

Roman Szumlakowski  
*Uniwersytet Wrocławski*

## Podatkowe skutki zakończenia działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę na gruncie podatków dochodowych oraz procedury podatkowej

Tax effects of termination of economic activity in terms of income tax  
and tax procedure

### **Abstract:**

On the basis of tax procedure the tax legislator introduces the concept of securing the implementation of tax liabilities resulting from the termination of a business through the effective use of the institution of solidarity debtor pursuant. The termination of economic activity is understood as a physical liquidation of a business rather than its subjective transformation, which may constitute the continuation of economic activity in a new organizational and legal form. This activity of the tax legislator consists in ensuring the implementation of tax liabilities by the tax bodies, which reflects the legislator's position in the relationship between law and socio-economic development. The legislator strongly emphasised effective implementation of tax liabilities for the benefit of the state budget, which constitutes a compromise between certainty and flexibility of the tax law.

### **Keywords:**

economic activity, income taxes, tax procedure, economic efficiency, entrepreneur, commercial companies

### **Słowa kluczowe:**

działalność gospodarcza, podatki dochodowe, procedura podatkowa, efektywność ekonomiczna, przedsiębiorca, spółki handlowe

## **1. Wprowadzenie**

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. – o swobodzie działalności gospodarczej<sup>1</sup> (zwanej dalej u.s.d.g.) podatnik ma prawo do zakończenia działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Również zakończenie działalności gospodarczej na podstawie art. 6 ust.1 u.s.d.g. jest wolne dla każdego na równych prawach,

---

<sup>1</sup> Dz. U. Nr 173, poz. 1807 z późn. zm.

z zachowaniem warunków określonych przepisami prawa. Właściwy organ nie może uzależnić swojej decyzji w sprawie zakończenia działalności gospodarczej przez podatnika od spełnienia przez niego dodatkowych warunków, w szczególności od przedłożenia dokumentów lub ujawnienia danych, nieprzewidzianych przepisami prawa. Niestety u.s.d.g. nie reguluje w sposób szczegółowy zakończenia działalności gospodarczej przez podatnika, co wiąże się bezpośrednio z dokonaniem przez właściwe organy wykreślenia danego podmiotu gospodarczego z rejestru przedsiębiorców lub ewidencji działalności gospodarczej. Zakończenie działalności gospodarczej oznacza likwidację przedsiębiorstwa na drodze postępowania upadłościowego i naprawczego<sup>2</sup>. Również do zakończenia działalności gospodarczej mają zastosowanie przepisy prawne właściwe określonym formom organizacyjno-prawnym prowadzenia działalności gospodarczej m.in. na podstawie art. 272 w związku z art. 478 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (zwanej dalej k.s.h.)<sup>3</sup>.

## **2. Ustalenie dochodu z działalności gospodarczej przy jej zakończeniu na gruncie podatków dochodowych**

Ustawodawca podatkowy definiuje zakończenie działalności na podstawie art. 24 ust. 3a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (zwanej dalej u.p.d.o.f.)<sup>4</sup> przy szczególnej zasadzie ustalania dochodu, posługując się określeniem „likwidacja działalności gospodarczej”<sup>5</sup>. W razie likwidacji działalności gospodarczej, w tym także w formie spółki niebędącej osobą prawną, lub wystąpienia wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną, sporządza się wykaz składników majątku na dzień likwidacji działalności gospodarczej lub na dzień wystąpienia wspólnika z takiej spółki. Wykaz powinien zawierać co najmniej następujące dane: liczbę porządkową, określenie (nazwę) składnika majątku, datę nabycia składnika majątku, kwotę wydatków poniesionych na nabycie składnika majątku oraz kwotę wydatków poniesionych na nabycie składnika majątku zaliczoną do kosztów uzyskania przychodów, wartość początkową, metodę amortyzacji, sumę odpisów amortyzacyjnych oraz wysokość wypłaconych środków pieniężnych należnych wspólnikom z tytułu udziału w spółce niebędącej osobą prawną na dzień wystąpienia lub likwidacji. Ustawodawca podatkowy na gruncie u.p.d.o.f. przyjął, że likwidacja działalności to trwałe zaprzestanie wykonywania działalności gospodarczej, które także należy rozpatrywać w stosunku do podatnika. Na gruncie podatków dochodowych za datę likwidacji działalności gospodarczej

<sup>2</sup> C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej*, Warszawa 2009, s. 61.

