uznawanie ponoszonych wydatków za koszty uzyskania przychodów. Do tej pory ryczałt był jednak zarezerwowany dla najmu prywatnego, a między wynajmującymi i organami podatkowymi powstawały liczne spory co do tego, czy najem, który prowadzą, jest jeszcze prywatny czy już profesjonalny.

Po wprowadzeniu zapowiadanych zmian, niezależnie od tego, czy przychody z najmu zostaną przyporządkowane do źródła „najem prywatny”, czy do źródła „działalność gospodarcza”, zastosowanie znajdzie stawka ryczałtu w wysokości 8,5% od przychodów do kwoty 100 000 zł i 12,5% od nadwyżki ponad tę kwotę. Według tych samych stawek opodatkowane mają być przychody ze świadczenia usług związanych z zakwaterowaniem.

2. Warunki uznania najmu za działalność gospodarczą

Kryterium rozgraniczającym najem prywatny od profesjonalnego jest zawarta w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. definicja działalności gospodarczej. W myśl powołanego przepisu działalność gospodarcza jest działalnością zarobkową:

- 1) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,
- 2) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
- 3) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz WNiP

– prowadzoną we własnym imieniu, bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9.

Zatem, aby określona działalność została uznana za działalność gospodarczą, musi być prowadzona we własnym imieniu przez podatnika i łącznie spełniać warunki: celu zarobkowego, ciągłości i zorganizowanego charakteru. Działanie we własnym imieniu oznacza, że podmiot prowadzący działalność gospodarczą występuje jako podmiot niezależny prawnie od innych podmiotów, a podejmowane przez niego czynności wpływają bezpośrednio na jego określone prawa i obowiązki. Zarobkowy charakter działalności wskazuje, że jest ona nastawiona na osiągnięcie zysku. Ewentualna strata, będąca wynikiem działalności nastawionej na zysk, nie pozbawia jej takiego charakteru, ponieważ istotny jest sam zamiar osiągnięcia dochodu. Wykonywanie działalności w sposób

³ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (druk Nr 642).

ciągły oznacza z kolei prowadzenie jej względnie stale, nieokazjonalnie. Wiąże się z planowanym charakterem działań i realizacją w sposób ciągły poszczególnych zamierzeń. Nie jest przy tym konieczne wykonywanie działalności bez przerwy – kluczowy jest zamiar powtarzania określonych czynności w celu osiągnięcia zysku. Przy czym o ciągłości w przypadku najmu nie przesądza wynajmowanie danej nieruchomości przez kilka lat, lecz powtarzalność podejmowanych działań. Jeśli chodzi zaś o zorganizowany sposób działania, jest to działanie metodyczne, systematyczne, uporządkowane, przebiegające według planu przy udziale specjalnie dobranych środków służących uzyskaniu dochodu⁴.

Analizując definicję działalności gospodarczej w u.p.d.o.f. należy zwrócić uwagę na podobieństwo najmu dokonywanego w ramach działalności oraz najmu prywatnego. W obu przypadkach najem charakteryzuje się pewnym stopniem zorganizowania, ma charakter zarobkowy i ciągły. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z 9 grudnia 2014 r.⁵ podkreślił, że wynajmowanie nieruchomości ma w praktyce charakter ciągły (tzn. obejmuje z reguły dłuższy okres), dokonywane jest we własnym imieniu przez wynajmującego i na jego rachunek oraz co do zasady ma służyć osiągnięciu przychodu. Te elementy umowy najmu są więc tożsame z cechami działalności gospodarczej, a w konsekwencji nie mogą stanowić cech różnicujących te dwa źródła przychodu. Podobnie NSA w wyroku z 22 paździer-

nika 2019 r.⁶ wskazał, że o prowadzeniu działalności gospodarczej, której przedmiotem jest wynajem lokali, nie może przesądzać sama cecha ciągłości działań, wynikająca z istoty umów najmu, ani ukierunkowanie na zysk, działanie z zachowaniem reguł gospodarności (których elementem jest zarobkowy charakter najmu) charakteryzuje bowiem także zarządzanie majątkiem prywatnym. Kryterium różnicującym może być natomiast cecha zorganizowania wynajmu, czyli np. podejmowanie czynności zmierzających do kreowania i uatrakcyjnienia oferty rynkowej przez przetwarzanie (przebudowę) przedmiotu najmu w celach dostosowania do popytu rynkowego czy prowadzenie akcji reklamowej w zakresie typowym dla działalności marketingowej.

