

RAFAŁ DOWGIER¹

Solidarność w prawie podatkowym w nowej kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego

Streszczenie

Aktualnie trwają zaawansowane prace Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego nad projektem nowej ordynacji podatkowej. Jednym z obszarów, który wymaga uregulowania przy tworzeniu nowej kodyfikacji, jest kwestia solidarności w prawie podatkowym. Obowiązujące przepisy ogólnego prawa podatkowego odnoszą się do tego zagadnienia w bardzo niewielkim zakresie, a znaczenie przede wszystkim odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe wzrasta. Dzieje się tak m.in. dlatego, że ukształtowanie zobowiązania w sposób solidarny istotnie uprzywilejowuje wierzyciela podatkowego. Skoro jednak tak się dzieje, to konieczne są mechanizmy zabezpieczające dłużników przed nadużyciem tego instrumentu. Stosowane w prawie podatkowym w sposób odpowiedni regulacje prawa cywilnego są niewystarczające, gdyż nie uwzględniają specyfiki tej gałęzi prawa. Celem opracowania jest przedstawienie tej problematyki z punktu widzenia prac wskazanej wyżej Komisji.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, ordynacja podatkowa, odpowiedzialność solidarna, kodyfikacja ogólnego prawa podatkowego

¹ Dr hab. Rafał Dowgier – Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; e-mail: r.dowgier@uwb.edu.pl; ORCID: 0000-0002-0359-1833.

RAFAŁ DOWGIER

Solidarity in tax law in the new codification of general tax law

Abstract

At present, the General Taxation Law Codification Committee is carrying out advanced works on the draft of a new Tax Ordinance. One of the areas to be regulated in the new codification is the issue of solidarity in tax law. Currently binding provisions of general tax law refer to this issue to a very small degree whereas the importance of, most of all, joint and several liability for tax liabilities has been increasing. It is so because, among others, development of a liability in a solidary manner significantly favors a tax creditor. That being the case, however, it is necessary to provide mechanisms protecting debtors against the abuse of this instrument. Civil law regulations applied appropriately in the tax law are insufficient because they do not include specificity of the latter branch of law. The purpose of the study is the present this issue from the point of view of the above mentioned Committee.

Keywords: tax law, Tax Ordinance, joint and several liability, codification of general tax law

Wprowadzenie

W bieżącym roku mija 20 lat od uchwalenia datowanej na 29 sierpnia 1997 r. ustawy – Ordynacja podatkowa². Akt ten stanowi podstawowe źródło ogólnego prawa podatkowego, ale postępujące w sposób bardzo intensywny zmiany społeczne, a nade wszystko gospodarcze, sprawiły, że w wielu obszarach nie przystaje on już do dzisiejszej rzeczywistości. Sytuacji tej nie poprawia fakt, iż od czasu wejścia w życie Ordynacja podatkowa była nowelizowana ponad 100 razy. Ustawę tę można porównać do permanentnie cerowanego swetra, na którym już nie ma miejsca, aby przyszywać kolejne łąty. W związku z tym podjęto prace nad przygotowaniem nowej regulacji. Zadanie to powierzono powołanej w listopadzie 2014 r. przez Prezesa Rady Ministrów Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego³. Zadaniem Komisji jest przygotowanie projektu nowej ustawy regulującej ogólne prawo podatkowe w Polsce. Czas na realizację tego zadania nie jest długi. W sierpniu 2015 r. Komisja przedstawiła kierunkowe założenia nowej kodyfikacji⁴ i od tego momentu rozpoczął swój bieg 2-letni termin na przygotowanie ustawy. Docelowo więc we wrześniu 2017 r. Komisja powinna przedstawić projekt nowej ordynacji podatkowej.

Wśród szeregu wyzwań, które postawiono przed nowym aktem, znalazła się także kwestia uregulowania problematyki solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe. W aktualnym stanie prawnym kwestii tych dotyczą art. 91–92 o.p. Regulacje te opierają się na odesłaniu w art. 91 o.p. do odpowiedniego stosowania przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁵ dla zobowiązań cywilnoprawnych, z bardzo wąskim uregulowaniem w art. 92 o.p. sytuacji specyficznych dla prawa podatkowego. Rozwiązanie takie, wobec szerokiego katalogu sytuacji, w których zarówno zobowiązanie podatkowe, jak i odpowiedzialność za takie zobowiązanie mają charakter solidarny, jest niewystarczające. Należy także

² Tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm. – dalej zwana w skrócie o.p.