<sup>3</sup> Dz. U. Nr 94, poz. 1037 ze zm.

<sup>4</sup> Tekst jedn., Dz. U. Nr 80, poz. 1036.

<sup>5</sup> P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010, s. 368.

przyjmuje się datę określoną w zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego o likwidacji działalności gospodarczej<sup>6</sup>. Ustawodawcy na gruncie art. 24 ust. 1 pkt 2 i 4 u.p.d.o.f. chodzi o dalsze prowadzenie przez podatnika działalności, które są związane z przekształceniem formy organizacyjno-prawnej danego podmiotu. W tych sytuacjach faktycznych ustawodawca zakłada kontynuowanie wykonywania działalności gospodarczej, nie nakładając obowiązku ustalenia dochodu spółki na dzień jej likwidacji, wówczas gdy cały majątek podatnika w wyniku likwidacji działalności gospodarczej zostaje wniesiony w formie aportu do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością<sup>7</sup>. Szczególne znaczenie dla zakończenia działalności gospodarczej przez podatnika ma jej kontynuacja w innej formie organizacyjno-prawnej, gdyż „nie stanowi likwidacji działalności gospodarczej zmiana formy organizacyjno-prawnej, która w przypadku osób fizycznych podlegających podatkowi dochodowemu może polegać na przekształceniu przedsiębiorstwa jednoosobowego w spółkę cywilną i/lub likwidacja spółki z jednoczesnym utworzeniem dwóch przedsiębiorstw jednoosobowych bądź ustąpienie wspólnika ze spółki. Nie jest również uważana za likwidację działalności gospodarczej zmiana umowy spółki cywilnej, w szczególności przystąpienie do niej lub wystąpienie z niej wspólnika”<sup>8</sup>. Za likwidację działalności gospodarczej przez podatnika uważa się również odpłatne zbycie ogółu praw i obowiązków w spółce komandytowej, w sytuacji gdy podatnik nie będzie w ogóle kontynuował tej działalności gospodarczej<sup>9</sup>.

Zakończenie działalności gospodarczej nie tylko odnosi się do obowiązku ustalenia dochodu na dzień likwidacji tej działalności, ale także polega na określeniu przychodów zaistniałych po zakończeniu działalności gospodarczej na podstawie art. 14 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f. Zgodnie z tym przepisem przychodem z działalności gospodarczej są: przychody z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą oraz przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej składników majątku będących: środkami trwałymi, składnikami majątku, o których mowa w art. 22d ust. 1 u.p.d.o.f., z wyłączeniem składników, których wartość początkowa ustalona zgodnie z art. 22g u.p.d.o.f. nie przekracza 1500 zł, wartościami niematerialnymi i prawnymi ujętymi w ewidencji środków trwałych oraz wartościami niematerialnymi i prawnymi, w tym także przychodami z odpłatnego zbycia składników majątku wymienionych w lit. b, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu użytkowego lub udziału w takim prawie nieujętych w ewidencji środków trwałych oraz wartościami niematerialnymi

<sup>6</sup> Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 14 stycznia 2009 r., sygn. akt. IBPBI/1/415W/75/08/AB, dostępne na: [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl) (data dostępu: 23.06.2013 r.).

<sup>7</sup> Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 10 kwietnia 2008 r., sygn. akt. IBPBI/415-43/TK/KAN-347/01/08, dostępne na [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl) (data dostępu 23.06.2013 r.).

<sup>8</sup> Wyrok NSA z 3 lutego 2000 r., I SA/Wr 2460/97, LEX nr 41997.

<sup>9</sup> Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 14 stycznia 2009 r., sygn. akt. IBPBI/1/415W/75/08/AB, dostępne na [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl) (data dostępu 23.06.2013 r.).

i prawnymi, z zastrzeżeniem ust. 2c. Ustawodawca w takim zakresie nie wymaga od podatnika, aby po zakończeniu działalności gospodarczej musiał stale wykorzystywać składniki majątku<sup>10</sup>.