Sąd dodał, że za gospodarowanie majątkiem prywatnym może być także uznane nabywanie nieruchomości jako lokaty kapitału, nawet z przeznaczeniem na wynajem, jeżeli nie będzie się wiązało z tworzeniem zorganizowanej struktury zarządzania takim majątkiem i jego eksploatacji, właściwej dla przedsiębiorstw o omawianym profilu.

Na zorganizowanie w odniesieniu do najmu mogą wskazywać (choć nie są decydujące) zwłaszcza niektóre okoliczności, takie jak: dopełnienie obowiązków formalnych w zakresie zarejestrowania przedsiębiorcy, współpraca z podmiotami profesjonalnymi, świadczenie dodatkowych usług czy znaczna liczba wynajmowanych nieruchomości lub podpisywanych umów⁷.

3. Zamiar podatnika a obiektywne przesłanki działalności gospodarczej

Jeszcze do niedawna sądy administracyjne stały na stanowisku, że to decyzja podatnika ma kluczowe znaczenie w klasyfikacji określonych przychodów do najmu prywatnego bądź działalności gospodarczej. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 5 kwietnia 2016 r.⁸ wskazał, że decydujący dla rozróżnienia pomiędzy najmem w ramach zarządu majątkiem niezwiązanym z działalnością gospodarczą a najmem w ramach działalności gospodarczej jest zamiar samego podatnika. To on decyduje, czy powiązać określone składniki swojego mienia z wykonywaniem działalności gospodarczej, czy też zachować je w zarządzie majątkiem niezwiązanym z działalnością gospodarczą i oddać np. w najem. Wobec braku sformułowania przez ustawodawcę wyraźnych pozytywnych reguł klasyfikacji przychodów z najmu do jednego z dwóch konkurencyjnych źródeł, decydujące znaczenie przyznać należy decyzji samego podatnika. Stanowisko to podzieliły także WSA w Warszawie w wyroku z 7 marca 2018 r.⁹ oraz NSA w wyroku z 11 sierpnia 2017 r.¹⁰.

Odmienny pogląd wyraził NSA w wyroku z 22 października 2019 r.¹¹. Zdaniem Sądu o tym, czy najem jest prowadzony w ramach działalności gospodarczej, nie decyduje wola czy zamiar podatnika, ale spełnienie lub niespełnienie obiektywnych kryteriów określonych w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Wśród cech definiujących działalność gospodarczą nie wymienio-

4 Zob. interpretacje indywidualne Dyrektora KIS z: 5 maja 2020 r., sygn. 0113-KDIP2-1.4011.207.2.2020.AP, Legalis; z 3 lipca 2020 r., sygn. 0114-KDIP-3-2.4011.24.2020.3.MT, Legalis.

5 Sygn. akt I SA/Gl 759/14, Legalis, utrzymany przez NSA wyrokiem z 21 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 845/15, Legalis.

6 Sygn. akt II FSK 1581/18, Legalis.

7 Zob. interpretacje indywidualne Dyrektora KIS z: 14 kwietnia 2020 r., sygn. 0113-KDIP2-1.4011.87.2020.2.MGR, Legalis; z 12 sierpnia 2019 r., sygn. 0115KDIT3.4011.259.2019.1.Jt, Legalis.