³ Dalej zwana w skrócie Komisją.

⁴ Zostały one w rozbudowanej wersji przedstawione w opracowaniu: L. Etel (et al.), *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015. W skróconej wersji przedstawiono je także w publikacji: L. Etel (et al.), *Tax ordinance. The assumptions of a new regulation*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015, http://www.trp.umk.pl/download/trp2015/Tax_Ordinance_The_Assumptions_of_a_New_Regulation.pdf.

⁵ Tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 380 – dalej zwana w skrócie k.c.

zauważyć, iż przepisy prawa podatkowego obok solidarności odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe wynikającej z przepisów regulujących konstrukcję poszczególnych podatków wprowadzają także solidarną odpowiedzialność w przypadku niektórych kategorii osób trzecich. Zatem jest to instytucja dość powszechna w prawie podatkowym, a ponieważ w istotny sposób uprzywilejowuje wierzyciela podatkowego⁶, wymaga doregulowania.

Podstawowe założenia nowej regulacji

Solidarność w prawie podatkowym jest instytucją, która powinna być w sposób kompleksowy uregulowana w przepisach ogólnego prawa podatkowego, z tym zastrzeżeniem, iż powinna bazować na cywilnoprawnej instytucji zobowiązań solidarnych. Chodzi przede wszystkim o rozumienie solidarności biernej oraz czynnej w taki sposób, jaki jest właściwy dla prawa cywilnego. W pozostałym jednak zakresie nowa ordynacja podatkowa powinna uwzględniać specyfikę prawa podatkowego. W związku z tym przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące zobowiązań podatkowych powinny być stosowane do odpowiedzialności w prawie podatkowym jedynie odpowiednio i wyłącznie w zakresie nieuregulowanym w Ordynacji podatkowej.

Zasadą powinno być, iż solidarność zobowiązania i odpowiedzialności w prawie podatkowym musi wynikać wprost z przepisów o randze ustawy i nie można jej domniemywać. Mając na uwadze, że zobowiązanie podatkowe może powstać zarówno z mocy ustawy, jak i w następstwie doręczenia konstytucyjnej decyzji, należy zachować zasadę, wedle której w drugiej ze wskazanych sytuacji dla powstania zobowiązania o charakterze solidarnym konieczne jest doręczenie decyzji wszystkim zobowiązanym w sposób solidarny. Zasada ta powinna mieć również zastosowanie do odpowiedzialności osób trzecich, która powstaje poprzez doręczenie decyzji. W konsekwencji utrzymana zostanie reguła, wedle której w przypadku solidarnego obowiązku podatkowego wierzyciel nie jest uprawniony do wyboru dłużnika rozumianego jako możliwość ustalenia wysokości zobowiązania tylko wybranemu z nich, lecz powinien ustalić je każdemu z takich podmiotów. Natomiast jego uprawnienie wynikające z solidarnego charakteru odpowiedzial-

⁶ Zgodnie z art. 366 k.c.: „§ 1. Kilku dłużników może być zobowiązanych w ten sposób, że wierzyciel może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych (solidarność dłużników). § 2. Aż do zupełnego zaspokojenia wierzyciela wszyscy dłużnicy solidarni pozostają zobowiązani”.

ności za powstałe w ten sposób zobowiązanie polega na prawie do wyboru podmiotu, od którego będzie dochodził należności już po doręczeniu decyzji ustalającej. Zatem solidarny charakter odpowiedzialności nie uzasadnia wyboru podmiotu, wobec którego organ ustala wysokość zobowiązania podatkowego poprzez doręczenie mu decyzji o charakterze konstytutywnym.

