

Odpowiedzialność podatkowa osób zarządzających sp. z o.o., która nabywa towary wrażliwe

Autor: Rafał Bernat

Abstrakt:

Regułą jest, że spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością reprezentuje zarząd. Prawo jednak dopuszcza aby członkowie zarządu swoje uprawnienia (w drodze czynności cywilnoprawnej) przenieśli na prokurenta lub pełnomocnika (występującego incydentalnie). Coraz częściej zawierane są kontrakty menadżerskie, umowy cywilne nienazwane, w których osoba trzecia (spoza zarządu) prowadzi sprawy wewnątrz przedsiębiorstwa oraz reprezentuje spółkę na zewnątrz. Prokura stanowi przykład szczególnego pełnomocnictwa; różnice pomiędzy prokurentem a członkiem zarządu w zakresie praw i obowiązków wynikających z prawa spółek handlowych mają swoje przełożenie na prawo podatkowe. Od 1 stycznia 2014 roku wspomniane osoby mogą zostać pociągnięte do odpowiedzialności w przypadku braku wypłacalności spółki odpowiedzialnej solidarnie (wraz z zbywcą) za obrót towarami wrażliwymi. Spółka odpowiada solidarnie za zobowiązania podatkowe powstałe w wyniku nierzetelnego rozliczania się z VAT dostawcy towarów. Publikacja obejmuje swoim zakresem rozważania dotyczące charakteru prokury, zarządzania spółką oraz odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania sp. z o.o.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność podatkowa, zarząd sp.z o.o., prokurent
JEL: H23, K34

Historia: otrzymano 26.10.2014, poprawiono 10.12.2014, zaakceptowano 16.12.2014

Z dniem 1 stycznia 2014 r. weszła w życie nowelizacja przepisów ustawy o podatku od towarów i usług¹⁷. Jedną ze zmian było wprowadzenie solidarnej odpowiedzialności podatkowej nabywcy w szczególnych przypadkach, min. towarów wrażliwych. Ta kategoria towarów (ujęta w załączniku nr 13 do ustawy o VAT) obejmuje oleje napędowe, opałowe, wyroby stalowe, złoto nieobrobione. W świetle art. 105 a ustawy o VAT, spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością (nabywającą towary wrażliwe) można pociągnąć do

odpowiedzialności za nieprawidłowe rozliczanie się dostawcy wyrobów wrażliwych. Warto zatem zastanowić się jaki jest charakter prawny tej odpowiedzialności oraz kogo właściwie dotyczy. Zagadnienie to (z uwagi na niedawne wprowadzenie w życie) nie zostało jeszcze dostatecznie przeanalizowane przez organy podatkowe (nie wytworzyła się w tym temacie linia orzecznicza)¹⁸. Jeśli skupimy się na osobach zarządzających spółką i ich

¹⁷Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2013, poz. 1027). W tekście użyto określenia „ustawa o VAT” w stosunku do tekstu jednolitego – ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2011, Nr 177, poz. 1054).

¹⁸ Na chwilę obecną, odpowiedzialność solidarna z tytułu nabycia towarów wrażliwych jest przedmiotem jedynie dwóch interpretacji indywidualnych – pismo z dnia 3 stycznia 2014 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, ILPP5/443-212/13-2/PG oraz pismo z dnia 7 stycznia Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, ILPP5/443-214/13-2/KG

ewentualnej odpowiedzialności za wyżej wymienione zdarzenia dokonywane przez dostawcę spółki to zasadnym jest zbadanie samej istoty odpowiedzialności osób zarządzających spółką. Oświadczenia w imieniu spółki kapitałowej składają członkowie zarządu uprawnieni do reprezentacji spółki. Sposób reprezentacji spółki określają wspólnicy spółki w akcie erekcyjnym. Najczęstszym rozwiązaniem jest samodzielna reprezentacja prezesa zarządu lub łączna dwóch członków zarządu działających wspólnie, członka zarządu wraz z prokurentem (art. 205 Kodeksu spółek handlowych¹⁹). Możliwe jest także ustanowienie pewnej kwoty pieniężnej (limitu), do której prawo rozporządzania majątkiem spółki ma członek zarządu działający samodzielnie. Spółka kapitałowa jest osobą prawną, ale zarządzają nią pośrednio lub bezpośrednio osoby fizyczne (działające w swoim interesie i na swoją korzyść). Dlatego też wyznaczenie sztywnych ram reprezentacji może uniemożliwić wydatkowanie majątku spółki bez świadomości innych członków zarządu. Innym rozwiązaniem, dającym prawo do zarządzania spółką jest ustanowienie prokury. Aby jednak przy użyciu narzędzi badawczych przestudiować charakter prawny odpowiedzialności nabywcy z art. 105 a ustawy o VAT należy określić ramy prawne towarów wrażliwych, przesłanek odpowiedzialności solidarnej z tytułu dostawy tych towarów a także kryterium pociągnięcia do odpowiedzialności osób wchodzących w skład organów zarządczych samej spółki.