8 Sygn. akt II FSK 379/14, Legalis.

9 Sygn. akt VIII SA/Wa 54/18, Legalis, orzeczenie nieprawomocne.

10 Sygn. akt II FSK 1940/15, Legalis.

11 Sygn. akt II FSK 1581/18, Legalis.

no zamiaru jej prowadzenia przez podatnika. Już z tej przyczyny nie można przyjąć, że o zakwalifikowaniu przychodu do określonego źródła, a więc także o związaniu lub braku związania określonych składników majątkowych z działalnością gospodarczą, decydować miałby zamiar podatnika, a nie obiektywne cechy działalności prowadzonej przez niego przy wykorzystaniu określonych składników majątkowych. Podobne stanowisko znajdujemy w wyrokach NSA z 15 listopada 2017 r.¹² oraz WSA w Opolu z 26 lutego 2020 r.¹³.

W świetle powyższego orzecznictwa można wysnuć wniosek, że decydujące znaczenie ma fakt, czy w danych okolicznościach spełniono obiektywne kryteria działalności gospodarczej, a nie tylko przekonanie podatnika o zakwalifikowaniu osiągniętych przez siebie przychodów do określonego źródła. Jeśli sposób wykonywania najmu wskazuje na znamiona działalności gospodarczej, to najem spełnia przesłanki uznania za działalność gospodarczą w rozumieniu u.p.d.o.f. i powinien zostać rozliczony na zasadach właściwych dla tej działalności, a nie według wyboru podatnika jako tzw. najem prywatny. Powyższe stanowisko znajduje odzwierciedlenie w interpretacjach organów podatkowych¹⁴.

4. Analiza orzecznictwa

W ocenie NSA¹⁵, gdy o zaliczeniu określonych czynności podatnika do działalności gospodarczej decydują kryteria ustanowione w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. i jednocześnie czynności podatnika, pomimo spełnienia tych kryteriów, mogą

być zaliczone do innych źródeł przychodów (np. najmu), o uznaniu tych czynności za działalność gospodarczą decydować powinna intensywność występowania cech wskazanych w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Jeżeli cechy te, a zwłaszcza zorganizowany charakter i ciągłość czynności, występują w wyrażnie większym natężeniu niż w przypadku takiej samej działalności wykonywanej poza działalnością gospodarczą, to czynności te należy uznawać za działalność gospodarczą.

Wydaje się, że o takiej intensywności możemy mówić, gdy liczba wynajmowanych nieruchomości jest znacząca. W u.p.d.o.f. nie ma jednak przepisów, które uzależniałyby najem w ramach działalności gospodarczej i poza nią od liczby wynajmowanych lokali. Z pewnością liczba wynajmowanych nieruchomości nie może być kluczowa przy ocenie, czy mamy do czynienia z najmem prywatnym, czy stanowiącym działalność gospodarczą.

Analiza orzecznictwa oraz interpretacji podatkowych nie wskazuje jednoznacznie, jaką liczbę nieruchomości możemy uznać za „znaczącą”. O ile w przypadku jednej czy dwóch nieruchomości organy podatkowe powszechnie uznają możliwość rozliczania w ramach najmu prywatnego, o tyle przy większej ich liczbie stanowisko prezentowane przez organy podatkowe może być odmienne. Sprowadza się ono do uznawania, że posiadanie przez podatnika i wynajmowanie kilku nieruchomości stanowi już najem w ramach działalności gospodarczej.

Przykładowo, WSA w Warszawie w wyroku z 25 sierpnia 2017 r.¹⁶ przyznał rację podatnikowi, wskazując, że najem jednego, dwóch albo trzech mieszkań nabytych jako inwestycja i oddanych w zarząd profesjonalnej firmie, mieści się w ramach najmu prywatnego. Podobnie rozstrzygnął WSA w Warszawie w wyroku z 7 marca 2019 r.¹⁷ przyjmując, że najem jednego mieszkania oraz dwóch lokali w kompleksach hotelowych należy uznać za najem składników majątku niezwiązanych z działalnością gospodarczą. W sprawie istotne znaczenie miały przy tym motyw, jakie towarzyszyły nabyciu nieruchomości. Mieszkanie zostało zakupione z myślą o dzieciach, które mogą w przyszłości z niego korzystać, natomiast lokale w kompleksach hotelowych (w różnych miejscowościach wypoczynkowych) nabyto z zamiarem korzystania z nich wraz z rodziną. Sąd podkreślił jednak, że ocena mogłaby być inna, gdyby podatniczka nabyła więcej niż dwa lokale lub dwa lokale w tej samej miejscowości.