Konsekwencją przyjęcia powyższej zasady jest wyeliminowanie funkcjonującej aktualnie możliwości powstania odpowiedzialności solidarnej bez doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego wszystkim zobowiązanym. Z obowiązującego art. 92 § 2 o.p. wynika, że w przypadku zobowiązań podatkowych ustalanych w formie łącznego zobowiązania pieniężnego⁷ odpowiedzialność solidarna powstaje już momencie doręczenia decyzji (nakazu płatniczego) jednemu z podatników. Są to sytuacje, w których w jednej decyzji organ podatkowy wymierza podatnikowi dwa lub więcej podatki (rolny, leśny, od nieruchomości). Powołany przepis o.p. umożliwia doręczenie nakazu płatniczego, z którego wynika to zobowiązanie jednemu ze zobowiązanych, ale ze skutkiem dla pozostałych. W takim przypadku tylko jeden ze zobowiązanych otrzymuje decyzję, ale odpowiedzialność solidarną za podatek wynikający z niej ponoszą również pozostali. Należy uznać, iż tego rodzaju rozwiązanie nie chroni w sposób dostateczny interesów tych podatników, którzy zobowiązani są do zapłaty podatku nie posiadając nawet decyzji, w której został on ustalony. Nakaz płatniczy jest formą decyzji, którą objęte są dwa lub trzy podatki, ale fakt ten nie stanowi dostatecznego uzasadnienia dla tak szczególnych, jak obecnie obowiązujące, zasad odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe⁸.

Jednym z generalnych założeń nowej kodyfikacji było „wyczyszczenie” jej z przepisów, które nie mają charakteru ogólnego, lecz odnoszą się jedynie do konkretnych podatków. W ocenie Komisji takie regulacje powinny być przeniesione do ustaw szczegółowego prawa podatkowego. W postulat ten wpisuje się przeniesienie do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zasad dotyczących odpowiedzialności solidarnej oraz wierzytelności o charakterze solidarnym odnoszących się do małżonków rozliczających się z tego podatku w sposób łączny. Aktualnie problematykę tę regulują art. 92 § 3, 3a i 4 o.p. Przez wzgląd na szczegółowy charakter tych przepisów proponuje się wprowadzenie regulacji w brzmieniu odpowia-

⁷ Art. 6c ust. 2 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 617 z późn. zm.) oraz art. 6a ust. 2 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 374 z późn. zm.).

⁸ Zob. R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian*, Warszawa 2014, s. 54 i nast.

dającym art. 92 § 3, 3a i 4 do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W konsekwencji sytuacja tej kategorii podmiotów w analizowanym obszarze nie ulegnie zmianie, ale ze względu na specyfikę tych rozwiązań będzie uregulowana w ustawie zaliczanej do szczegółowego prawa podatkowego.

Rozwiązania o charakterze szczegółowym

Uwagi ogólne

Ogólność obowiązujących regulacji dotyczących solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe powoduje, że nie uwzględniają one specyfiki szeregu instytucji prawa podatkowego. Kwestią zasadniczą wydają się takie grupy zagadnień jak: składanie deklaracji podatkowych, stosowanie preferencji podatkowych o charakterze ustawowym, udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych czy stosowanie instytucji przedawnienia. Ustawa milczy na temat postępowania we wskazanych wyżej przypadkach wtedy, gdy odnoszą się one do zobowiązań o charakterze solidarnym. W konsekwencji mamy do czynienia z szeroką sferą niedoregulowania, która nie może być wypełniona poprzez odpowiednie stosowanie regulacji Kodeksu cywilnego. Jest to sytuacja w sposób oczywisty niepożądana, gdy uwzględnić, jakie konsekwencje wiążą się dla zobowiązanych z ukształtowaniem ich odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe w sposób solidarny. Niewiele w tej kwestii zmienia też fakt, iż w pewnym zakresie powstające problemy starają się rozwiązać zarówno przedstawiciele nauki prawa podatkowego, jak i sędziowie sądów administracyjnych.

Wskazane wyżej okoliczności przemawiają za koniecznością doregulowania w nowej ordynacji podatkowej zasad stosowania różnego rodzaju preferencji podatkowych, a także kwestii przedawnienia w przypadku zobowiązań o charakterze solidarnym. W tym zakresie przyjęto następujące podstawowe założenia:

- a) obowiązek złożenia lub korekty deklaracji ma, co do zasady, indywidualny charakter i nie może z niego zwalniać wykonanie go przez jednego ze zobowiązanych solidarnie,
- b) solidarny charakter odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe nie może prowadzić do pozbawienia podmiotu, który spełnia określone ustawowo przesłanki, prawa do preferencji,
- c) przesłanki przerwania oraz zawieszenia biegu terminu przedawnienia prawa do wymiaru oraz poboru podatku, które mają charakter personalny i odnoszą się do jednego ze zobowiązanych solidarnie, nie powinny mieć wpływu na bieg terminu przedawnienia u pozostałych zobowiązanych.