Towary wrażliwe

W załączniku nr 13 do ustawy o podatku od towarów i usług umieszczono wyliczenie towarów sklasyfikowanych jako „wrażliwe”, tj. paliw, rur i przewodów rurowych, olejów opałowych oraz smarowych. Towary te były w ostatnich latach przedmiotem przestępstw karnoskarbowych w zakresie wyłudzenia VAT (bezprawnego zwrotu lub

odliczeń). Takie postępowanie przestępców podatkowych w sposób znaczący wpływało negatywnie na daną branżę (np. w branży hutniczej wystąpiła recesja) i stawiało przedsiębiorców prawidłowo rozliczających się z podatków w pozycji dyskryminującej. Z uwagi na skalę popełnianych czynów niedozwolonych prawodawca zwraca uwagę adresata normy, że obrót wspomnianymi towarami znajduje się pod szczególną kontrolą organów administracji podatkowej i skarbowej. Należy zauważyć, iż od kilku lat na rynku usług mają miejsce transakcje karuzelowe (obejmują kilka podmiotów wymieniających pomiędzy sobą usługi i towary) z wykorzystaniem towarów wrażliwych służące oszustwom podatkowym. Spółka z innego kraju członkowskiego sprzedaje towar do spółki mającej siedzibę w Polsce (wewnątrzwspólnotowa dostawa-zwolniona z VAT). Polski nabywca sprzedaje towar innej spółce w Polsce naliczając VAT (sam jednak nie wpłaca podatku należnego do organu podatkowego). Następnie sprzedaje kolejnemu polskiemu nabywcy ze stawką 0 % VAT i występuje do organu podatkowego o zwrot VAT uprzednio naliczonego zbywcy. Aby temu zapobiec w stosunku do tego rodzaju dóbr zastosowano zasadę odwrotnego obciążenia (podatek należny do organu podatkowego odprowadza nabywca towaru a nie zbywca).

Przesłanki odpowiedzialności spółki określone w art. 105 a ustawy o VAT

Zgodnie z art. 105 a ustawy o podatku od towarów i usług, podatnik na rzecz, którego dokonano dostawy towarów „wrażliwych” odpowiada za solidarnie wraz z podmiotem dokonującym tej dostawy za jego zaległości podatkowe w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę dokonaną na rzecz tego podatnika jeżeli: wartość towarów wrażliwych, nabywanych od jednego podmiotu dokonującego ich dostawy, bez kwoty podatku przekroczyła w danym miesiącu kwotę 50.000 zł, oraz w momencie dokonania dostawy towarów podatnik wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz

¹⁹ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. 2013, poz. 1030, j.t.) - zwana także Ksh.

dostawę tych towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego. Wprowadzenie tego artykułu jest uzasadnione potrzebą dostosowania polskiej ustawy o podatku od towarów i usług do art. 205 Dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²⁰. W myśl tego przepisu państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT będzie odpowiedzialna solidarnie za zapłatę VAT. Nie jest to odpowiedzialność występująca zawsze w przypadku obrotu towarami wrażliwymi. Wyłączono z zakresu dyspozycji art. 105 a ustawy o VAT nabycie paliw do napędu pojazdów silnikowych dokonywane na stacjach gazu płynnego; jeżeli powstanie zaległości podatkowych nie wiązało się z uczestnictwem podmiotu dokonującego dostawy towarów w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej. Ponadto jeśli podmiot dokonujący dostawy towarów był wymieniony w wykazie podmiotów dokonujących dostawy towarów wrażliwych, które złożyły kaucję gwarancyjną a wysokość kaucji gwarancyjnej odpowiadała co najmniej jednej piątej kwoty podatku należnego przypadającej na dostawy towarów dokonane w danym miesiącu na rzecz danego podatnika lub kaucja ta wynosiła co najmniej 3.000.000 zł, a także jeżeli

²⁰ Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.2006, Nr 347, poz. 1). Przepisy prawa unijnego powinny zapewniać poszanowanie dla równości stron przy

jednoczesnym umożliwianiu konkurowaniu przedsiębiorców. Skoro podatnik nabywający wyroby wrażliwe od zbywcy, rozlicza się ze swoich zobowiązań publicznoprawnych prawidłowo, to nakładanie na niego solidarnej odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe drugiej strony wymiany gospodarczej jest zagrożeniem dla konkurencji między przedsiębiorcami (ten, który rozlicza się prawidłowo z podatków powinien mieć lepszą sytuację prawną), o naturalnej konkurencji firm na gruncie prawa UE (Michalski 2008: 186-188).

nabywca wykaże, że okoliczności lub warunki nabycia nie miały wpływu na niezapłacenie podatku. Warto nadmienić, iż nabywca towarów wrażliwych nie będzie odpowiedzialny za podatki pobrane a nie wpłacone przez płatnika (inkasenta), niezwrócone w terminie zaliczki naliczonego VAT, koszty postępowania egzekucyjnego w administracji oraz odsetki za zwłokę powstałe przed wydaniem decyzji o tej odpowiedzialności.