Zasadne wydaje się stwierdzenie, że im więcej wynajmowanych obiektów, tym większe prawdopodobieństwo przyjęcia, że najem ma charakter „zorganizowany”. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 15 stycznia 2019 r.¹⁸ uznał, że skoro podatniczka posiada we współwłasności z mężem kilka lokali i wynajmuje je na cele mieszkalne, a w przyszłości zamierza nabyć kilka nowych lokali mieszkalnych celem ich najmu, to uzyskuje przychody z działalności gospodarczej w zakresie najmu lokali. Szeroki zakres prowadzonego najmu wskazuje, że nie może on być prowadzony inaczej niż w sposób zorganizowany i profesjonalny.

12 Sygn. akt II FSK 2769/15, Legalis.

13 Sygn. akt I SA/Op 491/19, Legalis, orzeczenie nieprawomocne.

14 Zob. interpretacje indywidualne Dyrektora KIS z: 22 maja 2019 r., sygn. 0113-KDIP2-1.4011.123.2019.2.KU, Legalis; z 18 listopada 2019 r., sygn. 0114-KDIP-3-3.4011.437.2019.2.MG, Legalis.

15 Wyrok NSA z 22 sierpnia 2019 r., sygn. akt II FSK 3175/17, Legalis.

16 Sygn. akt III SA/Wa 2687/16, Legalis.

17 Sygn. akt. III SA/Wa 1029/18, Legalis, orzeczenie nieprawomocne.

18 Sygn. akt II FSK 14/17, Legalis.

Z kolei WSA w Gdańsku w wyroku z 2 października 2018 r.¹⁹ uznał najem 5 lokali za prowadzony w ramach działalności gospodarczej. Podobne stanowisko znajdujemy w wyrokach NSA z 15 listopada 2017 r.²⁰ w zakresie 11 mieszkań oraz z 2 lutego 2017 r.²¹ w odniesieniu do najmu lokali w budynkach położonych na terenie 14 nieruchomości. Jeszcze raz jednak podkreślić należy, że kwalifikacja uzyskiwanych przychodów z najmu do określonego źródła nie zależy wyłącznie od liczby lokali. Decydujący będzie całokształt okoliczności faktycznych danej sprawy.

Na tym tle istotne znaczenie ma wyrok NSA z 13 sierpnia 2020 r.²². Sprawa dotyczyła podatnika pracującego na tzw. etacie, nieprowadzącego działalności gospodarczej i będącego właścicielem kilku nieruchomości (dwóch lokali mieszkalnych, lokalu użytkowego i budynku biurowo-magazynowego). Właściciel zaznaczył, że w przyszłości może nabywać kolejne nieruchomości. W celu zminimalizowania czasu niezbędnego do obsługi wynajmu posiadanych nieruchomości zlecił podmiotom zewnętrznym niektóre czynności z nim związane (np. usługi księgowe). Nie wykluczał także, że kiedyś najem może stać się jego głównym źródłem zarobkowania. Sąd uznał, że skoro podatnik lokuje w nieruchomości wolne środki, pracuje na etacie i z najmu nie zamierza czynić swojego podstawowego źródła przychodu, a przy tym nie ustalono jednoznacznych reguł wskazujących, czym różni się najem w działalności od tzw. prywatnego, podatnik ma prawo do zastosowania zryczałtowanej 8,5% stawki.

Według organów podatkowych oraz sądów administracyjnych o prowadzeniu działalności gospodarczej może świadczyć także współpraca właściciela lokalu z podmiotami zajmującymi się zarządzaniem nieruchomościami. Niestety również i w tym zakresie nie wypracowano jednolitej linii orzeczniczej. Spotkać można zarówno pogląd, że nawiązanie współpracy z wyspecjalizowanymi firmami nie przesądza o prowadzeniu działalności gospodarczej²³ jak i taki, że powierzenie zarządzania profesjonalnemu podmiotowi świadczy o przyjęciu pewnej formy zorganizowania działalności²⁴.

