

Temat numeru 2/2024

Data publikacji: 2024-08-02

Należyta staranność nabywcy przedsiębiorstwa jako przesłanka wyłączenia odpowiedzialności za cudze podatki

Autor: Robert Krasnodębski, doradca podatkowy, radca prawny

Do ustaw o podatkach dochodowych pojęcie należytej staranności wprowadzone zostało z dniem 1 stycznia 2019 r. 1 Zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa CIT) przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1 [tej ustawy], zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika. Analogiczna regulacja wprowadzona została do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 41 ust. 4aa ustawy PIT).

Należyta staranność w świetle ustawy CIT i ustawy PIT to zatem kryterium oceny działania płatnika, który przy wypłacie określonych należności odstępuje od poboru zryczałtowanego podatku dochodowego według podstawowej stawki przewidzianej przez przepisy ustawy, uznając, że spełnione są przesłanki zastosowania zwolnienia lub niższej stawki podatku.

Koncepcja zachowania przez podatnika należytej staranności w relacjach z kontrahentami zyskała także na znaczeniu w rozliczeniach podatku od towarów i usług. W tym przypadku było to jednak nie tyle efektem aktywności polskiego ustawodawcy, co rozwojem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE dopuszczającego możliwość ograniczenia prawa do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT. W ocenie TSUE odmowa prawa do odliczenia podatku naliczonego powinna mieć miejsce w przypadku, gdy sam podatnik popełnia oszustwo lub nadużycie, a w przypadku podatnika, który nie wiedział, że czynność opodatkowana związana była z popełnieniem przez inny podmiot oszustwa lub nadużycia, prawo do odliczenia podatku naliczonego nie powinno zostać mu odebrane, jeżeli podatnik przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć, że transakcja ta służy oszustwu

lub nadużyciu w zakresie VAT2. Jako że zarówno w ustawie VAT, jak i unijnych dyrektywach nie zdefiniowano pojęcia należytej staranności ani nie określono kryteriów oceny działań podatnika, lukę tę zaczęły wypełniać organy podatkowe. Na uwagę zasługuje wydana przez Ministerstwo Finansów Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych. Jej celem było określenie najistotniejszych okoliczności, które powinny być brane pod uwagę przy ocenie zachowania podatników. Znaczenie tego dokumentu nie jest jednak doniosłe, skoro w jego treści podkreślono niezobowiązujący charakter poprzez wskazanie, że podjęcie przez podatnika działań wskazanych w Metodyce jedynie istotnie zwiększa prawdopodobieństwo dochowania przez podatnika należytej staranności.

Aktywność judykatury w zakresie kryterium należytej staranności nie ogranicza się tylko do podatku od towarów i usług. Obecne jest ono bowiem w orzecznictwie sądowym, w związku ze sporami toczonymi przez podatników z organami podatkowymi na tle art. 15 i art. 16 ustawy CIT i możliwości zaliczania określonych wydatków w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Aczkolwiek wśród ustawowych przesłanek uznawania określonych wydatków za koszt uzyskania przychodów nie ma wprost wymienionego wymogu zachowania przez podatnika należytej staranności w prowadzonej przez niego działalności, to szczególnie w przypadku strat, kar umownych oraz innych wydatków o charakterze kompensującym czy odszkodowawczym, dla uznania czy stanowią one koszt podatkowy, coraz częściej łączone są w orzecznictwie z oceną, czy podatnik mógł takiego rodzaju wydatku uniknąć. Przykładowo w wyroku NSA z dnia 20 marca 2019 r.³ Sąd zauważył, iż kosztowy charakter – w świetle treści art. 15 ust. 1 ustawy CIT – mogą mieć tylko te straty, które powstały wskutek zdarzeń nieprzewidywalnych i nie do uniknięcia przez podmiot gospodarczy starannie prowadzący swoje interesy. Okoliczność zaistnienia owej należytej staranności musi być analizowana ad casum na podstawie obiektywnych kryteriów i w oparciu o konkretne okoliczności faktyczne, przy czym punktem odniesienia dla oceny należytej staranności winien być „wzór” profesjonalnego przedsiębiorcy, który zobowiązany jest do prowadzenia działalności gospodarczej w sposób rzetelny, solidny, mając na uwadze dbałość o własne interesy. Koncepcja należytej staranności przy kwalifikowaniu wydatków jako kosztów uzyskania przychodów zaczyna coraz częściej nabierać charakteru uniwersalnej przesłanki.

Prawodawca nie dokonał dotychczas próby zdefiniowania należytej staranności na potrzeby wyżej wskazanych obszarów, co zmusza do poszukiwań – zgodnie z zasadami wykładni systemowej – znaczenia tego terminu w innych przepisach podatkowych, a w przypadku niepowodzenia, w aktach prawnych należących do innych gałęzi prawa. Dla tych celów interesująca może być próba odkodowania terminu należyta staranność użytego przez ustawodawcę podatkowego po raz pierwszy kilkanaście lat temu w

związku z nowelizacją zasad odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części⁴. Zgodnie z treścią art. 112 § 1 Ordynacji podatkowej nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za powstałe do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, chyba że przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć o tych zaległościach. Zachowanie należytej staranności ujęte zostało zatem jako przesłanka zwalniająca z odpowiedzialności nabywcę przedsiębiorstwa (lub jego zorganizowanej części) jako osobę trzecią za zaległości podatkowe zbywającego. Ratio legis art. 112 Ordynacji podatkowej polega przede wszystkim na zabezpieczeniu interesów finansowych Skarbu Państwa w przypadkach, gdy podatnik nie wywiązał się z zaległych zobowiązań podatkowych i poprzez przenoszenie własności należących do niego składników majątkowych na inne podmioty zmniejszałby szansę lub wręcz uniemożliwiał zaspokojenie należności wierzyciela publicznoprawnego⁵.