Wraz z nowelizacją ustawy o podatku od towarów i usług, zmiany wprowadzono do Ordynacji podatkowej²¹. Zgodnie z art. 107 a OP nabywca towarów wrażliwych odpowiada solidarnie całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe podmiotu dokonującego na jego rzecz dostawy towarów w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o VAT. Zakres odpowiedzialności podatkowej nie obejmuje należności wymienionych w art. 107 § 2 pkt. 1, 3 i 4 OP (podatki niepobrane oraz pobrane, a niewpłacone przez płatników lub inkasentów; niezwrócone w terminie zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług oraz za oprocentowanie tych zaliczek; koszty postępowania egzekucyjnego) oraz odsetek za zwłokę powstałych przed dniem wydania decyzji o tej odpowiedzialności. W myśl art. 108 OP nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat, a w przypadku dostawy jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym miała miejsce dostawa towarów, upłynęły 3 lata.

Odpowiedzialność członka zarządu za zobowiązanie podatkowe spółki

W sytuacji gdy organ podatkowy określi w decyzji zobowiązanie podatkowe spółki z o.o. z tytułu odpowiedzialności solidarnej za dokonywanie obrotu wyrobami wrażliwymi, osoby zarządzające tą spółką mogą – w razie braku majątku sp. z o.o. – być pociągnięci do

²¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2012, 749, j.t.)- dalej OP.

odpowiedzialności za te zobowiązania podatkowe. Podstawa prawna odpowiedzialności członków zarządu spółki ma kształt przypominający art. 299 Kodeksu spółek handlowych, dlatego też nienależy tego traktować jako celowy zabieg ustawodawcy podatkowego, zmierzający do uprzywilejowania pozycji wierzyciela (naczelnik urzędu skarbowego lub celnego) w stosunku do podatnika (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością)²².

Zgodnie z art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej członkowie zarządu 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:

a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo

b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy;

2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. Członek zarządu odpowiadać może osobiście za zobowiązania spółki z o.o. jedynie wtedy gdy zaistnieją pozytywne przesłanki tej odpowiedzialności (przy jednoczesnym braku przesłanek negatywnych)²³. Organ podatkowy,

²² Przeciwnie Majkowski i Dziemaszkiewicz-Kwiecińska (2012: 26). Możliwe jest także zmodyfikowanie Ordynacji podatkowej w kierunku ustawy o strukturze funkcjonalnej-powstanie zobowiązania podatkowego rodzi obowiązek jego uregulowania (tutaj ustawodawca nie musiałby czekać na wydanie odrębnej na osobę trzecią decyzji podatkowej), por. Dzwonkowski (2012: 28-30).

²³ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 grudnia 2004 r., III SA/Wa 209/04, M. Pod. 2005, nr 4, s. 30; wyrok NSA z dnia 9 września 2002 r., I SA/Ka 1259/01, POP 2004, z. 1, poz. 5; wyrok SN z dnia 14 września 2007 r., III UK 24/07, OSNP 2008, nr 21-22, poz. 324.

który chce dochodzić zapłaty podatku od członka zarządu musi wszczęć przeciwko niemu odrębne postępowanie podatkowe. Decyzja podatkowa dotycząca spółki z o.o. nie może być podstawą do wszczęcia postępowania egzekucyjnego w administracji i wydania tytułu wykonawczego na członka zarządu (bez wcześniejszego postępowania w jego sprawie). Odpowiedzialnością objęte są także osoby nie sprawujące aktualnie funkcji członka zarządu lecz, które posiadały taki status w chwili powstania zobowiązania podatkowego po stronie spółki. Zwyczajowo organy podatkowe przystępują do realizacji swoich praw jako wierzyciela w stosunku do zobowiązań podatkowych spółki poprzez pociągnięcie do odpowiedzialności członków zarządów ustanowionych przez zgromadzenie wspólników spółki. Ciekawym wydaje się przeanalizowanie charakteru prawnego i odpowiedzialności prokurenta, menadżera sp. z o.o.

