

DORADZTWO PODATKOWE

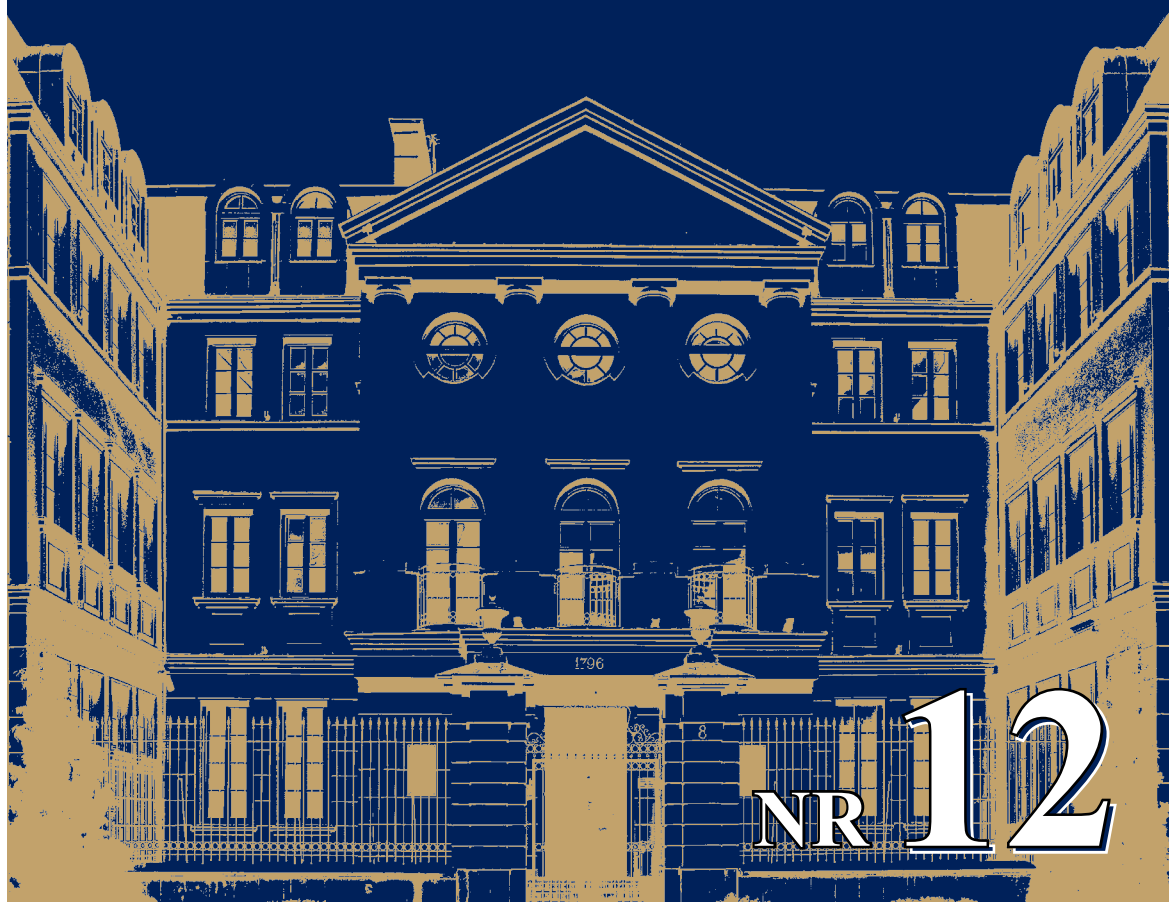
BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH

12 (316)



W NUMERZE:

- **ROK 2022 W DZIAŁANIACH ZAKŁADU UBEZPIECZEŃ SPOŁECZNYCH**
- **ESTOŃSKI CIT 3.0 – RYCZAŁT OD DOCHODÓW SPÓŁEK I FUNDACJA RODZINNA**
- **UDOSTĘPNIENIE NAJEMCY ENERGII ELEKTRYCZNEJ WYPRODUKOWANEJ PRZEZ WYNAJMUJĄCEGO PROSUMENTA – SKUTKI W PODATKU AKCYZOWYM**



NR 12

GRUDZIEŃ 2022

CENA 32,00 (w tym 8% VAT)

MIESIĘCZNIK

WERSJA PDF

ISSN 2249-7584

WYWIAD BISP

Rok 2022 w działaniach Zakładu Ubezpieczeń Społecznych	4
--	---

ROZPRAWY I DYSSERTACJE

adw. dr Mariusz Charkiewicz, r. pr. Mariusz Chilimoniuk Aspekty prawne związane z przedawnieniem zobowiązań wynikających z decyzji o przeniesieniu na członków zarządu odpowiedzialności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne	9
Damian Kłosowicz Nabycie udziałów (akcji) własnych przez spółkę kapitałową a prawo do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (estońskim CIT)	15
Jan Sarnowski, Aleksander Łożykowski Estoński CIT 3.0 – ryczałt od dochodów spółek i fundacja rodzinna	21