Natomiast w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – o podatku dochodowym od osób prawnych (zwanej dalej u.p.d.o.p.)<sup>11</sup> dochodem z udziału w zyskach osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4a i 4b jest dochód faktyczny z tego udziału, w tym także wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej w związku z art. 272 i art. 478 k.s.h. „Likwidacja jest ukończona, gdy w majątku spółki nie ma już żadnych składników majątkowych i okoliczność ta zostanie stwierdzona sprawozdaniem likwidacyjnym. W konsekwencji możliwe jest wykreślenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z rejestru handlowego także wtedy, jeżeli nie ma ona majątku pozwalającego na wypełnienie w toku postępowania likwidacyjnego wszystkich jej zobowiązań i pozostaną one niezaspokojone. Przyjęcie odmiennego stanowiska oznaczałoby utrzymanie na rynku martwego podmiotu gospodarczego”<sup>12</sup>. Ustalenie ceny likwidacyjnej majątku osoby prawnej następuje na zasadach określonych w art. 12 ust. 5 u.p.d.o.p., gdzie wartość otrzymanych nieodpłatnie rzeczy lub praw określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania. Również ustawodawca podatkowy kwestię zakończenia działalności gospodarczej przez podatnika odnosi do połączenia lub podziału spółek na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 5 i 6 u.p.d.o.p. w związku z art. 10 ust. 2 i 4 u.p.d.o.p.

Zakończenie działalności przez osoby fizyczne z u.p.d.o.f. oraz likwidacja osoby prawnej jednocześnie oznaczają utratę przez nie statusu podmiotu wykonującego działalność gospodarczą. Likwidacja działalności gospodarczej posiada szczególne znaczenie dla zakresu przedmiotowego w obu podatkach dochodowych w kontekście podmiotu, który wykonywał czynności związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a także dla pozostałych elementów konstrukcyjnych podatków dochodowych.

### **3. Regulacja skutków zakończenia działalności gospodarczej na gruncie ordynacji podatkowej**

Przepisy procedury podatkowej regulują prawnopodatkowe skutki zakończenia działalności gospodarczej przez podatników i mają szczególnie znaczenie dla zabezpieczenia

<sup>10</sup> A. Bartosiewicz, *Jak naliczyć podatek dochodowy od sprzedaży środka trwałego firmy – budynek wolnostojący wybudowany po założeniu firmy, wspólność małżeńska?*, „Vademecum Doradcy Podatkowego”, Warszawa 2009, s. 232.

<sup>11</sup> Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.

<sup>12</sup> Postanowienie SN z 20 września 2007 r., II CSK 240/07, niepubl.

zobowiązań podatkowych na rzecz Skarbu Państwa. Skutkiem zakończenia działalności gospodarczej przez podatnika jest odpowiedzialność prawna spadkobierców podatnika na gruncie art. 97 i nast. ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>13</sup> (zwanej dalej o.p.)<sup>14</sup>.

Zgodnie z art. 97 o.p. spadkobiercy podatnika, z zastrzeżeniem § 2, przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy.

Jeżeli, na podstawie przepisów prawa podatkowego, spadkodawcy przysługiwały prawa o charakterze niemajątkowym, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, uprawnienia te przechodzą na spadkobierców pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na ich rachunek. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio do praw i obowiązków z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika. Przepisy § 1–3 stosuje się również do praw i obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego. Następstwo prawne spadkobierców dotyczy praw majątkowych, które wyznaczają zakres przedmiotowy sukcesji podatkowej spadkobierców. Natomiast prawa niemajątkowe dotyczą zakresu przedmiotowego sukcesji podatkowej, ponieważ są związane z działalnością gospodarczą. Taka sukcesja ma miejsce w przypadku spadkobiercy, który wykonuje działalność gospodarczą, co oznacza, iż w ujęciu funkcjonalnym przedsiębiorstwo spadkodawcy musi być utrzymywane przez spadkobierców<sup>15</sup>. Do praw niemajątkowych zalicza się uzyskane przez spadkodawcę: patenty, licencje, uprawnienia wynikające ze znaków towarowych, prawa wynikające z postępowania podatkowego oraz decyzji administracyjnych wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego<sup>16</sup>. Wprowadzenie klauzuli dotyczącej ogólnej i samodzielnej zasady sukcesji generalnej majątkowych praw i obowiązków spadkobierców podatnika ma szczególne znaczenia dla zabezpieczenia roszczeń ze strony Skarbu Państwa w związku z zakończeniem działalności gospodarczej<sup>17</sup>. Majątkowe uprawnienia i obowiązki dotyczą praw i obowiązków, które stają się podstawą do powstania stosunków prawno-finansowych<sup>18</sup>, gdzie ich realizację ustawodawca zapewnił w momencie zakończenia przez podatnika działalności gospodarczej<sup>19</sup>. Dlatego ustawodawca podatkowy dopuścił na podstawie art. 97 o.p. możliwość zastosowania tej klauzuli w stosunku do przesłanek odpowiedzialności spadkobierców z art. 98 § 2 o.p. za: zaległości podatkowe, w tym

<sup>13</sup> Dz. U. z 2011 r. Nr 199, poz. 1175 ze zm.