Poniżej przedstawiono szczegółowe rozwiązania we wskazanych wyżej obszarach rekomendowane na dzień powstania niniejszego opracowania przez Komisję. Nie oznacza to oczywiście, że w takim kształcie ostatecznie znajdą się w nowej ordynacji, ale trudno przypuszczać, aby generalne kierunki zmian uległy istotnym modyfikacjom.

Składanie deklaracji przy zobowiązaniach solidarnie

Jednym z istotnych mankamentów obowiązującej Ordynacji podatkowej jest całkowite pominięcie w jej regulacjach rozwiązań prawnych dotyczących wykonywania obowiązków o charakterze instrumentalnym (składania deklaracji) w przypadku obowiązku podatkowego o charakterze solidarnym. Zasadne jest zatem uregulowanie tej kwestii poprzez wskazanie, iż w przypadku obowiązku podatkowego, prawa do zwrotu nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku, które mają solidarny charakter i wiąże się z nimi obowiązek złożenia deklaracji, taki obowiązek co do zasady musi być wykonany odrębnie przez każdego ze zobowiązanych lub uprawnionych. Zatem każdy z nich samodzielnie składa wymaganą prawem deklarację, która wywołuje skutki prawne jedynie wobec niego i nie zwalnia z takiego obowiązku pozostałych. Analogicznie korekta takiej deklaracji nie ma skutku względem pozostałych zobowiązanych i nie zwalnia ich od dokonania korekty. Należy jednak zauważyć, iż w tym ostatnim przypadku, ponieważ przyczyny korekty mogą mieć charakter indywidualny, a więc pozostali zobowiązani lub uprawnieni mogą nie posiadać w tym zakresie wiedzy, zasadne jest, aby organ podatkowy zawiadamiał ich o dokonaniu korekty, przesyłając jej kopię. Zawiadomienie umożliwi w tych przypadkach złożenie korekty również przez pozostałych zobowiązanych.

Od wskazanej wyżej zasady dopuszczalne są wyjątki, gdy przepis szczególny tak stanowi. W konsekwencji możliwe jest złożenie jednej deklaracji podatkowej przez kilku zobowiązanych, np. wtedy, gdy w zakresie podatków lokalnych rada gminy określi tego rodzaju „wspólny” wzór deklaracji.

Stosowanie preferencji podatkowych w przypadku zobowiązań o charakterze solidarnym

Mając na uwadze praktyczne problemy związane ze stosowaniem preferencji w zakresie zobowiązań o charakterze solidarnym, konieczne jest uregulowanie tej problematyki w kontekście ulg, zwolnień, umorzeń. Obowiązujący model polegający na odpowiednim stosowaniu w tym zakresie przepisów Kodeksu cywilnego właściwych dla zobowiązań cywilnoprawnych (art. 91), bez uwzględnienia spe-

cyfiki prawa podatkowego, rodzi praktyczne problemy. Z art. 373 k.c. wynika, iż zwolnienie z długu lub zrzeczenie się solidarności przez wierzyciela względem jednego z dłużników solidarnych nie ma skutku względem pozostałych. Na tle tej regulacji powstają wątpliwości związane ze stosowaniem preferencji o charakterze podmiotowym oraz przedmiotowo-podmiotowym, co m.in. sygnalizował Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie z dnia 23 maja 2016 r. (V.511.1.2016.EG) skierowanym do Ministra Finansów, wnosząc o ocenę problemu i ewentualne zmiany legislacyjne. Zagadnienie to znajduje odzwierciedlenie także w orzeczeniach sądów administracyjnych. Dla przykładu w przypadku ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego w postaci umorzenia dopuszcza się zwolnienie z obowiązku zapłaty jednego ze zobowiązanych solidarnie, bez skutku dla pozostałych⁹. Jednakże z art. 59 § 1 pkt 8 o.p. wynika, że zobowiązanie podatkowe, także takie, które ma solidarny charakter, wygasa przez umorzenie. Przepis ten wskazuje więc na niepodzielność takiego zobowiązania, a zatem skutek jego umorzenia na wniosek jednego ze zobowiązanych rozciągałby się także na pozostałych¹⁰.