ARTYKUŁY I STUDIA

Martyna Betiuk Czy biometryczne ewidencjonowanie czasu pracy pracownika jest zgodne z rozporządzeniem 2016/679?	32
Maciej Kaszuba Wybrane zagadnienia z zakresu korekty kwoty podatku naliczonego	33
Katarzyna Wawrzonkiewicz Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie przedłużenia stosowania preferencyjnej stawki VAT	35
Karolina Karaś Rozliczenia i opodatkowanie w ramach grupy VAT	38
Jacek Sobiech Opodatkowanie umowy darowizny na cele statutowe osoby prawnej	39
Barbara Głowacka Cesja wierzytelności – podatek od towarów i usług czy podatek od czynności cywilnoprawnych	43

Małgorzata Słomka Programy motywacyjne – jakie warunki decydują o zastosowaniu preferencji podatkowej?	45
--	----

Marek Zagórski System zwrotu podatku akcyzowego dla branży transportowej w wybranych krajach Unii Europejskiej	49
--	----

Maciej Jendraszczyk Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – wybrane zagadnienia dotyczące podatku dochodowego do osób prawnych (cz. 3)	52
---	----

Konrad Skreczko Podmiotowość spółek prawa handlowego na gruncie poszczególnych ustaw podatkowych	57
--	----

ANALIZY I OPINIE

Maciej Sobiech, Jacek Sobiech Wpływ konstrukcji umowy spółki jawnej na jej wybór jako formy prowadzenia działalności gospodarczej	60
---	----

dr Joanna Kiszka Udostępnienie najemcy energii elektrycznej wyprodukowanej przez wynajmującego prosumenta – skutki w podatku akcyzowym	66
--	----

Mariusz Kuśmierczyk Udaremnianie i utrudnianie czynności służbowej jako czyn penalizowany przez art. 83 k.k.s.	76
---	----

prof. dr hab. Witold Modzelewski Jak zracjonalizować proces stanowienia prawa podatkowego?	81
--	----

UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE

Umorzenie należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne – wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 listopada 2022 r. (I GSK 50/19)	83
--	----

Marek Zagórski Ustalenie płatnika składek na ubezpieczenia społeczne	87
--	----

JUDYKATURA I INTERPRETACJE

Orzecznictwo TSUE – wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r. w sprawie C-378/21 P GmbH v. Finanzamt Österreich ..	90
---	----

Aspekty prawne związane z przedawnieniem zobowiązań wynikających z decyzji o przeniesieniu na członków zarządu odpowiedzialności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne

Legal aspects related to limitation liabilities resulting from the decision to transfer responsibility for social security contributions to members of the management board

adw. dr Mariusz Charkiewicz

Asystent w Katedrze Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, ORCID: 0000-0001-9363-988X

r. pr. Mariusz Chilimoniuk

Praktyk posiadający duże doświadczenie w zakresie prawa gospodarczego, w szczególności prawa spółek handlowych, ORCID: 0000-0001-9815-4822

Streszczenie

Celem niniejszego opracowania jest przybliżenie zagadnienia przedawnienia możliwości egzekucji przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych (ZUS) należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, z uwagi na hybrydowe stosowanie ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych¹ oraz ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa² w zakresie uregulowań dotyczących terminu przedawnienia, zawieszenia i przerwania biegu przedawnienia w świetle art. 118 Ordynacji podatkowej i ustawy z dnia 13 października 1998 r. Omówiony zostanie również wpływ przedawnienia zobowiązania wobec pierwotnego dłużnika na odpowiedzialność osoby trzeciej, a także roli i znaczenia umowy, o której mowa w art. 29 ust. 1a ustawy z dnia 13 października 1998 r., oraz podniesienia zarzutu przedawnienia na etapie postępowania egzekucyjnego.

Słowa kluczowe: przedawnienie, egzekucja, dochodzenie należności, zawieszenie biegu terminu przedawnienia, umowa, rozłożenie należności na raty, hybrydowe stosowanie przepisów ustawy z dnia 13 października 1998 r. o ubezpieczeniach społecznych oraz ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, decyzja administracyjna, czynność jednostronna, czynność dwustronna, odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania organu, doręczenie decyzji.

Abstract

The purpose of this study is to present the issue of the statute of limitations for the possibility of enforcing social security contributions by the Social Insurance Institution resulting from the decision on third party liability due to the hybrid application of the Act of 13 October 1998 on the social insurance system (i.e. Journal of Laws of 2022, item 1009, as amended) – hereinafter „u.s.u.s” and the Act of August 29, 1997, the Tax Ordinance (i.e. Journal of Laws 2021, item 1540, as amended) – hereinafter „op” in the scope of regulations regarding the limitation period, suspension and interruption of the course in the light of art. 118 op. and u.s.u.s. The impact of the statute of limitations on the obligation towards the original debtor on the liability of a third party will also be discussed, as well as the role and significance of the contract referred to in Art. 29 section 1 a u.s.u.s and raising the plea of limitation at the stage of enforcement proceedings.