5. Najem prywatny przy jednoczesnym prowadzeniu działalności gospodarczej

Do niedawna organy podatkowe szeroko definiowały pojęcie najmu w ramach działalności gospodarczej, zaliczając do niego również najem po zakończeniu działalności czy też najem nieruchomości będących w majątku prywatnym, jeśli jednocześnie wynajmujący prowadził działalność związaną z najmem nieruchomości. W ostatnio wydanych interpretacjach indywidualnych Dyrektor KIS potwierdził jednak, że najem nieruchomości może być uznany za prywatny i opodatkowany stawką 8,5%, mimo że wynajmujący prowadzi jednocześnie działalność gospodarczą związaną z obrotem nieruchomościami i ich wynajmem. Przepisy nie zawierają zakazu jednoczesnego osiągania przez podatników przychodów z obydwu ww. źródeł. Organ podkreślił, że prawo do opodatkowania przychodów uzyskanych z tzw. prywatnego najmu w formie ryczałtu

nie jest uzależnione od nieuzyskiwania przez podatnika przychodów z najmu prowadzonego w ramach działalności gospodarczej²⁵.

6. Podsumowanie

Pomimo licznych interpretacji podatkowych oraz orzeczeń sądów administracyjnych w zakresie kwalifikacji przychodów z tytułu najmu nieruchomości jako działalność gospodarczą bądź najem prywatny, kwestia ta nie została jednoznacznie rozstrzygnięta. Przepisy nie uzależniają zaliczenia przychodów z tytułu najmu do źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., od spełnienia pojedynczych przesłanek, tj. liczby wynajmowanych lokali, czasu trwania umowy najmu, celu, na jaki lokal jest wynajmowany, wysokości przychodów uzyskiwanych z najmu. W szczególności nie stanowi takiej samodzielnej przesłanki zawieranie umów najmu na krótkie okresy (tzw. najem krótkoterminowy). Sposób opodatkowania przychodów z najmu zależy od całokształtu okoliczności faktycznych danej sprawy, a zatem wszelkich działań podejmowanych przez podatnika, a nie pojedynczych elementów stanu faktycznego.

Jeżeli podatnik wynajmuje niewiele nieruchomości, nie poszukuje aktywnie najemców, a najem nie jest głównym źródłem jego przychodów, przychód uzyskany z tego najmu należy zaliczyć do najmu prywatnego. Z kolei, jeśli sposób wykonywania najmu ze względu na rozmiar, powtarzalność, zarobkowy charakter i sposób zorganizowania wskazuje na znamiona działalności gospodarczej,

19 Sygn. akt I SA/Gd 826/18, Legalis, orzeczenie nieprawomocne.

20 Sygn. akt II FSK 2769/15, Legalis.

21 Sygn. akt II FSK 268/15, Legalis.

22 Sygn. akt II FSK 960/18, Legalis.

23 Wyrok WSA w Warszawie z 25 sierpnia 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 2687/16, Legalis.

24 Wyrok NSA z 15 stycznia 2019 r., sygn. akt II FSK 14/17, Legalis.

25 Zob. interpretacje indywidualne Dyrektora KIS z: 30 stycznia 2020 r., sygn. 0115-KDIT1.4011.31.2019.2.MR, Legalis; z 30 stycznia 2020 r., sygn. 0115-KD-WT.4011.21.2019.2.BK, Legalis.

to najem spełnia przesłanki uznania za działalność gospodarczą w rozumieniu u.p.d.o.f. i powinien zostać rozliczony na zasadach właściwych dla tej działalności, a nie według wyboru podatnika jako tzw. najem prywatny. Istotne znaczenie ma przy tym fakt czy podatnik podejmuje aktywne czynności w zakresie najmu nieruchomości, angażując przy tym

środki podobne do przedsiębiorców, którzy prowadzą działalność gospodarczą. Nie bez znaczenia jest również to, w jaki sposób i w jakim celu zostały nabyte nieruchomości będące przedmiotem najmu (zakup, spadek, darowizna) oraz czy zostały nabyte na cele inwestycyjne, czy przede wszystkim na zaspokojenie potrzeb osobistych podatnika i jego ro-

dziny. Podkreślić przy tym należy, że każdy przypadek powinno się rozpatrywać indywidualnie, uwzględniając istotne okoliczności danej sprawy. Zważywszy, że linia orzecznicza jest wciąż niejednolita, w stanach faktycznych, które budzą wątpliwości, warto rozważyć wystąpienie o interpretację indywidualną.