Z kolei w przypadku zwolnień podatkowych o charakterze przedmiotowo-podmiotowym można mówić o kształtującej się linii orzeczniczej, w świetle której, gdy jeden z odpowiedzialnych solidarnie za zobowiązanie podatkowe korzysta ze zwolnienia, to wartość podatku należy pomniejszyć proporcjonalnie o przypadającą na niego kwotę. Pozostali zobowiązani będą więc ponosić odpowiedzialność solidarną tylko w zakresie tak wyliczonego podatku¹¹.

Mając powyższe na uwadze, należy przyjąć zasadę, wedle której w przypadku wyłączenia z opodatkowania lub wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w następstwie zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku lub zaniechania poboru podatku względem jednego z odpowiedzialnych solidarnie, świadczenie podatkowe ulega pomniejszeniu w zakresie przypadającym na tego zobowiązanego. W konsekwencji wskazane wyżej preferencje o charakterze podmiotowym nie mogą uwolnić od obowiązku zapłaty podatku zobowiązanych solidarnie, do których nie są one adresowane. Jednakże należy mieć też na uwadze, iż w orzecznictwie NSA¹² uznaje się za zasadne w przypadku zwolnienia, które przysługuje jednemu ze zobowiązanych solidarnie, pomniejszenie zobowiązania przypadającego do

⁹ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 13 stycznia 2012 r. (I SA/Lu 535/11).

¹⁰ Zob. R. Dowgier, *Komentarz do art. 91*, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, 5. wydanie, Warszawa 2013, s. 621 i nast.

¹¹ Por. wyroki NSA z dni: 27 czerwca 2013 r. (II FSK 2096/11); 5 marca 2014 r. (II FSK 748/12); 15 stycznia 2015 r. (II FSK 3012/12).

¹² *Ibidem*.

zapłaty na pozostałych podatników o proporcjonalnie ustaloną kwotę podatku przypadającą na podatnika objętego zwolnieniem.

Pomimo więc wynikającego z prawa cywilnego niepodzielnego charakteru zobowiązania o charakterze solidarnym na potrzeby prawa podatkowego w przypadku stosowania preferencji podatkowych zasadne wydaje się dopuszczenie do proporcjonalnego (odpowiedniego) przypisania części zobowiązania do jednego ze zobowiązanych solidarnie, który korzysta ze zwolnienia. Jedynie przy takim założeniu wykluczy się możliwość egzekwowania od zobowiązanych solidarnie, którzy nie korzystają z preferencji podatkowych, całości zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie to powinno ulegać pomniejszeniu w zakresie, w jakim przypada na podatnika korzystającego z preferencji, a ponieważ ma ona charakter podmiotowy, jego odpowiedzialność za zobowiązanie wygaśnie. W odniesieniu do zobowiązania pozostałego po pomniejszeniu o część przypadającą na podatnika, który jest wyłączony lub zwolniony od podatku, albo też wobec którego zaniechano jego poboru, odpowiedzialność solidarną będą ponosić wyłącznie pozostali zobowiązani.

Nadmienić należy, iż zobowiązania o charakterze solidarnym dominują przede wszystkim w zakresie opodatkowania majątku (podatek od nieruchomości, rolny, leśny, od środków transportowych – w przypadku współwłasności lub współposiadania) oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych przy łącznym opodatkowaniu małżonków. Odpowiedzialność solidarną ponoszą też niektóre kategorie osób trzecich. Przyjąć więc należy, iż w większości przypadków nie będzie problemu z ustaleniem, w jakim zakresie zobowiązanie solidarne powinno być pomniejszone. Przy współwłasności ułamkowej nieruchomości czy środka transportowego, będzie to odpowiednik udziału w prawie własności. Z kolei przy współwłasnościach łącznych należy przyjąć, iż zobowiązanie podatkowe ulega pomniejszeniu w równym zakresie dla każdego ze zobowiązanych objętych preferencją. Podobna reguła, co do zasady, będzie dotyczyła solidarnej odpowiedzialności osób trzecich.