Keywords: limitation, execution, claiming receivables, suspension of the limitation period, contract, distribution of receivables into installments, hybrid application of the provisions of the Social Insurance Act and the Tax Or-

finance, administrative decision, unilateral action, bilateral action, third party liability for the authority's obligations, delivery of the decision.

1. WSTĘP

Zgodnie z art. 24 ust. 4 ustawy z dnia 13 października 1998 r.: „Należności z tytułu składek ulegają przedawnieniu po upływie 5 lat, licząc od dnia, w którym stały się wymagalne, z zastrzeżeniem ust. 5-6”. Przepis ten ustanawia zatem ogólną zasadę dotyczącą terminu przedawnienia należności z tytułu składek. Ustawodawca w tym samym artykule w ust. 5a stwierdza ponadto, że: „Bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia zawarcia umowy, o której mowa w art. 29 ust. 1a, do dnia terminu płatności odroczonej należności z tytułu składek lub ostatniej raty” oraz w ust. 5d, że: „Przedawnienie należności z tytułu składek wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej lub następcy prawnego następuje po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja została wydana”.

W niniejszym opracowaniu zostanie poruszona tematyka hybrydowego stosowania przepisów ustawy z dnia 13 października 1998 r. oraz Ordynacji podatkowej w przedmiocie przedawnienia należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, a co za tym idzie – braku możliwości wszczęcia postępowania egzekucyjnego i dochodzenia ww. składek przez organy egzekucyjne po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja została wydana. W związku z powyższym przedawnieniem zostanie poruszony również wątek zawarcia umowy, o której mowa w art. 29 ust. 1a ustawy z dnia 13 października 1998 r., oraz wpływ przedawnienia należności z tytułu składek pierwotnego dłużnika na odpowiedzialność osoby trzeciej wynikającą z decyzji o przeniesieniu odpowiedzialności, a także możliwości podnoszenia zarzutu przedawnienia na etapie postępowania egzekucyjnego.

2. ODPOWIEDNIE STOSOWANIE PRZEPISÓW ORDYNACJI PODATKOWEJ A ODPOWIEDZIALNOŚĆ CZŁONKÓW ZARZĄDU

Na wstępie należy zauważyć, że do odpowiedzialności osób trzecich, w tym członków zarządu spółek kapitałowych, za należności na rzecz ZUS, wynikające z decyzji o przeniesieniu odpowiedzialności, stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r., w brzmieniu obowiązującym od dnia 25 listopada 2018 r., do należności z tytułu składek stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące zobowiązań podatkowych, w tym m.in. art. 107 § 1, 1a, § 2 pkt 2 i 4 oraz § 3, art. 108 § 1, 3 i 4, art. 109 § 1 w zakresie art. 29, art. 109 § 2 pkt 1, art. 110 § 1, § 2 pkt 2, § 3, art. 111 § 1-4 i § 5 pkt 1, art. 112 § 1-5, art. 112b, 112c, 113, 114, 115-117, 118 oraz art. 119 Ordynacji podatkowej.

Treść art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. w zakresie odesłania do art. 118 Ordynacji podatkowej przed dniem 1 stycznia 2016 r., a także w okresie od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 24 listopada 2018 r. oraz od dnia 25 listopada 2018 r. miała różne brzmienie, co przekładało się na kwestię

zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia odpowiedzialności członków zarządu za należności wynikające z decyzji o przeniesieniu odpowiedzialności, o czym szerzej w dalszej części niniejszego artykułu.

Zgodnie z art. 116 § 2 Ordynacji podatkowej odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, oraz zaległości wymienione w art. 52 i 52a, powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu. Przepisy te stosuje się również do byłego członka zarządu oraz byłego pełnomocnika lub wspólnika spółki w organizacji (art. 116 § 4 ww. ustawy). O odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji (art. 108 § 1 ww. ustawy). Powyższe zasady zgodnie z odesłaniem z art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. mają zastosowanie do odpowiedzialności członków z tytułu należności składkowych wobec ZUS.

3. BIEG TERMINU PRZEDAWNIEŃ ORAZ POCZĄTEK BIEGU WW. TERMINU W ŚWIELE ART. 24 UST. 5D USTAWY Z DNIA 13 PAŹDZIERNIKA 1998 R. ORAZ ART. 118 ORDYNACJI PODATKOWEJ

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na to, że ustawodawca w ustawie z dnia 13 października 1998 r. oraz Ordynacji podatkowej przewidział różne terminy i różny początek ich biegu co do dochodzenia należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, wynikających z decyzji o odpowiedzialności za składki osoby trzeciej, oraz dochodzenia należności z tytułu podatków wynikających z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej.