Podstawa prawna:

- art. 10 ust. 1 pkt 3, pkt 6 u.p.d.o.f.,
- art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f.,
- art. 12 ust. 1 pkt 2 lit. e, pkt 3 lit. a u.z.p.d.



Artykuł pochodzi z książki Wydawnictwa C.H. Beck „Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2020” pod red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, <https://www.ksiegarnia.beck.pl/19591-podatkowe-i-bilansowe-zamkniecie-roku-2020-artur-holda>

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: miesięcznik

Redakcja:

Dr Andrzej Dmowski – redaktor naczelny, andrzej.dmowski@russellbedford.pl, tel. 22 276 61 80
Sławomir Wach – sekretarz redakcji, slawomir.wach@russellbedford.pl, tel. 22 276 61 80
<http://www.russellbedford.pl/>

Skład i łamanie:

Doce System Solutions sp. z o.o., www.doce.com.pl

Rada Naukowa: prof. dr hab. Andrzej Patulski, dr Krzysztof Liedel

Recenzenci: dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

Wydawca

Russell Bedford Poland Sp. z o.o.
al. Jerozolimskie 123A
02-017 Warszawa
Tel. 22 276 61 80
<http://www.russellbedford.pl/>

Redakcja miesięcznika przyjmuje artykuły do 20 000 znaków ze spacjami (do 11 stron znormalizowanego maszynopisu) przesłane pocztą elektroniczną bądź zwykłą z płytą CD, wraz z informacją zawierającą imię i nazwisko autora, notkę o autorze, numer telefonu kontaktowego, adres e-mailowy, adres korespondencyjny. Artykuł nie może być wcześniej zamieszczony ani też przesłany do innej redakcji.

Artykuł powinien zawierać tytuł (w języku polskim i angielskim), wprowadzenie, a także podsumowanie w języku polskim i angielskim – do 500 znaków ze spacjami.

Redakcja ma prawo – po uzgodnieniu z autorami – do skrótów publikacji i wprowadzania zmian stylistycznych.

Autor wyraża zgodę na wyłączne przeniesienie praw autorskich i wydawniczych dotyczących artykułów publikowanych w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” na Russell Bedford Poland Sp. z o.o., ul. Marynarska 1, 02-674 Warszawa.

Autorzy artykułów zamieszczonych w dziale Publikacje recenzowane miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” wyrażają zgodę na recenzowanie ich tekstów przez dwóch recenzentów zewnętrznych – ekspertów w określonej dziedzinie.

W przypadku uprzednio opublikowanych artykułów musi być załączona pisemna zgoda danego Wydawcy, autora, a także oświadczenie Wydawcy, że posiada majątkowe prawa autorskie – nieobciążone prawami osób trzecich – do tych artykułów oraz zobowiązuje się, że nie będą one naruszały praw osób trzecich, zwłaszcza dóbr osobistych, tajemnicy handlowej, oraz nie narażą Russell Bedford Poland Sp. z o.o. na odpowiedzialność cywilną ani karną z tytułu ich zamieszczania w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”.

Opinie zamieszczone w miesięczniku stanowią poglądy osobiste autorów i nie są oficjalnym stanowiskiem urzędów państwowych.

Zabronione jest – bez pisemnej zgody wydawcy – kopiowanie i zamieszczanie w części bądź w całości artykułów publikowanych w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”.

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA

„DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE
RB BIULETYN”

Wydawnictwo C.H. Beck Sp. z o.o.



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



Paweł Dymlang Kancelaria Prawno-Podatkowa



www.russellbedford.pl

 Russell Bedford
taking you further