Charakter prawny prokury

Prokura (uregulowana w art. 109¹ Kodeksu cywilnego²⁴) oznacza pełnomocnictwo udzielone przez przedsiębiorcę, obejmujące swoim zakresem czynności z zakresu zarządzania tym przedsiębiorstwem. Charakter i kształt prokury określają wspólnicy w umowie spółki. Osoba wybrana na funkcję prokurenta nie może sprzeciwić się temu w momencie powstania spółki, jednak może zawiadomić Sąd rejestrowy, składając pisemne wypowiedzenie prokury na adres do doręczeń spółki (por. Szwaja 2003: 14-16).

²⁴ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. 1964, Nr 16, poz. 93) – zwana dalej KC. W wyroku z dnia 23 stycznia 1936 r. Sąd Najwyższy (II C 2083/35) określił prokurę jako "formalne nieograniczone pełnomocnictwo handlowe"-Orzecznictwo Sądów Powszechnych, 1937, poz. 351, s. 321. Trafnie ujął to także Namitkiewicz (1934: 114)- formalne nieograniczone pełnomocnictwo handlowe do prowadzenia cudzego przedsiębiorstwa zarobkowego w imieniu i na rachunek pryncypała i do podpisywania firmy.

Wraz z powstaniem sp. z o.o. w organizacji, prokurent może reprezentować spółkę w postępowaniu rejestracyjnym (ewentualnie przymuszającym).

W art. 109 KC wymieniono jako uprawnienie prokurenta, także reprezentowanie spółki przed Sądem. Oznacza to, że sp. z o.o., która jest stroną procesu (jako pozwana lub powód) może kierować pisma procesowe i być reprezentowana w postępowaniu sądowym przez osobę prokurenta (nie potrzebuje dodatkowo pełnomocnictwa szczególnego od zarządu spółki). Po dokonaniu wpisu sp. z o.o. do Rejestru Przedsiębiorców, prokurent jest ujawniony w Krajowym Rejestrze Sądowym, tak by jego plenipotencja była znana wierzycielom, organom administracji publicznej, stronom transakcji gospodarczych ze spółką. Prokurent ma prawo złożyć wnioski o upadłość spółki (w imieniu zarządu), jednak sam nie może być pociągnięty z tytułu odpowiedzialności określonej w art. 299 Ksh. Jednakże w sytuacji gdy bierze udział w tworzeniu sp. z o.o. wbrew przepisom prawa ze swojej winy wyrządził spółce szkodę to zostanie pociągnięty do odpowiedzialności deliktowej (art. 292 Ksh w zw. z art. 415 KC). Dlatego też osoba, z której winy źle wypełniono wnioski do KRS, w wyniku czego zarejestrowano błędne dane – nawet jeśli będzie wykonywać funkcję prokurenta – odpowiada za poniesienie dodatkowych kosztów sądowych i taksy notarialnych, związanych z przywróceniem stanu ustalonego przez wspólników przy zawarciu aktu erekcyjnego sp. z o.o. Odwołanie prokury, mimo że wymaga zmian w KRS, wydaje się prostsze niż wypowiedzenia (lub odstąpienia od) umowy kontraktu. W odniesieniu do prokury wystarczy, że choćby jeden członek zarządu sp. z o.o. straci do niego zaufanie (art. 208 Ksh) zaś w stosunku do menadżera, umowę zawiera spółka – dlatego też wymagane jest działanie spółki (jeden członek zarządu może nie być uprawniony do takiego wypowiedzenia). Prokurentem nie może zostać członek zarządu lub rady nadzorczej spółki (zasada niełączenia stanowisk). Skoro sama istota prokury wynika z zakresu umocowania, należałoby zadać sobie pytanie czy dyrektor zarządzający (zatrudniony na

podstawie umowy o pracę przez spółkę) jest prokurentem spółki? Pytanie jest zasadne, ponieważ popularnością cieszą się kontrakty menadżerskie, w których to zarząd spółki uprawnia osobę z poza jej grona do zarządzania²⁵ zasobami ludzkimi firmy, działalnością marketingową i szeroko pojętym pozyskiwaniem nowych klientów.

Menadżer w sp. z o.o.

Umowa z menadżerem (od ang. *manager*) nosi znamiona umowy cywilnej nienazwanej o świadczenie usług (art. 750 Kodeksu cywilnego) a jedynym ograniczeniem stron są art. 5, 353 Kodeksu cywilnego. Przedmiotem tego stosunku prawnego jest zarządzanie spółką, pilnowanie, sprawowanie pieczy nad spółką i jej finansami (por. Górniok 2002: 2-4; Kubot 2000: 3-5; Kubot 2003: 17-19). Uprawnienia nadane menadżerowi nie mogą w jakikolwiek sposób ograniczać praw i obowiązków członków zarządu. Postępowanie menadżera ograniczają obowiązki wynikające z zawartego kontraktu, nie podlega on *ex lege* zakazowi konkurencji oraz zasadzie *incompabilitas* (np. może być członkiem rady nadzorczej). W sprawach nieuregulowanych przez strony zasadne wydaje się stosowanie odpowiednio przepisów o zleceniu (art. 743 – 751 KC). Nie wyłącza to jednak możliwości zawarcia poprzez kontrakt menadżerski²⁶ stosunku pracy (każda umowa cywilna, w