Zgodnie z art. 24 ust. 5d ustawy z dnia 13 października 1998 r.: „Przedawnienie należności z tytułu składek wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej lub następcy prawnego następuje po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja została wydana”. W świetle natomiast regulacji zawartej w art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej: „Przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji, o której mowa w § 1, następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym została doręczona decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Przepisy art. 70 § 2 pkt 1, § 3 i 4 stosuje się odpowiednio, z tym że termin biegu przedawnienia po jego przerwaniu wynosi 3 lata”.

Jeśli porówna się ww. regulacje, należy zauważyć, że kwestie terminu przedawnienia odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych oraz początku biegu tego terminu są odmiennie uregulowane w przepisach ustawy z dnia 13 października 1998 r. w stosunku do należności z tytułu składek oraz w przepisach Ordynacji podatkowej w stosunku do należności podatkowych.

Powyższy problem budził wątpliwości interpretacyjne z uwagi na istniejące w art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. odesłanie do art. 118 Ordynacji podatkowej. W szczególności dotyczy to okresu do dnia 25 listopada 2018 r., w

którym wspomniany art. 31 zawierał odesłanie do art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej.

Istotne znaczenie dla omawianej kwestii ma fakt, że art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. miał różne brzmienie w różnych okresach, tj.:

- 1) przed dniem 1 stycznia 2016 r. zawierał odesłanie do art. 118 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej;
- 2) od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 24 listopada 2018 r. zawierał odesłanie do art. 118 Ordynacji podatkowej;
- 3) od dnia 25 listopada 2018 r. zawiera odesłanie do art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej.

Przepis art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej regulował bowiem w odmienny sposób niż art. 24 ust. 5d ustawy z dnia 13 października 1998 r. kwestie terminu przedawnienia, a także początku biegu tego terminu w stosunku do należności podatkowych (art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej) oraz należności z tytułu składek (art. 24 ust. 5d ustawy z dnia 13 października 1998 r.).

Na powyższy temat wypowiadały się kilkakrotnie sądy administracyjne, w tym szczegółowo problem wykładni ww. przepisu przedstawił Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w wyroku z dnia 30 lipca 2020 r., w którym stwierdził, że: „Art. 24 ust. 5d u.s.u.s. [tj. ustawy z dnia 13 października 1998 r. – przyp. red.], obowiązujący od 1 stycznia 2003 r. oraz art. 118 § 2 zdanie pierwsze o.p. [tj. Ordynacji podatkowej – przyp. red.] regulują – w odmienny sposób i w odniesieniu do różnych zobowiązań tę samą kwestię – przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania innego podmiotu. Inny jest termin przedawnienia (odpowiednio – 5 i 3 lata) oraz początek biegu terminu (koniec roku, w którym decyzja została wydana w odniesieniu do należności z tytułu składek, a przy odpowiedzialności podatkowej, w którym została doręczona)”³.

Podobnie wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Bydgoszczy w wyroku z dnia 19 lutego 2020 r., w którym m.in. stwierdził, że: „«Odpowiednie» stosowanie do należności z tytułu składek art. 118 o.p. dopuszczalne jest tylko wówczas, gdy nie ma odpowiedniej regulacji prawnej w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych. Wobec powyższego w zakresie objętym dyspozycją § 2 tego artykułu odpowiednie zastosowanie będzie miało tylko zdanie drugie (przerwanie biegu przedawnienia). Jeśli chodzi o termin przedawnienia i jego bieg zastosowanie ma art. 24 ust. 5d u.s.u.s.”⁴.

4. PRZERWANIE I ZAWIESZENIE BIEGU TERMINU PRZEDAWNIEŃ NALEŻNOŚCI WYNIKAJĄCYCH Z DECYZJI O ODPOWIEDZIALNOŚCI OSOBY TRZECIEJ ZA SKŁADKI – ODPOWIEDNIE STOSOWANIE ART. 118 ORDYNACJI PODATKOWEJ. ANALIZA STANU PRAWNEGO SPRZED DNIA 25 LISTOPADA 2018 R. I PO TYM DNIU

W kwestii przerwania i zawieszenia biegu terminu przedawnienia należności wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej za składki istotne znaczenie ma treść art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r., w którym zawarte jest odesłanie do „odpowiedniego” stosowania wskazanych w ww. przepisie postanowień Ordynacji podatkowej.

W stanie prawnym obowiązującym do dnia 24 listopada 2018 r. powszechnie się przyjmowało, że przepisy ustawy z dnia 13 października 1998 r. nie regulują kwestii przerwania i zawieszenia biegu terminu przedawnienia należności wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej za składki.