Ustawodawca także i w tym przypadku nie zdecydował się na przybliżenie rozumienia terminu należyta staranność wykorzystanego w art. 112 Ordynacji podatkowej czy na wprowadzenie – znanego obecnie z ustaw o podatkach dochodowych – kryterium adekwatności w stosunku do osoby nabywcy, rozmiaru i charakteru jego działalności, powiązań z osobą zbywcy etc. Z przyczyn wyjaśnionych poniżej należyta staranność jako przesłanka wyłączająca odpowiedzialność osoby trzeciej nie była także przedmiotem większego zainteresowania jurysprudencji. Jednakże szczególnie kontekst, w jakim została ona użyta, charakter czynności zbycia przedsiębiorstwa, a przede wszystkim jej ścisły cywilistyczny rodowód pozwalają – w ocenie autora – na odkodowanie znaczenia terminu należyta staranność użytego na potrzeby Ordynacji podatkowej, a być może stanowić będą także pomoc przy stosowaniu tego miernika zachowania osoby zobowiązanej na gruncie innych ustaw podatkowych.

Próbując zrozumieć znaczenie należytej staranności w kontekście art. 112 Ordynacji podatkowej, pamiętać należy, że efekt wyłączenia czy ograniczenia odpowiedzialności nabywcy jako osoby trzeciej za cudze zaległości podatkowe uzyskany może być także, w praktyce przede wszystkim, poprzez uzyskanie zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g Ordynacji podatkowej. Nabywca nie odpowiada bowiem za zaległości podatkowe, które nie zostały wykazane w tym zaświadczeniu. Na mocy art. 306g § 1 Ordynacji podatkowej organy podatkowe w zakresie, o którym mowa w art. 112 § 1, wydają – na wniosek zbywającego lub na wniosek nabywcy za zgodą zbywającego – zaświadczenie, w którym określają wysokość zaległości podatkowych zbywającego na dzień wydania zaświadczenia. Analizując wzajemne relacje przesłanek wyłączających odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa za zaległości podatkowe zbywcy, stwierdzić należy, że uzyskanie rzeczonożego zaświadczenia wyłącza ocenę kryterium zachowania należytej staranności. Brak wskazania zaległości podatkowych w wydanym

zaświadczeniu oznacza bowiem (z zachowaniem ustawowych terminów) brak odpowiedzialności, natomiast ich ujawnienie przez organ podatkowy uniemożliwia dowodzenie, że nabywca nie wiedział czy też nie mógł dowiedzieć się o istnieniu zaległości fiskalnych zbywcy. A zatem kryterium zachowania należytej staranności nabywcy oceniać można wyłącznie w sytuacji nie uzyskania zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g Ordynacji podatkowej. Ze względu na relatywnie szybką procedurę jego uzyskania, jej mało sformalizowany i nieskomplikowany charakter oraz niewysokie opłaty za wydanie rzeczonożego zaświadczenia, sytuacje rezygnacji z występowania o wydanie zaświadczenia przy zbyciu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w praktyce gospodarczej nie są w zasadzie spotykane. Pozostają zatem przypadki, w których nie dochodzi do uzyskania zaświadczenia ze względu na brak czasu przez zawarciem umowy zbycia, niewiedzę o prawie do jego uzyskania, odmowę wydania przez organ podatkowy, omyłkowe wystąpienie o zaświadczenie inne niż te, o którym mowa w art. 306g Ordynacji podatkowej, np. zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości, o którym mowa w art. 306e Ordynacji podatkowej, czy też zawieszenie terminów do wydania zaświadczenia np. w związku z pandemią. Ze względu na fakt, że zbywanie przedsiębiorstwa to transakcja charakterystyczna dla profesjonalnego obrotu gospodarczego, sytuacje te są wyjątkowe. Stąd wspomniany wyżej brak szerszego zainteresowania tą tematyką w doktrynie i orzecznictwie.

Jednocześnie w związku z odpowiedzialnością nabywcy za zaległości podatkowe zbywcy ujawnione w zaświadczeniu, o którym mowa w art. 306g Ordynacji podatkowej, sam fakt wystąpienia z wnioskiem o jego wydanie nie może być oceniany w kategoriach zachowania należytej staranności. Błędna jest zatem teza prezentowana w wyroku WSA w Krakowie⁶, że należy zatem przyjąć, że zwrócenie się potencjalnego nabywcy przedsiębiorstwa do organu podatkowego o wydanie przedmiotowego zaświadczenia stanowiłoby niewątpliwie akt należytej staranności. Pogląd wyrażony w cytowanym wyżej wyroku powtórzony został w doktrynie⁷, gdzie podkreślono, że wskazane wyłączenie należy interpretować przede wszystkim z uwzględnieniem narzędzi prawa podatkowego, w które ustawodawca wyposażył potencjalnego nabywcę. Podmiot taki na mocy art. 306g o.p. uprawniony jest do uzyskania zaświadczenia o wysokości zaległości podatkowych zbywającego. Wystąpienie o takie zaświadczenie przed dokonaniem transakcji należy uznać właśnie za przejaw należytej staranności.