<sup>14</sup> P. Borszowski, *op. cit.*, s. 385.

<sup>15</sup> M. Piotrowski, *Sukcesja podatkowa praw i obowiązków spadkodawcy na podstawie przepisów Ordynacji Podatkowej*, „Doradca Podatkowy” 1997, nr 10, s. 8.

<sup>16</sup> A. Olesińska, *Prawa i obowiązki następców prawnych*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 356.

<sup>17</sup> Wyrok NSA w Warszawie z 10 lutego 2009 r., II FSK 1623/07, LEX nr 518745.

<sup>18</sup> Wyrok NSA w Warszawie z 10 lutego 2009 r., II FSK 1625/07, LEX nr 518690.

<sup>19</sup> Wyrok NSA w Warszawie z 10 lutego 2009 r., II FSK 1623/07, LEX nr 518745.

również za zaległości, o których mowa w art. 52 § 1 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 oraz koszty upomnienia i koszty postępowania egzekucyjnego prowadzonego wobec spadkodawcy powstałe do dnia otwarcia spadku. W przypadku zakończenia działalności gospodarczej przez spadkodawcę to właśnie na spadkobierców przechodzą prawa i obowiązki majątkowe, które są uzasadnione interesem ekonomicznym, realizując tym samym zasadę wolności gospodarczej. Jeśli uprawnienia o charakterze niemajątkowym dotyczą praw i obowiązków, przechodzą one na spadkobierców pod warunkiem kontynuowania prowadzenia i wykonywania działalności gospodarczej<sup>20</sup>. Jeśli chodzi o uprawnienia niemajątkowe podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, która warunkowała powstanie zobowiązanie podatkowe po jego stronie, to takie zobowiązanie podatkowe po jego śmierci nadal istnieje, a podmiotem odpowiedzialnym za nie staje się spadkobierca<sup>21</sup>. Ustawodawca powiązał wprowadzenie podstawy sukcesji prawnej podatników z wystąpieniem interesu ekonomicznego po stronie spadkobierców, które wynikają z pojawienia się po ich stronie praw i obowiązków majątkowych<sup>22</sup>.

Z kolei odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe wspólnika spółki osobowej oraz członków zarządu spółek kapitałowych regulują przepisy art. 115 i art. 116 o.p. Zgodnie z art. 115 o.p. wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki. Przepis ten stosuje się również do odpowiedzialności byłego wspólnika za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie, gdy był on wspólnikiem, oraz zaległości wymienione w art. 52 o.p. powstałe w czasie, gdy był on wspólnikiem. Za zobowiązania podatkowe powstałe, na podstawie odrębnych przepisów, po rozwiązaniu spółki odpowiadają osoby będące wspólnikami w momencie rozwiązania spółki. Orzeczenie o odpowiedzialności, o której mowa w § 1, za zaległości podatkowe spółki z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 o.p. nie wymaga uprzedniego wydania decyzji, o których mowa w art. 108 § 2 pkt 2 o.p. W tym przypadku określenie wysokości zobowiązań podatkowych spółki, orzeczenie o odpowiedzialności płatnika (inkasenta), zwrocie zaliczki na naliczony podatek od towarów i usług lub określenie wysokości należnych odsetek za

<sup>20</sup> R. Mastalski, B. Adamiak, J. Borkowski, Z. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2010, s. 492.

<sup>21</sup> A. Olesińska, *Glosa do wyroku WSA z dnia 14 października 2008 r., I SA/Gd 559/08*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2009, z. 10, poz. 102.