Powyższy problem był przedmiotem kilku rozstrzygnięć sądów administracyjnych, w tym WSA w Bydgoszczy z dnia 19 lutego 2020 r., który stwierdził, że: „Przepisy u.s.u.s. nie regulują kwestii przerwania, czy zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań z tytułu składek wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, albowiem w tym zakresie nie mają zastosowania art. 24 ust. 5a i ust. 5b, ani art. 24 ust. 5c tej ustawy, ponieważ dotyczą zobowiązań płatnika składek, a nie osoby trzeciej”⁵ oraz: „«Odpowiednie» stosowanie do należności z tytułu składek art. 118 o.p. dopuszczalne jest tylko wówczas, gdy nie ma odpowiedniej regulacji prawnej w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych. Wobec powyższego w zakresie objętym dyspozycją § 2 tego artykułu odpowiednie zastosowanie będzie miało tylko zdanie drugie (przerwanie biegu przedawnienia). Jeśli chodzi o termin przedawnienia i jego bieg zastosowanie ma art. 24 ust. 5d u.s.u.s.”⁶.

Tak jak już wspomniano, treść art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. kilkakrotnie podlegała zmianie w zakresie odesłania do art. 118 Ordynacji podatkowej. W okresie od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 grudnia 2015 r. analizowany przepis zawierał odesłanie do art. 118 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej, a w okresie od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 24 listopada 2018 r. – odesłanie do art. 118 Ordynacji podatkowej. Brzmienie obowiązujące w okresie od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 24 listopada 2018 r. nie oznaczało jednak zmiany merytorycznej – miała ona jedynie charakter redakcyjny, gdyż wspomniany art. 118 przez cały okres obowiązywania składał się tylko z dwóch paragrafów. Nowelizacja art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r., która weszła w życie od dnia 25 listopada 2018 r., wprowadzająca odesłanie jedynie do art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej, stanowiła rzeczywistą zmianę stanu prawnego w zakresie przerwania i zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Kiedy rozpatruje się stan prawny sprzed dnia 25 listopada 2018 r., należy stwierdzić, że powyższe kwestie zostały uregulowane w art. 118 § 2 zdanie drugie Ordynacji podatkowej, który stanowi, że: „Przepisy art. 70 § 2 pkt 1, § 3 i 4 stosuje się odpowiednio, z tym że termin biegu przedawnienia po jego przerwaniu wynosi 3 lata”.

W świetle uregulowań art. 118 § 2 zdanie drugie Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. zagadnienie przerwania i zawieszenia biegu przedawnienia należności członków zarządu, wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania z tytułu składek, reguluje art. 70 § 2 pkt 1 oraz § 3 i 4 Ordynacji podatkowej.

W związku z treścią art. 70 § 2 pkt 1 tej ustawy zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje w sytuacji odroczenia terminu płatności lub rozłożenia płatności składek na raty. Zgodnie z powyższym przepisem bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia wydania decyzji, o których mowa w art. 67a § 1 pkt 1

lub 2, do dnia terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej, ostatniej raty podatku lub ostatniej raty zaległości podatkowej.

W przypadku zaległości z tytułu składek organ nie wydaje jednak decyzji o odroczeniu terminu płatności bądź rozłożeniu płatności na raty, o której mowa w art. 67a § 1 pkt 1 lub 2 Ordynacji podatkowej. Dlatego jeśli zastosuje się odpowiednio ww. przepis, należy zwrócić uwagę na instytucję zbliżoną do decyzji o odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu płatności na raty. Taką instytucją jest umowa z dłużnikiem, przewidziana w art. 29 ust. 1a ustawy z dnia 13 października 1998 r., która reguluje kwestię odroczenia lub rozłożenia na raty należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne. Zgodnie zaś z ww. przepisem: „Odroczenie terminu płatności należności z tytułu składek oraz rozłożenie należności na raty następuje w formie umowy”.

Umowa, o której mowa powyżej, dla skutecznego zawarcia wymaga wzajemnego uzgodnienia praw i obowiązków, a przede wszystkim złożenia oświadczeń i podpisów przez obie strony, tj. organ i dłużnika. W przeciwieństwie do decyzji administracyjnej jest to czynność dwustronna. Brak podpisu jednej ze stron jest równoznaczny z brakiem skutecznego zawarcia umowy. Nieistotna w zakresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia jest również data ewentualnego doręczenia takiej umowy dłużnikowi, chociażby uprzednio podpisanej przez ZUS, jeżeli dłużnik takiego oświadczenia nie złożył.

Jeśli chodzi o zagadnienie przerwania biegu terminu przedawnienia, należy przypomnieć, że jest ono uregulowane w art. 70 § 3 i 4 Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 70 § 3 tej ustawy bieg terminu przedawnienia przerywa ogłoszenie upadłości. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego.

Ponadto zgodnie z art. 70 § 4 przywołanej ustawy bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny.