Przyjęcie tego poglądu nie jest akceptowalne zarówno z punktu widzenia wykładni literalnej, jak i systemowej. Oznaczałoby, że samo już wystąpienie o wydanie zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g Ordynacji podatkowej, faktycznie eliminuje odpowiedzialność. Przy takiej interpretacji część treści art. 112 Ordynacji podatkowej jest zbędna. Dodatkowo wystąpienie z wnioskiem o wydanie zaświadczenia w trybie

art. 306g Ordynacji podatkowej nie zawsze przecież skutkować będzie uzyskaniem takiego zaświadczenia. Organ podatkowy na podstawie art. 306c Ordynacji podatkowej może – przy spełnieniu ustawowych przesłanek – odmówić wydania takiego zaświadczenia. Następuje to w formie postanowienia, na które przysługuje zażalenie. Jak wskazuje NSA w wyroku z dnia 27 kwietnia 2012 r.⁸, postanowienie o odmowie wydania zaświadczenia, niezależnie od powodów, merytorycznej trafności i uzasadnienia podjęcia takiego rozstrzygnięcia, nie wskazuje, co oczywiste, jakiegokolwiek kwoty, wartości zaległości podatkowych. Z tego powodu nie wynikają z niego żadne wartości, w relacji do których ograniczyć by można odpowiedzialność osoby trzeciej na podstawie art. 112 § 6 i § 7 Ordynacji podatkowej. Jak trafnie zauważa dalej Sąd, przyjęcie przeciwnego poglądu oznaczałoby, że w „interesie faktycznym” ubiegającego się o wydanie zaświadczenia bardziej leżałoby uzyskanie postanowienia o odmowie wydania zaświadczenia, nie zaś otrzymanie zaświadczenia wykazującego określone zaległości podatkowe, co ewidentnie sprzeczne byłoby z celem regulacji prawnych Ordynacji podatkowej.

Trudność pogodzenia stanowiska zaprezentowanego przez WSA w Krakowie z treścią art. 112 § 6 i 7 oraz art. 306g Ordynacji podatkowej skierowała uwagę doktryny na art. 306e Ordynacji podatkowej i wydawane na jego podstawie zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości. Uznając zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości (art. 306e Ordynacji) za urzędowe poświadczenie braku zaległości, w literaturze postawiona została teza⁹, że w obecnie obowiązującym stanie prawnym, gdzie zbywający może uzyskać zaświadczenie o braku zaległości zarówno na podstawie art. 306g, jak i art. 306e o.p., brak jest racjonalnych podstaw do ograniczenia ochrony nabywcy tylko do pierwszego z tych zaświadczeń. Jeżeli zatem jedno bądź drugie poświadcza brak zaległości, to nabywca może działać, opierając się na każdym z nich, dopełniając należytej staranności, o której mowa w art. 112 § 1 o.p.¹⁰

Zrównanie skuteczności ochrony nabywcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części niezależnie od tego, jakie zaświadczenie uzyska: o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości (art. 306e Ordynacji) czy zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych zbywającego (art. 306g Ordynacji podatkowej) jest – biorąc pod uwagę nie tylko brzmienie art. 112 Ordynacji podatkowej, ale także odmienny cel obu zaświadczeń, zakres przedmiotowy, tryb wydawania etc. – choć atrakcyjne dla ochrony praw nabywców, trudne jednak do zaakceptowania. Podobne stanowisko odnaleźć można w orzeczeniu NSA z dnia 29 stycznia 2014 r.¹¹, w którym sąd stwierdził, że zgodnie z tym przepisem [art. 112 Ordynacji podatkowej] nabywca nie odpowiada za zaległości podatkowe, które nie zostały wykazane w zaświadczeniu, o którym mowa w art. 306g. Przepis ten wprowadza wyłączenie odpowiedzialności nabywcy. Stanowi on więc wyjątek od zasady ponoszenia odpowiedzialności nabywcy

za zaległości podatkowe. Odwołuje się on przy tym wyraźnie do zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g, a nie jakiegokolwiek zaświadczenia o nieposiadaniu przez zbywcę zaległości.