<sup>22</sup> P. Borszowski, *op. cit.*, s. 389.



zwłokę następuje w decyzji, o której mowa w art. 108 § 1 o.p. Przepis ten stosuje się w przypadku rozwiązania spółki. Na gruncie procedury podatkowej byli wspólnicy spółki cywilnej nie są klasyfikowani jako ich następcy prawni<sup>23</sup>. Zakończenie działalności gospodarczej przez wspólników spółki cywilnej skutkuje powstaniem po ich stronie odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe, która posiada obiektywny charakter. „Orzekanie o odpowiedzialności wspólników nie jest oparte na wykazaniu winy za powstanie zaległości podatkowych, ale polega na odpowiedzialności solidarnej, gdzie organ podatkowy może orzec o odpowiedzialności za pełną kwotę zaległości podatkowej”<sup>24</sup>. Wspólnicy spółki cywilnej nie mogą ograniczyć obowiązku podatkowego poprzez zawieranie umów, na podstawie których, nie można się powoływać na zwolnienia od odpowiedzialności za zaległości podatkowe<sup>25</sup>. Zaległości podatkowe spółki cywilnej są związane z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą, w czasie gdy dany wspólnik spółki cywilnej miał wpływ na jej działalność<sup>26</sup>. Ustawodawca w takim zakresie nie narusza zasady swobody działalności gospodarczej w stosunku do podmiotowości spółki, ponieważ odnosi się ona do solidarnej odpowiedzialności wspólników spółki cywilnej za powstałe zobowiązania podatkowe w ramach uprzednio wykonywanej działalności gospodarczej przez dany podmiot gospodarczy posiadający inny status prawny<sup>27</sup>. Ustawodawca podatkowy chce postawić na szybkość realizacji podatkowych skutków zakończenia działalności gospodarczej poprzez połączenie ze sobą postępowania wymiarowego i o odpowiedzialności osoby trzeciej jako byłego wspólnika spółki cywilnej. Dlatego nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania w sprawie określenia wielkości zobowiązania podatkowego w stosunku do osób trzecich, ponieważ w tym zakresie brakuje podstawy prawnej w przepisach procedury podatkowej<sup>28</sup>.

Podatkowe skutki zakończenia działalności gospodarczej należy także odnieść do przepisów art. 116 o.p., gdzie za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu nie wykazał, że: 1) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo 2) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania

<sup>23</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z 18 sierpnia 2009 r., I SA/Po 498/09, LEX nr 513045.

<sup>24</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z 11 stycznia 2008 r., III SA/Gl 825/07, LEX nr 493227.

<sup>25</sup> Wyrok WSA w Olsztynie 19 października 2007 r., I SA/Ol 182/06, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 1, s. 93.

<sup>26</sup> Wyrok WSA w Krakowie 26 marca 2008 r., I SA/Kr 980/07, LEX nr 467128.

<sup>27</sup> P. Borszowski, *op. cit.*, s. 391.

<sup>28</sup> Wyrok WSA w Poznaniu 7 października 2009 r., I SA/Po 629/09, LEX nr 525759.

układowego) nastąpiło bez jego winy. Również za zaległości podatkowe solidarnie odpowiadają całym swoim majątkiem członkowie zarządu wyżej wymienionych spółek, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w części lub w całości bezskuteczna, a członek zarządu nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. Odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, oraz zaległości wymienione w art. 52 o.p. powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu. W przypadku gdy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji lub spółka akcyjna w organizacji nie posiada zarządu, za zaległości podatkowe spółki odpowiada jej pełnomocnik albo odpowiadają wspólnicy, jeżeli pełnomocnik nie został powołany. Przepisy art. 116 § 1–3 o.p. stosuje się również do byłego członka zarządu oraz byłego pełnomocnika lub współnika spółki w organizacji.

Ustawodawca wprowadza unormowanie dotyczące odpowiedzialności jako skutek jej zakończenia, uzależniając ją od pewnych przesłanek, które były związane z tą działalnością, co należy ocenić w pozytywny sposób jako wyraz zasady wolności gospodarczej<sup>29</sup>. Zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej to na organie podatkowym spoczywa obowiązek oceny wyżej wymienionych przesłanek, a w rzeczywistości to na członkach zarządu spoczywa ciężar wykazania okoliczności uwalniającej od odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe<sup>30</sup>. Rzeczywistą rolą organu podatkowego jest stwierdzenie bezskuteczności egzekucji z majątku spółki, członkowie zarządu zaś muszą wykazać, że: 1) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo 2) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez ich winy lub gdy 3) członek zarządu nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwia zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części, które zostały sklasyfikowane w literaturze jako czynniki egzoneracyjne<sup>31</sup>. Orzeczenie o odpowiedzialności członka zarządu nie może wystąpić w przypadku pojawienia się braku którejkolwiek przesłanki pozytywnej<sup>32</sup>. Natomiast bezskuteczność przeprowadzenia egzekucji z majątku spółki przez organy podatkowe sprowadza się do sytuacji, w której nie ma możliwości zaspokojenia egzekwowanej wierzytelności z jakiegokolwiek składnika majątkowego

<sup>29</sup> Zob. J. Drosik, *Glosa do uchwały NSA z dnia 8 grudnia 2008 r., II FPS 6/08*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 2, s. 182; A. Olesińska, *Glosa do wyroku NSA z dnia 13 lutego 2008 r., II FSK 1606/06*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 3, s. 201.