²⁵ Zarządzanie spółką (przez osobę nie będącą członkiem zarządu ani prokurentem) należy definiować jako prowadzenie spraw mających miejsce w trakcie jej funkcjonowania i reprezentowanie spółki w celu osiągnięcia korzyści gospodarczych i utrzymania organizacyjnego porządku wewnątrz spółki, por. Pabis (2012: 259-261) i Koch (2002: 351).

²⁶ W azjatyckiej kulturze biznesu przyjmuje się, że właściwy wybór osoby managera jest kluczowy dla powodzenia działalności gospodarczej (bardziej istotny niż dostępne surowce, zasoby majątkowe) (Liao 2005: 35-42; Lee, Ving- Hung Lo 2011: 172-175). Pojęcie „kontrakt menadżerski” używane jest powszechnie w doktrynie prawa handlowego (Kubot 1999: 48; Kidyba 2009: 480; Muszalski 1992: 62).

której występują trzy przesłanki: podporządkowanie, odpłatność, osobiste wykonywanie w określonym miejscu może być zakwalifikowana jako „ukryta” umowa o pracę). Pomimo tego, że umowa o zarządzanie przedsiębiorstwem jest podobna do prokury to istnieją pewne znaczące różnice. W kontrakcie z menadżerem jest zawarty określony zakres kompetencji, umowa ma charakter przeważnie czasowo określony a sam menadżer nie jest podlega wpisowi do Krajowego Rejestru Sądowego. Ponadto inna jest *causa* (przyczyn) tego stosunku prawnego. W prokurze przedsiębiorca dokonuje cesji swoich praw jako właściciela przedsiębiorstwa w celu uwolnienia się od obowiązku zarządu tym majątkiem. W kontrakcie managerskim określa się obszar obowiązków a przedsiębiorca może zarządzać wraz z managerem (nie przejmuje zarządzania osobą prawną we własnym imieniu) lub tylko nadzorować jego pracę.

Zawarcie w kontrakcie menadżerskim zakresu wykonywanych czynności tożsamy z tymi, które wykonuje zarząd spółki nie powoduje, iż automatycznie taki manager staje się członkiem zarządu. Do tego potrzebna jest uchwała zgromadzenia wspólników o powołaniu menadżera na funkcję członka zarządu (art. 201 i n. Ksh). Menadżer jako, że nie należy do organów spółki nie podlega (w odróżnieniu od prokurenta) wpisowi do Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (art. 39 pkt. 1 ustawy o KRS²⁷).

Pomimo istotnych różnic pomiędzy prokurą a kontraktem menadżerskim, istnieją także podobieństwa pomiędzy obiema umowami. Zawarcie takich umów może być dokonane tylko przez osobę fizyczną (prokurent, menadżer). W obu przypadkach zasadniczą rolą tych osób jest zarządzanie spółką w zastępstwie członków zarządu. Ponadto mogą być (w niektórych przypadkach) pociągnięci do odpowiedzialności cywilnej (odszkodowawcza) lub karnej (składanie fałszywych oświadczeń). Najczęściej występują w dużych spółkach jako

osoby zajmujące się w sposób zawodowy zarządzaniem podmiotami gospodarczymi (członkowie zarządu podejmują decyzję co do modelu biznesowego spółki a prokurent lub menadżer nadaje temu modelowi ramy praktyczne).

Odpowiedzialność prokurenta spółki w świetle art. 105 ustawy o VAT

Możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności prokurenta za zobowiązania publicznoprawne nie została określona *expressis verbis* w Ordynacji podatkowej. Dlatego też należy przyjąć *a contrario*, że prokurenta (niezależnie czy jest samoistny) nie obowiązuje odpowiedzialność w trybie art. 166 OP, wynikająca z braku możliwości egzekucji z majątku spółki, w skutek czynności obrotu towarami wrażliwymi (i zaistnienia pozytywnych przesłanek z art. 105 a ustawy o VAT). Jedynie może zostać wobec niego wytoczone przez spółkę lub wspólnika powództwo o odszkodowanie z tytułu wyrządzenia szkody majątkowej spółce. Prokurent nie odpowiada za zobowiązania i delikty spółki, jednak to czy może odpowiadać wraz z członkami zarządu tej spółki (działając łącznie) nie jest już tak oczywiste. Zgodnie z art. 441 Kodeksu cywilnego jeżeli kilka osób ponosi odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną czynem niedozwolonym, ich odpowiedzialność jest solidarna. Jeżeli zaś szkoda była wynikiem działania lub zaniechania kilku osób, ten, kto szkodę naprawił, może żądać od pozostałych zwrotu odpowiedniej części zależnie od okoliczności, a zwłaszcza od winy danej osoby oraz od stopnia, w jakim przyczyniła się do powstania szkody. Umowa spółki z ograniczoną odpowiedzialnością może zawierać postanowienia *inter partes* według, których do składania oświadczeń woli za spółki uprawniony jest członek zarządu wraz z prokurentem, działający łącznie. Oznacza to, że działając wspólnie i w porozumieniu z członkiem zarządu, prokurent – swoim działaniem- może spowodować powstanie odpowiedzialności spółki z art. 105a ustawy o VAT. Problematyczna może być interpretacja przepisów Ordynacji podatkowej w zakresie rozszerzenia odpowiedzialności podatkowej