Teza o faktycznym zrównaniu skutków uzyskania zaświadczeń, o których mowa w art. 306e oraz 306g Ordynacji podatkowej, jest – w ocenie autora – efektem dwóch czynników. Po pierwsze, w starszym orzecznictwie sądów administracyjnych czy apelacyjnych (w zakresie, w którym odpowiedzialność z art. 112 Ordynacji podatkowej rozciągnięta jest na inne rodzaje należności, np. składki na ubezpieczenie społeczne) dotyczącym stanu prawnego obowiązującego do końca 2008 r., a więc przed wprowadzeniem samodzielnej egzoneracyjnej przesłanki wiedzy nabywcy o zaległościach podatkowych, w uzasadnieniach wyroków pojawiały się sformułowania, że niewystąpienie z wnioskiem o wydanie zaświadczenia przed planowanym nabyciem składnika majątkowego jest przejawem niedbalstwa, braku staranności etc. ze strony nabywcy w prowadzeniu interesów. Nie miały one jednak samodzielnego znaczenia, gdyż o aktywizacji odpowiedzialności decydował tylko fakt braku odpowiedniego zaświadczenia, podkreślały jednak, że taka postawa nabywcy nie zasługuje na ochronę prawną¹². Po nowelizacji Ordynacji podatkowej dalsze łączenie braku zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g, z niedbałością w prowadzeniu swoich spraw skutkować może nieuprawnionym połączeniem tych przesłanek. Po drugie, jest ona pochodną akcentowania konieczności użycia przez nabywcę przedsiębiorstwa instrumentów należytej staranności należących do obszaru prawa podatkowego. Do pewnego stopnia można wspierać stanowisko o faktycznym zrównaniu skutku uzyskania zaświadczeń z art. 306g oraz 306e Ordynacji podatkowej tym, że osoba trzecia, ze względu na ustawową ochronę tajemnicy skarbowej, nie może w inny sposób – niż poprzez procedurę uzyskania zaświadczenia – uzyskać informacji od wierzyciela (organu podatkowego) o tym, czy potencjalny zbywca przedsiębiorstwa jest jego dłużnikiem podatkowym. Wymaga to jednak odrzucenia jednoznacznej treści Ordynacji ustawy i przejścia na uzasadnienie aksjologiczne. Przyjęcie takiego sposobu wykładni przepisów podatkowych, w całkowitym oderwaniu do ich literalnego jasnego brzmienia, wzbudza jednak istotne wątpliwości i nie jest podzielane w orzecznictwie¹³.

Znacznie bardziej uzasadniona jest, biorąc pod uwagę okoliczności wprowadzenia przesłanki należytej staranności w 2009 r. oraz kontekst jej stosowania, analiza wyłączenia odpowiedzialności za cudze zaległości podatkowe w związku z nabyciem przedsiębiorstwa, poprzez odwołanie się do analogicznych zasad wynikających z k.c.

Wprowadzając przesłankę zwolnienia się z odpowiedzialności nabywcy za długi (tu podatkowe) zbywcy tj. brak możliwości dowiedzenia się – przy zachowaniu należytej staranności – o jego zadłużeniu podatkowym, ustawodawca w Ordynacji podatkowej skopiował wprost rozwiązania funkcjonujące w art. 554 k.c., na mocy którego nabywca

przedsiębiorstwa jest odpowiedzialny solidarnie ze zbywcą za jego zobowiązania związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, chyba że w chwili nabycia nie wiedział o tych zobowiązaniach, mimo zachowania należytej staranności. Uznano zatem – jak się wydaje – że możliwość zwolnienia się przez nabywcę z odpowiedzialności ze długi zbywcy powinna mieć zastosowanie na jednakowych zasadach do wszelkich rodzajów zobowiązań, nie tylko o charakterze cywilnoprawnym, ale także podatkowym.

Historycznie instytucja odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa za długi związane z jego prowadzeniem oraz możliwość egzogeneracji poprzez wskazanie braku wiedzy o ich istnieniu nie jest rozwiązaniem nowym. Znana była także kodeksowi zobowiązań¹⁴, zgodnie z treścią którego ten kto nabywał majątek lub przedsiębiorstwo bez przejęcia lub zaspokojenia długów, jakie na nich ciążyły, odpowiadał solidarnie ze zbywcą za te długi nabytym majątkiem lub przedsiębiorstwem, o ile o ich istnieniu w czasie nabycia wiedział lub wiedzieć był powinien (art. 188 § 1 k.z.). Jednocześnie wprowadzono domniemanie wiedzy o istnieniu długów, jeżeli majątek lub przedsiębiorstwo nabyła osoba bliska zbywcy. Zbliżone rozwiązania funkcjonowały także w kodeksie handlowym¹⁵ w stosunku do tzw. przedsiębiorstw rejestrowych.

Odpowiedzialność za długi podatkowe drugiej strony transakcji zbycia majątku także ma swoje historyczne umocowanie. Stosownie do postanowień dekretu z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych¹⁶ za zobowiązania podatkowe obok podatnika odpowiadał wraz z nim solidarnie nabywca całości lub części jego praw majątkowych, jeżeli prawa te albo obrót, przychód lub dochód z nich były przyjęte do podstawy opodatkowania. W szczególnej sytuacji transakcji z osobą prawną, za zobowiązania podatkowe takiej osoby prawnej odpowiadał solidarnie z podatnikiem nabywca praw majątkowych osoby prawnej albo takiego zespołu przedmiotów lub praw majątkowych, bez którego nie było możliwe kontynuowanie dotychczasowej działalności osoby prawnej. Odpowiedzialność za cudze podatki aktywowana była zatem nie tylko przy nabyciu przedsiębiorstwa, lecz także innych składników majątkowych, brak było także możliwości jej wyłączenia ze względu na przesłankę wiedzy. Podobne koncepcyjne rozwiązania funkcjonowały w ustawie o zobowiązaniach podatkowych (art. 45)¹⁷. Początkowo Ordynacja podatkowa także przewidywała odpowiedzialność osób trzecich nadal nie tylko w sytuacji nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, lecz także innych składników majątkowych związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą (o waloryzowanej wartości), wprowadzając jednocześnie możliwość jej wyłączenia (ograniczenia) poprzez uzyskanie zaświadczenia w trybie art. 306g. W latach 1998 – 2008 r. nabywca przedsiębiorstwa (lub jego zorganizowanej części) mógł się zwolnić z odpowiedzialności za długi podatkowe zbywcy (oraz z nimi zrównane) tylko poprzez uzyskanie odpowiedniego zaświadczenia, a stosunku do innych zobowiązań (tych o charakterze cywilnoprawnym) udowadniając, że w chwili nabycia nie wiedział o tych zobowiązaniach, mimo