Analogiczne jak wskazane wyżej zasady powinny być przyjęte w odniesieniu do ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych polegającej na umorzeniu. Przesłanki stosowania tej preferencji mają charakter zasadniczo osobisty (ważny interes podatnika), a instytucja ta zbliżona jest do zwolnienia z długu, o którym mowa w art. 373 k.c. Zasadne jest więc, aby w przypadku umorzenia stosowanego wobec jednego ze zobowiązanych solidarnie zobowiązanie podatkowe wygasło w zakresie wynikającym z decyzji o umorzeniu, lecz nie wyższym niż przypadający na tego zobowiązanego, a w pozostałym zakresie – aby ciążyło na podmiotach zobowiązanych. Jeżeli natomiast umorzona kwota jest niższa niż przypadająca na podatnika, który uzyskał ulgę, wówczas w odniesieniu do kwoty stanowiącej różnicę pomiędzy kwotą przypadającą na tego podatnika a kwotą umorzoną solidarną odpowiedzialność powinni ponosić wszyscy zobowiązani, w tym również ten,

na czyj wniosek częściowo umorzono świadczenie podatkowe. Nastąpi więc swoiste „rozszczipienie” odpowiedzialności za zobowiązanie o charakterze solidarnym na potrzeby stosowania umorzenia. W zakresie zobowiązania przypadającego na wnioskodawcę częściowe umorzenie będzie skutkowało wyłączeniem jego odpowiedzialności w odniesieniu do tej części zobowiązania, która przypada na pozostałych zobowiązanych. Nie zmienia się natomiast krąg podmiotów odpowiedzialnych za zobowiązanie do kwoty, która stanowi różnicę pomiędzy częścią zobowiązania przypadającą na wnioskodawcę, a umorzoną kwotą – w tym zakresie odpowiedzialność powinni ponosić wszyscy zobowiązani.

Powyższe zasady powinny również znaleźć zastosowanie w przypadku częściowego zaniechania poboru podatku¹³.

W konsekwencji przyjętego rozwiązania nie będzie już wątpliwości, iż stroną postępowania wszczętego z wniosku o umorzenie złożonego przez jednego ze zobowiązanych solidarnie nie są pozostali, gdyż w skutek umorzenia tylko wnioskodawca może być uwolniony od obowiązku zapłaty podatku. Jednocześnie, ponieważ umorzenie może dotyczyć całości lub części zobowiązania, organ podatkowy będzie uprawniony do jego zastosowania jedynie w zakresie przypadającym na wnioskodawcę. W pozostałym zakresie każdy ze zobowiązanych solidarnie będzie mógł niezależnie od siebie wnosić o umorzenie.

Na zasadach zbliżonych do udzielania umorzenia powinny być ukształtowane zasady stosowania przy zobowiązaniach solidarnych takich instytucji jak: odroczenie terminu płatności oraz rozłożenie na raty. Zastosowanie tych instytucji wobec jednego ze zobowiązanych solidarnie nie powinno wywierać skutku względem pozostałych.

Przedawnienie przy zobowiązaniach solidarnych

Kolejnym obszarem Ordynacji podatkowej, który budzi wątpliwości w analizowanym kontekście, są regulacje dotyczące przedawnienia. Na tym tle podkreślić należy, iż bieg terminu przedawnienia może być przerywany lub zawieszany, a przesłanki w tym zakresie mają niekiedy charakter związany ściśle z osobą odpowiedzialnego za zobowiązanie o charakterze solidarnym (np. ogłoszenie upadłości, zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony, wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe).

¹³ Zaniechanie poboru podatku w całości lub w części jest możliwe aktualnie na podstawie rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych w oparciu o art. 22 § 1 pkt 1 o.p.

Jednym z nieefektywnych sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego będzie w projektowanym akcie przedawnienie poboru podatku¹⁴. W projekcie przewiduje się także instytucję przedawnienia wymiaru¹⁵. Uzasadnione jest, aby w tych przypadkach, w których przedawnienie wymiaru lub poboru podatku uzależnione jest od indywidualnych okoliczności związanych z osobą zobowiązanego, nie wywierało to skutku względem pozostałych zobowiązanych solidarnie. W konsekwencji należy przyjąć, iż upływ terminu przedawnienia wymiaru lub poboru podatku u jednego ze zobowiązanych solidarnie skutkuje wygaśnięciem jego odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe. W przypadku przedawnienia prawa do wymiaru nie będzie więc on posiadał statusu strony postępowania podatkowego i nie będzie mógł być objęty decyzją wymiarową. Natomiast w przypadku przedawnienia poboru upływ jego terminu będzie uwalniał podatnika od obowiązku zapłaty podatku. Jednakże z tych samych względów, które wskazano w odniesieniu do wyłączenia z opodatkowania, zwolnienia lub zaniechania poboru podatku, należy przyjąć, iż przedawnienie wymiaru lub poboru podatku względem jednego ze zobowiązanych solidarnie powinno skutkować zmniejszeniem zobowiązania podatkowego w zakresie przypadającym na tego zobowiązanego. Odpowiednio pomniejszone zobowiązanie będzie obciążało w sposób solidarny wyłącznie pozostałych zobowiązanych.