Co istotne, postanowienia art. 118 § 2 zdanie drugie Ordynacji podatkowej nie zawierają odesłania do art. 70 § 6, określającego przypadki, w których następuje zawieszenie biegu przedawnienia. W szczególności warto zwrócić uwagę na art. 70 § 6 pkt 2, który stanowi, że zawieszenie terminu przedawnienia powoduje wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania. W przypadku należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, ze względu na tryb odwołania od decyzji organu na drodze sądowej, odpowiednie stosowanie art. 70 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej skutkowałoby tym, że zawieszenie terminu przedawnienia spowodowałoby wniesienie odwołania od decyzji do sądu powszechnego (sądu pracy i ubezpieczeń społecznych). Decyzja organu o przeniesieniu odpowiedzialności na członka zarządu za zobowiązania składkowe jest bowiem zgodnie z art. 16 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego⁷ od momentu jej wydania decyzją ostateczną (nie przysługuje od niej odwoła-

nie lub wniosek o ponowne rozpoznanie sprawy w administracyjnym toku instancji), ale nie jest decyzją prawomocną (służy od niej odwołanie do sądu pracy).

Powyższa kwestia ma istotne znaczenie z uwagi na określenie w art. 24 ust. 5d ustawy z dnia 13 października 1998 r. początku biegu terminu przedawnienia należności z tytułu składek wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej jako końca roku kalendarzowego, w którym decyzja została wydana. Dlatego też należy przyjąć, że termin ten trzeba liczyć od końca roku, w którym decyzja została wydana przez organ, a nie od uprawomocnienia się decyzji, tj. prawomocnego wyroku sądu powszechnego, wydanego w wyniku odwołania się od tejże decyzji. Jeżeli bowiem woła ustawodawcy było zawieszenie biegu przedawnienia do momentu uprawomocnienia się decyzji, to wyraźnie powinno to wynikać z treści przepisu wspomnianej ustawy, tak jak dzieje się to innych przypadkach, np. w art. 24 ust. 5f lub art. 24 ust. 6h pkt 1.

Zmiana stanu prawnego obowiązująca od dnia 25 listopada 2018 r., kiedy to w treści art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. wprowadzono odesłanie do art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej, spowodowała istotne wątpliwości co do aktualności prezentowanych powyżej poglądów w sprawie zawieszenia i przerwania biegu przedawnienia na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. Przede wszystkim zgodnie ze stanowiskiem powszechnie aprobowanym w doktrynie prawa, wyrażonym w utrwalonej linii orzecniczej sądów administracyjnych, odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej w zakresie odpowiedzialności członków zarządu za zobowiązania z tytułu składek dotyczyło jedynie art. 118 § 2 zdanie drugie, który zawierał odesłanie do przepisów Ordynacji podatkowej regulujących kwestie zawieszenia i przerwania biegu przedawnienia. Obecnie art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. nie odsyła do art. 118 § 2, a jedynie do art. 118 § 1 Ordynacji podatkowej, a zatem postanowienia Ordynacji podatkowej w tym zakresie nie powinny mieć zastosowania. Rodzi się zatem pytanie, czy i które przepisy regulują teraz kwestię zawieszenia i przerwania biegu przedawnienia należności wynikających z decyzji o odpowiedzialności członków zarządu za zobowiązania z tytułu składek.

Z wykładni sądów administracyjnych, opartej na stanie prawnym obowiązującym do dnia 25 listopada 2018 r., wynikało, że przepisy ustawy z dnia 13 października 1998 r. nie regulują zagadnienia przerwania czy zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań z tytułu składek, wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, albowiem w tym zakresie nie mają zastosowania art. 24 ust. 5a i 5b ani art. 24 ust. 5c tej ustawy, ponieważ dotyczą zobowiązań płatnika składek, a nie osoby trzeciej⁸. W takiej sytuacji odpowiednie zastosowanie miał art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej. Obecnie jednak brak jest odesłania do treści ww. przepisu. W związku z tym można się zastanawiać, czy dziś w ogóle nie obowiązują regulacje dotyczące kwestii zawieszenia i przerwania biegu przedawnienia należności członków zarządu, wynikających z decyzji o przeniesieniu odpowiedzialności, czy też w tym zakresie mają jednak odpowiednie zastosowanie przepisy ustawy z dnia 13 października 1998 r. odnoszące się do płatnika składek.

Odpowiedź na powyższe pytanie najprawdopodobniej zostanie w przyszłości udzielona w orzecznictwie sądów administracyjnych, przy czym autorzy niniejszego artykułu bardziej by się skłaniali do tego drugiego rozwiązania z uwagi na spójność systemu prawa.