zachowania należytej staranności. Z dniem 1 stycznia 2009 r. art. 112 Ordynacji podatkowej nadano obowiązującą obecnie treść, ograniczając odpowiedzialność tylko do sytuacji nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części i – nadal przy zachowaniu możliwości skorzystania z zaświadczenia objętego art. 306g – wprowadzono odrębne wyłączenie odpowiedzialności nabywcy przy braku wiedzy (i przy zachowaniu należytej staranności).

Poszukując przyczyn takiej ewolucji regulacji art. 112 Ordynacji podatkowej, w sposób naturalny na plan pierwszy wysuwa się chęć ujednoczenia przez ustawodawcę zasad odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa za długi zbywcy, bez względu na to czy mają one charakter publiczny, czy prywatny. Zostawienie jednak dodatkowej możliwości zwolnienia z odpowiedzialności za zaległości w postaci zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g Ordynacji podatkowej, stworzyło dość niezwykłą w naszym systemie prawnym sytuację, w której wierzyciel podatkowy zbywcy przedsiębiorstwa jest teoretycznie gorzej chroniony niż wierzyciel prywatny.

Ograniczenie odpowiedzialności osoby trzeciej poprzez odwołanie do przesłanki wiedzy i należytej staranności nie jest charakterystyczne w prawie cywilnym tylko dla zbycia przedsiębiorstwa. Wskazać można także na treść art. 527 kodeksu cywilnego (akcja paulińska), zgodnie z którym gdy skutek czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli osoba trzecia uzyskała korzyść majątkową, każdy z wierzycieli może żądać uznania tej czynności za bezskuteczną w stosunku do niego, jeżeli dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli, a osoba trzecia o tym wiedziała lub przy zachowaniu należytej staranności mogła się dowiedzieć.

Interesujące w tym kontekście jest, to że nowelizacja Ordynacji podatkowej dokonana została w okresie burzliwej dyskusji dotyczącej możliwości wykorzystania instytucji skargi paulińskiej do ochrony należności publicznoprawnych¹⁸ i służyć mogła budowaniu argumentacji przemawiającej za taką wykładnią¹⁹.

Odwołanie się przez ustawodawcę do kryterium wiedzy i standardu należytej staranności zarówno w stosunku do zobowiązań publicznych (podatkowych), jak i cywilnych uzasadnia poszukiwania ich treści w regulacjach k.c., w szczególności wobec braku stosownych regulacji w prawie podatkowym. Jak zauważa S. Babiarz²⁰, w stosunkach cywilnoprawnych miernik należytej staranności występuje zarówno przy odpowiedzialności deliktowej, jak i przy odpowiedzialności kontraktowej, jest jednak w obydwu tych sytuacjach inaczej ujmowany. Ponieważ art. 112 Ordynacji podatkowej ma związek ze stosunkiem kontraktowym, to dla tego reżimu odpowiedzialności należy przyjąć konieczność stosowania jako reguły miernika abstrakcyjnego, czyli wzorca postępowania kontrahenta przeciętnie starannego w stosunkach społecznych lub w obrocie.

Umocowaniem dla takiego abstrakcyjnego podejścia jest art. 355 k.c., z którego wynika, że dłużnik obowiązany jest do staranności ogólnie wymaganej w stosunkach danego rodzaju (należyta staranność). Należyta staranność w świetle regulacji cywilnych to zatem pewien obiektywny standard zachowania dłużnika w ramach jego obowiązków wynikających z istniejącego, określonego stosunku²¹. Wzorzec należytej staranności nie jest oparty na indywidualnych cechach i właściwościach dłużnika, lecz na oczekiwaniach wobec osób, które znalazły się w określonej sytuacji. Miernik należytej staranności jest więc zobiektywizowany i stanowi wzorzec pożądanego zachowania. Kwestia niezachowania należytej staranności może być rozpatrywana wówczas, gdy zachowanie dłużnika stanowiło odstępstwo od tak ukształtowanego wzorca. Ocena należytej staranności polega zatem na zbudowaniu modelu ustalającego optymalny w określonych okolicznościach sposób postępowania, odpowiednio skonkretyzowanego i aprobowanego społecznie, a następnie na porównaniu zachowania się danego dłużnika z takim wzorcem postępowania²². Innymi słowy, w danym stosunku zobowiązaniowym (np. sprzedaż przedsiębiorstwa) istnieje obiektywny model zachowania się dłużnika (nabywcy) prawidłowo realizującego swoje zobowiązanie i wypełniającego obowiązki wynikające z umowy w oczekiwany zarówno kontraktowo jak i społecznie sposób. Ustalenie, że zachowanie danej osoby odbiega od tego wzorcowego modelu, oznacza, że osoba ta nie dołożyła należytej staranności. Należyta staranność jest pojęciem odnoszącym się do zewnętrznego zachowania człowieka, a nie do jego przeżyć psychicznych²³. Ocenie podlegają zatem faktycznie podjęte działania.