<sup>30</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 19 marca 2009 r., III SA/Wa 3279/08, LEX nr 531520.

<sup>31</sup> A. Olesińska, *Glosa do wyroku NSA z 13 lutego 2008 r., II FSK 1606/06*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 3, s. 201–202.

<sup>32</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z 15 czerwca 2009 r., III SA/Gl 1518/08, LEX nr 511439.



spółki<sup>33</sup>. W przypadku pojawienia się takiej sytuacji organy podatkowe muszą w tej materii wykazać brak materiału dowodowego<sup>34</sup>. Jeśli chodzi o przesłanki negatywne odpowiedzialności członka zarządu, to w tym zakresie ustawodawca podatkowy powiązał ich konstrukcję prawną z wykonywaniem i prowadzeniem działalności gospodarczej. Członek zarządu musi wykazać, że zgłosił w określonym terminie wniosek o ogłoszenie upadłości lub zapobiegł ogłoszeniu upadłości albo nie zgłosił w terminie określonego wniosku<sup>35</sup>. Ustawowe wyrażenie czasu lub terminu na złożenie wniosku lub wszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości należy postrzegać jako zakończenie działalności gospodarczej, po to aby zagwarantować Skarbowi Państwa zaspokojenie zobowiązania podatkowego przez członków zarządu<sup>36</sup>. Ustawodawcy chodzi o powiązanie odpowiedzialności członków zarządu spółki za powstałe zobowiązanie podatkowe z konstrukcją prawną winy za ocenę sytuacji finansowej podmiotu gospodarczego. Członek zarządu, aby uwolnić się od odpowiedzialności za sytuację finansową spółki, musi wykazać, iż nie ponosi winy umyślnej oraz nieumyślnej oraz że nie mógł przewidzieć, iż zaistniała sytuacja finansowa spółki wymaga zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości bądź wszczęcia postępowania układowego<sup>37</sup>. Ustawodawca w wąskim zakresie wiąże negatywną przesłankę z działalnością gospodarczą w kontekście wskazania przez członków zarządu części mienia spółki służącego efektywnemu zaspokojeniu długów podatkowych przy wykorzystaniu instytucji solidarności dłużników. Organ podatkowy nie może w przypadku członków zarządu prowadzić postępowania, w którym będzie domagał się od pojedynczego dłużnika zaspokojenia całego zobowiązania podatkowego, ale takie postępowanie będzie prowadzić w stosunku do wszystkich członków zarządu danej spółki<sup>38</sup>.

#### **4. Zakończenie**

Ustawodawca podatkowy na gruncie procedury podatkowej wprowadza pojęcie zabezpieczenia realizacji należności podatkowych w związku z zakończeniem działalności gospodarczej poprzez efektywne wykorzystanie instytucji solidarności dłużników na podstawie art. 115 i 116 o.p. Kwalifikuje zachowanie podmiotów jako zakończenie działalności gospodarczej poprzez ich fizyczną likwidację, a nie poprzez transformację podmiotową, która może stanowić kontynuację działalności gospodarczej w nowej formie

---

<sup>33</sup> Wyrok NSA w Warszawie z 4 marca 2009 r., I FSK 87/08; LEX nr 531040.

<sup>34</sup> Wyrok WSA w Krakowie z 26 marca 2009 r., I SA/Kr 1264/08, LEX nr 522434.

<sup>35</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z 23 kwietnia 2009 r., III SA/GI 1109/08, LEX nr 529096.

<sup>36</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z 19 lutego 2009 r., I SA/Gd 651/08, LEX nr 483124.

<sup>37</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z 16 czerwca 2009 r., III SA/GI 1513/08, LEX nr 527422.