²⁷ Ustawa z dnia 20.08.1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U. 2007, Nr 168, poz. 1186).

spółki na prokurenta. Przewidują one bowiem zamknięty katalog osób odpowiadających za zobowiązania podatkowe jako osoby trzecie. Jeśli organ podatkowy stosowałby art. 441 Kodeksu cywilnego do stosunków natury publicznoprawnej to oznaczałoby to podstawę do ustanowienia dłużników solidarnych w większości transakcji handlowych. Prawo podatkowe jest autonomiczną gałęzią prawa, niezależną od prawa cywilnego czy handlowego (wiele instytucji w Ordynacji podatkowej zostało zaczerpniętych wprost z Kodeksu cywilnego). Dlatego też należy odrzucić tezę o możliwości stosowania w sposób incydentalny przepisów prawa cywilnego wprost do stosunków podatkowych. Ustawodawca umożliwia pociągnięcie do odpowiedzialności solidarnej (w trybie art. 105a ustawy o VAT) prokurenta, który brał udział w tworzeniu spółki jako jej pełnomocnik (jeśli data transakcji przypadła na okres sp. z o.o. w organizacji).

Odpowiedzialność menadżera spółki w odniesieniu do art. 105 ustawy o VAT

Jeśli zarząd spółki z o.o. będzie w stanie wykazać, iż w wyniku działań menadżera spółki (nawet jeśli były to działania porządkowe) sp. z o.o. została obciążona odpowiedzialnością solidarną w trybie art. 105 ustawy o VAT, to podstawą powództwa odszkodowawczego jest art. 295 i 486 Ksh. Roszczenie będzie wymagalne jeśli menadżer podejmowanymi czynnościami umożliwił wszczęcie postępowania (a następnie wydanie decyzji podatkowej) wobec spółki w świetle powołanego przepisu ustawy o podatku od towarów i usług. Istotne jest wykazanie związku przyczynowo - skutkowego pomiędzy zobowiązaniem podatkowym spółki a nierzetelnością działań menadżera. Powierając czynności zarządzające funkcjonariuszowi spółki²⁸, zarząd musi mieć świadomość o istniejącym w działalności każdego podmiotu gospodarczego ryzyku gospodarczym. Słuszną wydaje się teza, iż

menadżer odpowiada w sposób powyższy w sytuacji oczywistych błędów formalnych (np. brak sprawdzenia w ewidencji działalności gospodarczej faktu zarejestrowania zbywcy towarów wrażliwych; korespondencja z zbywcą towarów oświadczającego, że nie będzie odprowadzał do urzędu skarbowego należności podatkowych z tego tytułu). Odpowiedzialność menadżera wystąpi także gdy nie dochował on należytej staranności, do której był zobligowany w świetle własnej wiedzy fachowej, doświadczenia oraz znajomości procesów organizacyjnych. W sytuacji gdy ten funkcjonariusz spółki działał wspólnie i w porozumieniu ze zbywcą towarów wrażliwych, należy wykazać jedynie sam fakt współpracy i zamiaru. Kryterium wystąpienia szkody w majątku spółki będzie dodatkową lecz nie obligatoryjną przesłanką. Należy przy tym przyznać, że menadżer nie odpowiada wprost za zobowiązania spółki w trybie art. 105a ustawy o VAT. Dokonując wykładni gramatycznej wspomnianej normy prawnej, zauważyć należy, że ustawodawca celowo użył sformułowania „członek zarządu” a nie osoba zarządzająca spółką. Nazwa „członek zarządu” na gruncie prawa handlowego oraz postanowień umowy spółki jest wyłącznie zastrzeżoną dla osób, które spełniają kryteria określone w art. 201-203 Ksh, mają wyłączne prawa (204 i 205 i n. Ksh) i obowiązki (208 i 209 i n. Ksh). Dlatego też nawet jeśli menadżer wykonuje część obowiązków członka zarządu to pierwszeństwo – jeśli chodzi o wiarygodność statusu członka zarządu dla danej osoby- mają dane zawarte w Krajowym Rejestrze Sądowym danej spółki. Jeśli w imieniu spółki z o.o. w organizacji kilku menadżerów (działających jako pełnomocnicy spółki) dokona nabycia towarów wrażliwych to ewentualne za zobowiązania podatkowe mogą odpowiadać tylko na podstawie wydanej wobec każdego (*ad personam*) z nich decyzji organu podatkowego²⁹. Warto przy tym podkreślić, iż menadżer – co do zasady- nie