Interesujące też, że z treści art. 355 § 2 k.c. wynika, że należyta staranność dłużnika w zakresie prowadzonej przez niego działalności gospodarczej określa się z uwzględnieniem zawodowego charakteru tej działalności. Jak trafnie zauważa doktryna²⁴, wprawdzie art. 112 § 1 o.p. nie rozróżnia tych znaczeń staranności, jednakże należy je uwzględniać przy wykładni tego przepisu. Oznacza to, że w stosunku do nabywcy będącego przedsiębiorcą zachowanie należytej staranności należy rozumieć zawężająco. Zbieżne jest to z oczekiwaniami wyższego wymogu staranności od przedsiębiorcy także na gruncie art. 554 k.c.²⁵

Zestawiając powyższe, budując katalog hipotetycznych zachowań/czynności nabywcy przedsiębiorstwa, których podjęcie mogłoby mieć w świetle Ordynacji podatkowej egzoneracyjny charakter, użyteczne może być sięgnięcie do wskazanych przez orzecznictwo zasad odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa wynikających z k.c., gdzie należyta staranność określono pojęciem *due diligence*, które oznacza badanie, przegląd funkcjonowania przedsiębiorstwa – prowadzony z zachowaniem należytej staranności wymaganej w obrocie profesjonalnym, w zależności od potrzeb z udziałem specjalistów z różnych dziedzin²⁶. W stosunku do zaległości podatkowych specjalistami będą z pewnością doradcy podatkowi. Przyjąć trzeba, że – w myśl założeń

ustawodawcy – kierunkiem działań starannego nabywcy winna być weryfikacja postępowania (w tym przede wszystkim rozliczeń podatkowych) sprzedawcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Istotne jest także to, że ze względu na przedmiot nabycia, tj. przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, w praktyce kryterium należytej staranności odnosi się do podmiotu prowadzącego lub zamierzającego prowadzić działalność gospodarczą, w tym w oparciu o nabywane składniki, a jak podkreśla się w doktrynie²⁷, czy to indywidualne prowadzenie działalności gospodarczej, czy to wykonywanie obowiązków przez członków organów spółki powinno się odbyć z zachowaniem staranności wynikającej z zawodowego charakteru ich działalności. Obejmuje to w szczególności znajomość procesów organizacyjnych, finansowych, ale także znajomość obowiązującego prawa i następstw z niego wynikających w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej.

Podkreśla się także, że miarą należytej staranności jest uczciwość, jakiej przy tego typu transakcjach można oczekiwać od każdego nabywcy²⁸. Uczciwość, która zakłada chociażby brak współdziałania w wyzbyciu majątku, co mogłoby prowadzić do pokrzywdzenia wierzycieli. Jest przy tym rzeczą oczywistą, że prowadzenie przedsiębiorstwa związane jest z powstawaniem różnego rodzaju zobowiązań, w tym podatkowych, które mogły przekształcić się w zaległości. Dlatego należy oczekiwać, że uczciwy nabywca powinien zawsze przedsięwziąć stosowne kroki w celu upewnienia się, czy z prowadzeniem przedsiębiorstwa związane są w chwili nabycia niespłacone długi²⁹. „Należyta staranność” nie może być jednak utożsamiana z „łatwością dowiedzenia się” o istniejących w chwili nabycia zobowiązaniach, ponieważ w konkretnych okolicznościach staranność „należyta” może być dalej idąca i uzasadniać wymagania surowsze od „łatwości dowiedzenia się”³⁰. Ta ostatnia uwaga podnoszona na gruncie k.c. nabiera szczególnej aktualności w stosunku do zaległości podatkowych, Objęcie ich tajemnicą skarbową uniemożliwia bowiem potencjalnym nabywcom możliwość sprawdzenia zadłużenia zbywcy u samego wierzyciela poza trybem zaświadczeń. Na marginesie wskazać należy, że sytuacje, w których zbywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części nie współpracuje z potencjalnym nabywcą w procedurze uzyskania takiego zaświadczenia (nie występuje o nie np. mimo zobowiązania kontraktowego, po uzyskaniu zaświadczenia (wskazującego zaległości) nie udostępnia go na żądanie nabywcy lub odmawia udzielenia nabywcy zgody na samodzielne wystąpienie o zaświadczenie) też wydają się wykluczać należytą staranność nabywcy, który mimo takich sygnałów decyduje się na nabycie przedsiębiorstwa lub jego części bez podjęcia dodatkowych działań weryfikujących z udziałem specjalistów. Samo oświadczenie zbywcy, że nie posiada zaległości podatkowych, nie wydaje się wystarczające. Koncepcja uczciwego nabywcy bliska jest wyrażonej w orzecznictwie Sadu Najwyższego³¹ tezie, że art. 554 k.c. (i jego poprzednik art. 526 k.c.) ustanawia domniemanie prawne wzruszalne, że nabywca przedsiębiorstwa wiedział o zobowiązaniach związanych z jego prowadzeniem.