<sup>38</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z 9 czerwca 2009 r., I SA/Po 326/09, LEX nr 512138.

organizacyjno-prawnej. Takie działanie ustawodawcy podatkowego polega na zabezpieczeniu przez organy podatkowe realizacji zobowiązań podatkowych, co stanowi odzwierciedlenie w stanowisku ustawodawcy podatkowego, jakie zajmuje wobec relacji pomiędzy prawem a rozwojem społeczno-gospodarczym. Ustawodawca położył silny nacisk na zaakcentowanie efektywnego zabezpieczenia realizacji należności podatkowych na rzecz Skarbu Państwa, co stanowi wyraz kompromisu pomiędzy pewnością a elastycznością prawa podatkowego.

## Bibliografia

### Literatura

- Babiarz S., *Następstwo prawne spadkobierców w orzecznictwie sądownoadministracyjnym* (wybrane zagadnienia), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2006, z. 3.
- Bartosiewicz A., *Jak naliczyć podatek dochodowy od sprzedaży środka trwałego firmy – budynek wolnostojący wybudowany po założeniu firmy, wspólność małżeńska?*, „Vademecum Doradcy Podatkowego” Warszawa 2009.
- Borszowski P., *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010.
- Drosik J., *Glosa do uchwały NSA z dnia 8 grudnia 2008 r., II FPS 6/08*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 2.
- Kosikowski C., *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej*, Warszawa 2009.
- Mastalski R., Adamiak B., Borkowski J., Zubrzycki Z., *Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2010.
- Olesińska A., *Glosa do wyroku NSA z dnia 13 lutego 2008 r., II FSK 1606/06*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 3.
- Olesińska A., *Glosa do wyroku WSA z dnia 14 października 2008 r., I SA/Gd 559/08*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2009, z. 10, poz. 102.
- Olesińska A., *Prawa i obowiązki następców prawnych*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002.
- Piotrowski M., *Sukcesja podatkowa praw i obowiązków spadkodawcy na podstawie przepisów Ordynacji Podatkowej*, „Doradca Podatkowy” 1997, nr 10.
- Roksisz P., *Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe*, „Doradca Podatkowy” 2005, nr 11.

### Akty prawne

- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1807 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 1036.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2011 r. Nr 199, poz. 1175 ze zm.).

Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 14 stycznia 2009 r., sygn. akt., IBPBI/1/415W/75/08/AB, dostępne na [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl) (data dostępu 23.06.2013 r.).

Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 10 kwietnia 2008 r., sygn. akt., IBPBI/415-43/TK/KAN-347/01/08, dostępne na [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl) (data dostępu 23.06.2013 r.).

Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 14 stycznia 2009 r., sygn. akt., IBPBI/1/415W/75/08/AB, dostępne na [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl) (data dostępu 23.06.2013 r.).

## Orzecznictwo

Postanowienie SN z 20 września 2007 r., II CSK 240/07, niepubl.

Wyrok NSA w Warszawie z 10 lutego 2009 r., II FSK 1623/07, LEX nr 518745.

Wyrok NSA w Warszawie z 10 lutego 2009 r., II FSK 1625/07, LEX nr 518690.

Wyrok WSA w Poznaniu z 18 sierpnia 2009 r., I SA/Po 498/09, LEX nr 513045.

Wyrok WSA w Gliwicach z 11 stycznia 2008 r., III SA/GI 825/07, LEX nr 493227.

Wyrok WSA w Olsztynie z 19 października 2007 r., I SA/OI 182/06, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 1, s. 93.

Wyrok WSA w Krakowie z 26 marca 2008 r., I SA/Kr 980/07, LEX nr 467128.

Wyrok WSA w Poznaniu z 7 października 2009 r., I SA/Po 629/09, LEX nr 525759.

Wyrok WSA w Gliwicach z 15 czerwca 2009 r., III SA/GI 1518/08, LEX nr 511439.

Wyrok NSA w Warszawie z 4 marca 2009 r., I FSK 87/08, LEX nr 531040.

Wyrok WSA w Krakowie z 26 marca 2009 r., I SA/Kr 1264/08, LEX nr 522434.

Wyrok WSA w Gliwicach z 23 kwietnia 2009 r., III SA/GI 1109/08, LEX nr 529096.

Wyrok WSA w Gdańsku z 19 lutego 2009 r., I SA/Gd 651/08, LEX nr 483124.

Wyrok WSA w Gliwicach z 16 czerwca 2009 r., III SA/GI 1513/08, LEX nr 527422.

Wyrok WSA w Poznaniu z 9 czerwca 2009 r., I SA/Po 326/09, LEX nr 512138.