Zasadne jest także, aby mające indywidualny charakter przesłanki przerwania lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie wywierały skutku dla zobowiązanych, których bezpośrednio nie dotyczą. Solidarny charakter zobowiązania podatkowego nie stanowi bowiem dostatecznego uzasadnienia dla przyjęcia założenia, iż w każdym przypadku termin przedawnienia wymiaru lub poboru dla każdego ze zobowiązanych będzie identyczny. W związku z tym w projektowanych przepisach przyjęto zasadę, wedle której bez wpływu na przedawnienie zobowiązania pozostałych zobowiązanych solidarnie pozostawałoby m.in.:

- a) doręczenie zobowiązanemu postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia lub doręczenie zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji,

¹⁴ Będzie to, co do istoty, odpowiednik aktualnego przedawnienia zobowiązania podatkowego, które skutkuje wygaśnięciem zobowiązania podatkowego – zob. L. Etel (et al.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 134 i nast.

¹⁵ Będzie to, w pewnym sensie, odpowiednik aktualnego przedawnienia prawa do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego (art. 68–69 o.p.), z tym zastrzeżeniem, że obejmie wszystkie rodzaje decyzji, a nie tylko ustalające. W konsekwencji po upływie terminu przedawnienia wymiaru doręczona decyzja organu I instancji nie wywoła skutków prawnych – zob. L. Etel (et al.), *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 134 i nast.

- b) wydanie decyzji o odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty oraz decyzji o odroczeniu terminu złożenia deklaracji,
- c) doręczenie zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu administracyjnym w administracji¹⁶,
- d) powstanie hipoteki lub zastawu,
- e) ogłoszenie upadłości podmiotu zobowiązanego,
- f) zastosowanie pierwszego środka egzekucyjnego, o ile podatnikowi doręczono przed upływem tego terminu zawiadomienie o jego zastosowaniu.

Wnioski

Jak wyżej wskazano, omówione w opracowaniu szczegółowe rozwiązania dotyczące solidarności w prawie podatkowym są jeszcze przedmiotem prac Komisji i być może ulegną modyfikacjom. Należy jednak założyć, iż pewne założenia o charakterze generalnym zostały przez Komisję zaakceptowane i zostaną zrealizowane. Konsensus bez wątplenia dotyczy konieczności doregulowania solidarnej odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe w akcie ogólnego prawa podatkowego, jakim jest ordynacja podatkowa. Po drugie nie jest wystarczające proste stosowanie w tym kontekście przepisów prawa cywilnego, gdyż nie uwzględniają one specyfiki bardzo istotnych instytucji prawa podatkowego, takich jak: preferencje podatkowe, deklaracje podatkowe czy przedawnienie. Z tego powodu konieczne jest rozbudowanie regulacji w tym zakresie z uwzględnieniem przede wszystkim kształtującego się dorobku sądów administracyjnych. Należy mieć jednak świadomość tego, że nie jest możliwe uregulowanie wszystkich sytuacji, co skutkuje tym, iż nadal potrzebne będzie odesłanie do stosowania w pewnym zakresie przepisów Kodeksu cywilnego. Odesłanie to będzie już jednak tylko odpowiednie, w zakresie nieuregulowanym w ordynacji podatkowej.

Bibliografia

- Dowgier R., *Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian*, Warszawa 2014.
- Etel L. (et al.), *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015.

¹⁶ Tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., poz. 599 z późn. zm.

Etel L. (et al.), *Tax ordinance. The assumptions of a new regulation*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015.

http://www.trp.umk.pl/download/trp2015/Tax_Ordinance_The_Assumptions_of_a_New_Regulation.pdf.

Kosikowski C., Etel L., Brolik J., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, 5. wydanie, Warszawa 2013.