Reasumując, należyta staranność nabywcy przedsiębiorstwa, o której mowa w art. 112 Ordynacji podatkowej, to założenie, że jego zbywca może posiadać zaległości podatkowe związane z jego prowadzeniem i podjęta próba weryfikacji negatywnej tego założenia. W praktyce instrumentem służącym takiej weryfikacji będzie audyt (tzw. due diligence) podatkowy, sprawdzający poprawność rozliczeń zbywcy przedsiębiorstwa (lub jego zorganizowanej części) za okres nie objęty jeszcze przedawnieniem, przy pomocy wykwalifikowanych doradców (przede wszystkim doradców podatkowych). Jego przeprowadzenie, zgodnie z zasadami sztuki zawodowej, uznane winno być za spełnienie miernika należytej staranności uczciwego nabywcy. W ocenie autora dotyczy to także sytuacji, gdy po jakimś czasie negatywny wynik takiego badania nie okazał się być zgodny z rzeczywistością, ze względu na fakt określenia przez organy podatkowe zaległości zbywcy. Przesłanka wyłączenia skutku odpowiedzialności za cudze zaległości podatkowe nie odwołuje się bowiem do skutku, ale działania nabywcy (a tym samym jego profesjonalnych podwykonawców). Organy podatkowe dysponując określonymi środkami prawnymi i instrumentami przymusu, mają znacznie szersze możliwości weryfikacji sytuacji podatkowej danego podmiotu niż jego kontrahenci.

Czy powyższe uwagi, poczynione na gruncie art. 112 Ordynacji podatkowej odnośnie rozumienia terminu należyta staranność wywodzącego się z regulacji cywilnoprawnych i odnoszące się do określonego modelu zachowania dłużnika wobec wierzyciela, mogą w pewnym zakresie zostać wykorzystane przy ocenie zachowania podatnika i płatnika podatku dochodowego? W zakresie art. 15 i 16 ustawy CIT i ponoszonych przez podatnika wydatków na rzecz kontrahenta odpowiedź jest pozytywna, o ile, co mocno dyskusyjne, najpierw zaakceptowany zostanie pogląd o wynikającym z nich wymogu zachowania takiej należytej staranności.

Przydatność rozumienia zachowania należytej staranności podatnika w relacjach z kontrahentami dla oceny zachowania płatnika, zobowiązanego do poboru zryczałtowanego podatku dochodowego, jest jednak wielce wątpliwa.

Przede wszystkim rozstrzygnąć należy, w odniesieniu do jakich relacji ów wzorzec postępowania dłużnika winien być zbudowany: płatnik – kontrahent czy płatnik – ustawodawca? Ze względu na samodzielność zobowiązania płatnika oraz fakt, że odpowiada on za własne działanie (bądź zaniechanie działania) związane z wykonywaniem ustawowych obowiązków, wzorzec i miernik staranności wynikający z art. 26 ustawy CIT nie może być odnoszony i budowany na relacji płatnik – kontrahent. Samo staranne wykonanie zobowiązania wobec wierzyciela (zazwyczaj terminowej zapłaty w pełnej umownie ustalonej wysokości) na przesądza w żaden sposób o właściwej realizacji obowiązków płatniczych, szczególnie przy powszechnym funkcjonowaniu w obrocie gospodarczym tzw. klauzul ubruttwiających. Można wręcz

postawić tezę, że oparcie systemu poboru zryczałtowanego podatku na kwocie należności faktycznie zapłaconej (udostępnionej) przez płatnika sprawia, że ewentualny brak staranności w wykonaniu zobowiązania wobec kontrahenta nie ma samodzielnego znaczenia dla wymiaru pobieranego i wpłacanego podatku.

Budowanie wzorca płatnika w odniesieniu do stosunku prawnopodatkowego napotyka na zasadniczą trudność. Nie można bowiem stworzyć samodzielnego, pozaustawowego wzorca zachowania płatnika w stosunku do fiskusa, tym bardziej uwzględniającego charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika. Nałożenie na dany podmiot obowiązku pełnienia funkcji płatnika nastąpić może bowiem wyłącznie w ustawie, która regulować winna pełen katalog praw i obowiązków związanych z poborem podatku. Ustawa, a czasami umowa międzynarodowa, wskazuje co, kiedy i w jakiej formie winno zostać przez płatnika wykonane. Nie ma miejsca na kreowanie wzorcowego płatnika w inny sposób, jak tylko poprzez zbudowanie jasnego, zamkniętego, ustawowego katalogu czynności podatnika, których realizacja należy do jego obowiązków. Takimi obowiązkami – do końca 2018 r. – było uzyskanie odpowiedniego certyfikatu rezydencji kontrahenta (podatnika) czy też oświadczenia o określonej treści, z których wynikały zasady opodatkowania takiego podmiotu. Zasadniczo obowiązki w zakresie zebrania stosownej dokumentacji (mieszanka dokumentów urzędowych i prywatnych oświadczeń podatnika) zostały utrzymane. Dopełnienie od 2019 r. ustawowego katalogu nieokreślonym wzorcem „starannego płatnika” sugeruje konieczność, oprócz zebrania i formalnej oceny otrzymanych dokumentów, przyjęcia przez płatnika dodatkowych działań. Ustawa nie precyzuje natomiast, czy działania te obejmować mają weryfikację merytoryczną zawartych w tych dokumentach informacji, czy też poszukiwanie innych, dodatkowych informacji pozwalających na ustalenie statusu podatnika i jego prawa do skorzystania z preferencji podatkowych. Niezależnie od koncepcji należytej staranności brak ustawowego wzorca odniesienia ją dyskwalifikuje. Wprowadzenie miernika należytej staranności, przy braku jego zdefiniowania i kwalifikowania go skalą i charakterem działalności, wydaje się jasnym przekroczeniem ustawowych kompetencji i naruszeniem konstytucyjnych zasad opodatkowania.