5. AKCESORYJNOŚĆ ODPOWIEDZIALNOŚCI OSOBY TRZECIEJ ZA ZOBOWIĄZANIA Z TYTUŁU SKŁADEK A WPŁYW PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA PIERWOTNEGO DŁUŻNIKA NA EGZEKWOWALNOŚĆ ZOBOWIĄZAŃ OSOBY TRZECIEJ WYNIKAJĄCYCH Z DECYZJI, A TAKŻE PODNOSZENIE ZARZUTU PRZEDAWNIEŃ W POSTĘPOWANIU EGZEKUCYJNYM

Odpowiedzialność osoby trzeciej za zobowiązania z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne ma charakter akcesoryjny, co oznacza, że taka odpowiedzialność nie może też trwać dłużej niż odpowiedzialność samego zobowiązanego. Stanowisko to znajduje powszechne potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, m.in. w wyroku WSA w Gdańsku z dnia 8 stycznia 2015 r., w którym Sąd zauważył, że: „Jeśli należność samego zobowiązanego uległa przedawnieniu i nie jest on już zobowiązany do jej zapłaty wobec wygaśnięcia, to skutki w postaci odpadnięcia obowiązku jej zapłaty przez osobę trzecią są takie same jak dla głównego zobowiązanego. A więc odpowiedzialność osoby trzeciej nie może trwać dłużej niż odpowiedzialność samego zobowiązanego”⁹.

Ponadto NSA w wyroku z dnia 10 sierpnia 2022 r. stwierdził, że: „Termin zawarty w art. 118 § o.p. nie nawiązuje do terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pierwotnego dłużnika podatkowego, lecz wyznacza samodzielny termin do wydania konstytucyjnej decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej i to niezależnie od biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które przekształciło się w zaległość podatkową dłużnej spółki. Wygaśnięcie zobowiązania pierwotnego dłużnika powoduje, że decyzja o odpowiedzialności staje się bezprzedmiotowa, co jednocześnie nie oznacza, że bezprzedmiotowe stało się postępowanie, jak w przypadku art. 208 § 1 o.p. W praktyce oznacza to bowiem, że z dniem następującym po upływie terminu przedawnienia z art. 70 § 1 o.p. decyzja konstytucyjna przestaje stanowić podstawę obowiązków skarżącego co do przedawnionych zobowiązań spółki i nie może stanowić przedmiotu skutecznej egzekucji”¹⁰.

Cytowane powyżej orzeczenia dotyczą co prawda odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe, jednakże odpowiedzialność za zobowiązania z tytułu składek i odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe mają identyczny charakter.

Stanowisko takie znajduje również potwierdzenie w szerokim dorobku doktryny, m.in. Ryszard Mastalski wskazywał, że „Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe (odpowiednio: składkowe) występuje w sytuacji niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego (składkowego) przez podatnika (płatnika składek), jest więc instytucją prawa wiążącą skutki istnienia zobowiązania podatkowego (składkowego) z podmiotem innym niż podatnik (płatnik składek). Odpowiedzialność ta jest uzależniona od istnienia zobowiązania podatkowego (składkowego)

podatnika (płatnika składek), co powoduje, że ma ona charakter akcesoryjny, następczy i gwarancyjny, gdyż nie może powstać bez uprzedniego zaistnienia obowiązku podatkowego (składkowego) po stronie pierwotnego dłużnika. Jest to także odpowiedzialność subsydiarna (posiłkowa), gdyż wierzyciel podatkowy (składkowy) nie ma swobody w kolejności zgłaszania roszczenia do podatnika (płatnika składek) lub osoby trzeciej, lecz w pierwszej kolejności musi dochodzić należności od podatnika lub płatnika składek”¹¹.

Podobnie wypowiedział się także Rafał Dowgier, który stwierdził, że: „W przypadku wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej i wygaśnięcia zobowiązania pierwotnego dłużnika decyzja ta traci swoje podstawy. W związku z tym odpowiedzialność osoby trzeciej wygaśnie jeszcze przed upływem terminu, o którym mowa w art. 118 § 2 O.p. Trzeba bowiem zauważyć, że wygaśnięcie zobowiązania pierwotnego dłużnika powoduje też zwolnienie z odpowiedzialności osoby trzeciej”¹².

Powyższe zagadnienia mają istotne znaczenie dla możliwości egzekucji zobowiązań wynikających z decyzji organu przenoszącej odpowiedzialność na członka zarządu. Powszechnie przyjmuje się, że na etapie rozstrzygania przez sąd powszechny odwołania od decyzji organu nie jest możliwe rozstrzyganie kwestii przedawnienia, czy to wynikającej z przedawnienia zobowiązania dłużnika pierwotnego, czy też wynikającej z upływu terminu przedawnienia określonego w art. 24 ust. 5d ustawy z dnia 13 października 1998 r.