²⁸ Należy z akceptacją przyjąć próbę definiowania funkcji menadżera w spółce przez Błaszczki (2009: 8) jako „funkcjonariusza spółki”.

²⁹ Babiarczyk (2013: 638; wyrok Sądu Najwyższego z 9 lipca 2009 r., II UK 374/08; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 marca 2009 r., I FPS 4/08.

posiada plenipotencji do prowadzenia spraw spółki w taki sposób jak prokurent. Dlatego też jeśli po dokonanej transakcji, zarząd zarejestrowanej spółki podniesie zarzut przekroczenia zakresu umocowania a zbywca towaru zaakceptuje oświadczenie spółki (nabywcy) to transakcja (mimo, że dokonana - wtedy należy dokonać korekty deklaracji VAT) może nie wywołać skutku w postaci odpowiedzialności z art. 116 OP. Tym samym menadżer, który dokona nabycia towarów wrażliwych w imieniu spółki uwolni się w sposób pełny z odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe.

Podsumowanie

Mając na uwadze powyższe rozważania należy stwierdzić, iż odpowiedzialność solidarna nabywcy i zbywcy towarów wrażliwych jest przykładem naruszenia zasady sprawiedliwości społecznej³⁰. W tym wypadku, sprawiedliwość oznaczać mogłaby odpowiedzialność podatnika jedynie za swoje błędy w zakresie rozliczenia z należności publicznoprawnej. Towary wrażliwe są specyficznym rodzajem dóbr, których obrót niesie za sobą możliwość dokonywania pozornych czynności cywilnych uprawniających do odliczenia lub zwrotu VAT. Zbywca takich towarów, u którego powstał obowiązek podatkowy wraz z nabywcą został objęty jednym zobowiązaniem podatkowym. W tej sytuacji występuje oddzielenie osoby podatnika od osób zobowiązanych do uiszczenia należności publicznoprawnej. Nabywca towaru może zostać zwolniony z odpowiedzialności solidarnej w przypadku zaistnienia pozytywnych przesłanek (*vide* art. 105 a ustawy o VAT). Jednakże wymaga to od

³⁰ System poboru podatku powinien sprzyjać rozwojowi gospodarstwu a podatnik winien darzyć zaufaniem ustawodawcę podatkowego (Żuchaj 2012: 11; Filipczyk 2012: 34-39). Jeśli zatem prawodawca rozszerza katalog podmiotowy odpowiedzialności za obrót towarami wrażliwymi, to narusza uprzywilejowaną (względem przestępców karnoskarbowych) pozycję podatnika prawidłowo rozliczającego się z organami podatkowymi, por. Piotrowska-Marczak (2013: 166).

niego aktywnej współpracy z organami podatkowymi oraz zaangażowania w potwierdzenie przypuszczenia o prawidłowym rozliczaniu się podatnika (zbywcy towarów wrażliwych). Ustawodawca poprzez przedmiotową nowelizację wprowadza legalne formy nacisku na przedsiębiorców, angażując ich w proces weryfikacji innych kontrahentów w przedmiocie ewentualnego wystąpienia oszustw podatkowych³¹.

Po przeprowadzeniu analizy przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz Ordynacji podatkowej w nawiązaniu do norm prawnych z zakresu prawa cywilnego i handlowego należy stwierdzić, iż prokurent i menadżer co do zasady nie mogą być pociągnięci do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania spółki nabywającej towary wrażliwe (art. 105a ustawy o VAT). Wyjątek stanowi przypadek, gdy menadżer lub prokurent są jednocześnie osobami, które brały udział w tworzeniu sp. z o.o. (w organizacji) jako jej pełnomocnicy - art. 116 § 3 OP. Jeśli zatem spółka z o.o. w organizacji nabywała towary wrażliwe od podmiotu, który dokonywał oszustw podatkowych to prokurent i menadżer działający jako pełnomocnicy w imieniu spółki odpowiadają solidarnie ze spółką.

Bibliografia

Babiarz S., Dauter D., Gruszczyński B. (2013), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. Lexis Nexis, Warszawa.