1_ Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw Dz.U.2018.2193.

2_ Np. wyroki TSUE w sprawach C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., pkt 51, 52, 55; C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, pkt 44–46, 60; C-80/11 i C-142/11 Mahagében i Dávid, pkt 44, 45, 47.

3_ Wyrok NSA z 20.03.2019 r., II FSK 649/17, LEX nr 2654217.

4_ W brzmieniu ustalonym przez art. 1 pkt 22 lit. a) ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. Dz.U.2008.209.1318 zmieniającej Ordynację podatkową z dnia 1 stycznia 2009 r.

5_ Wyrok WSA w Gliwicach z 11.02.2011 r., III SA/GI 1924/10, LEX nr 1126685.

6_ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 października 2013 r. sygn. I SA/Kr 1240/13.

7_ R. Dowgier [w:] Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 112.

8_ Wyrok NSA z 27.04.2012 r., II FSK 2123/10, LEX nr 1168112.

- 9_R. Dowgier [w:] Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 112.
- 10_Podobnie P. Karwat, Odpowiedzialność nabywców majątku za zaległości podatkowe zbywców, Pr.i P.-WS 2008, nr 5, s. 16–21, który w stanie prawnym dopuszczającym wydanie zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g Ordynacji podatkowej, wyłącznie nabywcy, uznawał – że w myśl zasady prawdy obiektywnej - organy podatkowe zapytane o wysokość zaległości podatkowych danego podatnika, udzielią takiej samej odpowiedzi, niezależnie od tego, od kogo będzie pochodziło pytanie, nie ma żadnego powodu, aby uważać, że zaświadczenie o zaległościach podatkowych wydane na żądanie zbywcy, tj. w innym trybie niż art. 306g, nie chroni nabywcy przed odpowiedzialnością z art. 112.
- 11_Wyrok NSA z 29.01.2014 r., I FSK 365/13, LEX nr 1449687.
- 12_Wyrok WSA w Gdańsku z 11.09.2008 r., I SA/Gd 254/08, LEX nr 465809, Wyrok SA w Warszawie z 29.09.2008 r., III AUa 552/08, LEX nr 1641180.
- 13_W wyroku z 10.11.2009 r., WSA w Gliwicach. Sąd odrzucił możliwość zastąpienia zaświadczenia innym dokumentem np. deklaracjami podatkowymi (sygn. III SA/GI 743/09, LEX nr 558767).
- 14_Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. Kodeks zobowiązań (Dz. U. Nr 82, poz. 598 z późn. zm.).
- 15_Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. Kodeks Handlowy (Dz. U. Nr 57, poz. 502 z późn. zm.).
- 16_Dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 49, poz. 452 z późn. zm.).
- 17_Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (t.j. Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 z późn. zm.).
- 18_Dyskusje te kończy, jak się wydaje, wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2018 r. K 52/16 wydany w związku z wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich, stwierdzający że art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie analogii legis do ochrony należności publicznoprawnych, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.
- 19_Wyrok SN z dnia 28 października 2010 r., sygn. akt II CSK 227/10 uznawany jest za jeden z kluczowych, który utrwalił praktykę stosowania art. 527 § 1 KC do zobowiązań publicznoprawnych.
- 20_S. Babiaryz [w:] B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, S. Babiaryz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 112.
- 21_Komentarz do Art. 355 KC T. II, red. Gutowski 2019, wyd. 2/Gutowski.
- 22_K. Czub [w:] Kodeks cywilny. Komentarz, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, Warszawa 2022, art. 355.
- 23_M. Krajewski, Niezachowanie należytej staranności – problem bezprawności czy winy, PiP 1997, nr 10, s. 32–44.
- 24_S. Babiaryz [w:] B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, S. Babiaryz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 112.
- 25_Wyrok SN z 25.11.2005 r., V CK 381/05, LEX nr 180897.
- 26_Wyrok SA w Katowicach z 7.06.2017 r., I ACa 1131/16, LEX nr 2343462.
- 27_A. Kidyba, Komentarz do art. 293 Kodeksu spółek handlowych, LEX.
- 28_P. Nazaruk [w:] B. Bajor, D. Bierecki, J. Bocianowska, J. Ciszewski, M. Ciszewski, G. Karaszewski, J. Knabe, J. Mucha-Kujawa, G. Sikorski, B. Sitek, R. Tanajewska, P. Nazaruk, Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2024, art. 55(4)), W. Pawlak [w:] Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna, cz. 1 (art. 1–55(4)), red. J. Gudowski, Warszawa 2021, art. 55(4).
- 29_P. Nazaruk [w:] Kodeks cywilny. Komentarz, red. J. Ciszewski, Warszawa 2019, art. 55(4).
- 30_W. Pawlak [w:] Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna, cz. 1 (art. 1–55(4)), red. J. Gudowski, Warszawa 2021, art. 55(4).
- 31_Wyrok SN z 22.01.2002 r., V CKN 1178/00, LEX nr 54337, wyrok SN z 25.01.1983 r., IV CR 530/82, OSNC 1983, nr 9, poz. 139.