Stanowisko to znajduje potwierdzenie m.in. w wyroku Sądu Apelacyjnego (SA) w Poznaniu z dnia 31 marca 2021 r.: „Skutki decyzji, w tym podleganie określonym regułom przedawnienia zobowiązania w niej określonego, nie były i nie mogą być objęte przedmiotem sprawy z odwołania od decyzji. Innymi słowy – w sprawie z odwołania od decyzji organu rentowego ustalającej odpowiedzialność członka zarządu spółki z o.o. za zaległości składkowe nie podlega rozpoznaniu kwestia przedawnienia należności z tytułu składek wynikających z tej decyzji na podstawie art. 24 ust. 5d ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 24 sierpnia 2010 r. sygn. I UK 87/10). Decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe, a więc i składkowe ma charakter konstytucyjny. Odpowiedzialność osoby trzeciej powstaje zatem dopiero w dniu wydania doręczenia decyzji i wtedy otwiera się możliwość egzekwowania zobowiązania określonego tą decyzją, co do której zastosowanie będzie miał przepis art. 24 ust. 5d ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Zatem przepis ten aktualizuje się dopiero na etapie postępowania egzekucyjnego, czyli w sytuacji, gdy chodzi o wykonanie zobowiązania wynikającego z prawomocnej decyzji dotyczącej obciążenia osoby trzeciej (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 26 maja 2011 r. sygn. II UK 360/10)”¹³.

Osoba trzecia po wydaniu decyzji o przeniesieniu odpowiedzialności za zaległości składkowe może zatem podnieść w postępowaniu egzekucyjnym zarzut przedawnienia należności oparty na art. 24 ust. 5d ustawy z dnia 13 października 1998 r. czy też przedawnieniu zobowiązania dłużnika pierwotnego.

Postępowanie egzekucyjne w sprawie należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne jest prowadzone na

podstawie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹⁴. Zgodnie z art. 33 pkt 1 ww. ustawy podstawą zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej może być przedawnienie lub wygaśnięcie obowiązku. W świetle natomiast art. 59 § 1 pkt 1 ww. ustawy postępowanie egzekucyjne umarza się, jeżeli m.in. wygaś obowiązek, przy czym w myśl art. 59 § 1 pkt 9 Ordynacji podatkowej w związku z art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. zobowiązanie składkowe wygasa na skutek przedawnienia.

Zarzuty w postępowaniu egzekucyjnym w administracji są rozpatrywane wyłącznie w drodze postępowania administracyjnego i w tym zakresie nie przysługuje droga sądowa, tak jak w przypadku odwołania od decyzji organu w sprawie przeniesienia odpowiedzialności.

6. WNIOSKI *DE LEGE FERENDA*

Hybrydowe stosowanie przepisów ustawy z dnia 13 października 1998 r. oraz Ordynacji podatkowej nie zawsze oznacza, że w danej sprawie owe przepisy są kompatybilne – nie zawsze uzupełniają się wzajemnie, co może prowadzić do sytuacji, jak ta omówiona powyżej. Przedstawiony w niniejszym opracowaniu wywód sprowadza się do wniosku, że prawomocne decyzje dotyczące składek na szeroko rozumiane ubezpieczenia społeczne, często o wielomilionowej wartości, nie zawsze będą możliwe do wyegzekwowania. Wniosem *de lege ferenda* dla ustawodawcy jest harmonizacja przepisów ustawy z dnia 13 października 1998 r. z przepisami Ordynacji podatkowej, szczególnie w zakresie biegu terminu przedawnienia, jego zawieszenia i przerwania oraz możliwości egzekucji świadczeń.

Przypisy

¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1009 ze zm., dalej: ustawa z dnia 13 października 1998 r.

- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- ³ I GSK 860/20, LEX nr 3047636.
- ⁴ I SA/Bd 751/19, LEX nr 2924639.
- ⁵ Tamże.
- ⁶ Tamże.
- ⁷ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.
- ⁸ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 19 lutego 2020 r., I SA/Bd 751/19, dok. cyt.
- ⁹ I SA/Gd 1347/14, LEX nr 1667426.
- ¹⁰ III FSK 441/22, LEX nr 3393211.
- ¹¹ R. Mastalski, w: B. Adamiak i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2007, pkt 5 komentarza do art. 107, s. 493.
- ¹² R. Dowgier, w: J. Brolik i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX, 2013.
- ¹³ III AUa 380/19, LEX nr 3194284.
- ¹⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 479 ze zm.

Bibliografia

Literatura

Dowgier R., w: J. Brolik i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX, 2013.
Mastalski R., w: B. Adamiak i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2007.

Akty prawne

Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1009 ze zm.
Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.
Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 479 ze zm.
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

Orzecznictwo

Wyrok NSA z dnia 10 sierpnia 2022 r., III FSK 441/22, LEX nr 3393211.
Wyrok NSA z dnia 30 lipca 2020 r., I GSK 860/20, LEX nr 3047636.
Wyrok SA w Katowicach z dnia 25 kwietnia 2019 r., III AUa 380/19, LEX nr 3194284.
Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 19 lutego 2020 r., I SA/Bd 751/19, LEX nr 2924639.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 stycznia 2015 r., I SA/Gd 1347/14, LEX nr 1667426.