Bieniak J., Bieniak M., Nita-Jagielski G. (2012), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa, wyd. C.H. Beck.

Błaszczak P. (2009), Odpowiedzialność odszkodowawcza menadżerów spółek za zawieranie umów opcji walutowych, „Prawo Spółek”, Nr 6.

³¹ Organy podatkowe nie pełnią już tylko roli „nocnego stróża” a starają się zmotywować innych przedsiębiorców do sprawdzania prawidłowości rozliczania innych podmiotów gospodarczych z podatków (Pietrasz i in. 2013: 166-170).

Błaszczak P. (2009), *Odpowiedzialność odszkodowawcza menedżerów spółek a przekroczenie tzw. dopuszczalnego ryzyka gospodarczego*, „Przegląd Prawa Handlowego”.

Bokajła W., Pacześniak A. (2008), *Równość w Unii Europejskiej. Teoria i praktyka*, wyd. Atła 2., Wrocław.

Dzwonkowski H. (2012), *Koncepcja budowy Ordynacji podatkowej w układzie funkcjonalnym (zarys)*, „Prawo i Podatki”, Nr 10.

Filipczyk H. (2012), *Normatywne podstawy postulatu pewności stosowania prawa podatkowego*, „KPP”, Nr1.

Górniak O. (2002), *Odpowiedzialność karna menedżerów a ryzyko w ich działalności*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego”, nr 2.

Kidyba A. (2009), *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Komentarz*, wyd. C.H.Beck, Warszawa.

Koch A., Napierała J. (2002), *Prawo handlowe*, Kraków, wyd. Zakamycze.

Kosikowski C. (2013), *Prawo skarbowe i prawo finansowe. Szkoły i uczniowie*, Księga dedykowana Pamięci Profesora Jerzego Lubickiego, wyd. Temida, Białystok.

Kubot Z. (1999), *Kontrakty menadżerskie średniej kadry kierowniczej*, wyd. TWWP, Wrocław.

Kubot Z. (2000), *Kwalifikacje prawne kontraktów menadżerskich członków zarządu spółek kapitałowych*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne”, Nr 2.

Kubot Z. (2003), *Kontrakty menadżerskie- aspekty pojęciowe*, „Praca i Zabezpieczenie Społeczne”, Nr 6.

Kwaśnicki R.L. (2005), *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, wyd. C.H. Beck, Warszawa.

Lee P.N.S., Ving- Hung Lo C. (2011), *Remaking China's public management*, wyd. Global Law & Business, Westport.

Liao C. (2005), *The governance structures of Chinese firms*, wyd. Palgrave Macmilian, New York.

Majkowski W., Dziemaszkiewicz- Kwiecińska A. (2012), *Odpowiedzialność członków zarządu oraz likwidatorów za zaległości podatkowe likwidowanej spółki kapitałowej*, „Przegląd Podatkowy”, Nr 12.

Muszalski W. (1934), *Charakter prawny pracy członka zarządu spółki handlowej*, „Państwo i Prawo”, 1992, z. 10J.

Namitkiewicz, *Kodeks handlowy. Komentarz*, t. I, wyd. Kolumna, Warszawa.

Namitkiewicz J. (1934), *Kodeks handlowy. Komentarz*, Wyd. Kolumna, Warszawa.

Pietrasz P., Siemieniako J., Wróblewska E. (2013), *Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych*, wyd. Aspra, Warszawa- Białystok.

Szwaja J. (2003), *Ustanowienie, udzielenie oraz odwołanie prokury przez spółkę handlową*, „Prawo spółek”, Nr 7-8.

Żuchaj E. (2012), *Zasada sprawiedliwości społecznej na przykładzie szwedzkiej i polskiej polityki podatkowej*, „KPP”, , Nr 3.

akty prawne

Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2013, poz. 1027).

Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2011, Nr 177, poz. 1054).

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. 2013, poz. 1030, j.t.).

Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.2006, Nr 347, poz. 1).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2012, 749, j.t.)

The tax liability of the LTD' s managers acquiring sensitive goods

Abstract:

The rule is that the limited liability company is represented by the Board of Directors. However, the law incidentally permits members of the Executive Board to transfer its powers (by way of civil actions) to a proxy. More often managerial contracts are concluded, where a third party (outside the management) represents the company to external parties. The proxy is a special example of power of attorney. The difference between a proxy and a member of the Executive Board in terms of rights and obligations is determined by the law on commercial enterprises, and has an impact on tax law. Since 1 January 2014, a proxy can be held also liable for lack of solvency in case of turnover of sensitive goods. The company is also liable for the tax liabilities resulting from unreliable accounting of VAT by suppliers. The article discussed a range of considerations regarding the nature of the proxy, the management of the company and third party liability for obligations of the limited liability company.

Keywords: tax liability, the board of directors, proxy