

Odpowiedzialność komplementariusza za zobowiązania podatkowe spółki komandytowej*

Agnieszka Sobiech**

Streszczenie: Celem opracowania jest przedstawienie zasad odpowiedzialności komplementariuszy za zobowiązania podatkowe spółek komandytowych. Zasadniczo pełna odpowiedzialność ciąży na samej spółce komandytowej (podatniku). Komplementariusz może odpowiadać jedynie jako osoba trzecia po ustaleniu, iż zostały spełnione warunki wskazane w Ordynacji podatkowej. Komplementariuszem spółki komandytowej może być zarówno osoba fizyczna, jak i osoba prawna (krajowa lub zagraniczna). W artykule ukazano, jak kształtuje się odpowiedzialność podatkowa komplementariusza (osoby trzeciej) w zależności od jego formy prawnej.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność podatkowa osób trzecich, spółka komandytowa

Wprowadzenie

Konstrukcja spółki komandytowej wykorzystywana jest często jako forma prawna prowadzenia działalności ze względu na jej transparentność na gruncie podatków dochodowych oraz możliwość ograniczenia odpowiedzialności przewidzianą dla komandytariusza. Prawo handlowe oraz podatkowe obciąża ryzykiem ponoszenia odpowiedzialności za zobowiązania przede wszystkim samą spółkę oraz jej komplementariuszy. Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie przesłanek i zakresu odpowiedzialności podatkowej wspólników spółek osobowych – przede wszystkim komplementariuszy – w zależności od ich statusu prawnego. Problem ten jest ważny, gdyż zakres odpowiedzialności za zobowiązania jest poza kwestią sposobu opodatkowania dochodów uzyskanych ze spółki jednym z istotniejszych kryteriów decydujących o wyborze tej formy prawnej.

1. Zasady odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe w spółkach komandytowych

Regulacje prawne dotyczące spółki komandytowej pozwalają na dużą swobodę w zakresie kształtowania postaci konkretnych spółek (Sołtysiński 2012). Ta „plastyczność” spółki

* Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji nr DEC-2011/01/D/HS5/02294.

** dr Agnieszka Sobiech, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Studium Prawa UEP, 61-875 Poznań, Al. Niepodległości 10, e-mail: a.sobiech@ue.poznan.pl.

komandytowej polega na możliwości określenia w umowie pozycji komandytariusza (od ograniczenia wpływu na prowadzenie spółki do przyznania mu narzędzi pozwalających na efektywny wpływ na spółkę). Innym elementem wpływającym na postać spółki komandytowej jest komplementariusz. W zależności od tego, kto jest komplementariuszem (osoba fizyczna, spółka osobowa czy osoba prawna), w dość istotny sposób ulegnie zmianie sposób reprezentacji spółki oraz zakres odpowiedzialności. Obecnie często spotkać można spółki komandytowe, w których komplementariuszem jest krajowa spółka kapitałowa (najczęściej spółka z ograniczoną odpowiedzialnością), ale należy także wziąć pod uwagę możliwość istnienia spółek, w których komplementariuszem będzie spółka zagraniczna (na przykład brytyjska LTD czy niemiecka GmbH). W Niemczech dość popularne są spółki, w których pozycję komplementariusza zajmuje fundacja. Takie konstrukcje są również dopuszczalne na gruncie Kodeksu spółek handlowych.

2. Zakres odpowiedzialności komplementariusza

Zakres odpowiedzialności komplementariusza spółki komandytowej jest związany bezpośrednio z podmiotowością podatkową tego typu spółek. Należy przede wszystkim ustalić, kiedy spółka komandytowa jest uznana za podatnika. Prawo podatkowe, inaczej niż prawo cywilne, nie określa podmiotowości w sposób generalny. Kwestia ta jest wyznaczana przez ustawodawcę na gruncie każdej ustawy podatkowej (Sobiech 2014: 342). Spółki komandytowe nie są co prawda podatnikami podatków dochodowych, natomiast podmiotowość jest im przyznana między innymi na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych czy podatku od nieruchomości. W rezultacie spółka komandytowa ponosi odpowiedzialność podatkową jako podatnik na zasadach wskazanych w art. 26 Ordynacji podatkowej (dalej: o.p.), który stanowi, iż podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki. Wierzyciel podatkowy posiada prawo zaspokojenia przysługujących mu zobowiązań zarówno z majątku istniejącego w chwili powstania zobowiązania podatkowego, majątku istniejącego w momencie wszczęcia egzekucji, jak i majątku nabytego w przyszłości, aż do momentu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W konsekwencji w pierwszej kolejności podmiotem zobowiązanym do zapłacenia podatku jest sama spółka. W obecnym stanie prawnym nie jest dopuszczalne zawarcie umowy, na mocy której dług podatkowy zostanie zaspokojony z majątku innej osoby niż podatnik. Wobec takiego podejścia od momentu powstania zobowiązania (*ex lege* bądź na mocy decyzji konstytucyjnej) tylko podatnik może spełnić ciężący na nim dług. Komplementariusz na tym etapie traktowany jest jako odrębny podmiot i spełnienie przez niego zobowiązania nie powoduje wygaśnięcia długu podatkowego spółki. W prawie podatkowym (inaczej niż w cywilnym) tylko z przepisów ustawy podatkowej można wyprowadzić normę prawną obciążającą określony w niej podmiot odpowiedzialnością za własne lub cudze długi podatkowe.

Komplementariusz lub komplementariusze ponoszą odpowiedzialność podatkową jako osoby trzecie. Zgodnie z art. 107 § 1 o.p. w przypadkach i w zakresie przewidzianym w niniejszym rozdziale 15 o.p. za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie. Ordynacja podatkowa do katalogu podmiotów ponoszących odpowiedzialność zalicza w art. 115 § 1 wspólników spółek osobowych. Na podstawie tego przepisu 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. O ile charakter odpowiedzialności pierwotnych dłużników jest sytuacją typową nie tylko w prawie podatkowym, ale także w prawie cywilnym, o tyle odpowiedzialność podatkowa zwłaszcza osób trzecich w formie i zakresie ustanowionym w Ordynacji podatkowej jest sytuacją specyficzną (Mastalski 2009: 267; Gomułowicz, Małecki 2013). Ordynacja podatkowa zawiera zamknięty katalog przypadków, w których odpowiedzialność za należności podatnika może być przeniesiona na osoby trzecie. Będą to zatem jedynie podmioty wprost wskazane w ustawie. Należy przy tym podkreślić, że osoba trzecia może odpowiadać również za zobowiązania więcej niż jednego podatnika. Wykluczyć natomiast trzeba wobec wyraźnego brzmienia art. 107 o.p. możliwość odpowiedzialności osoby trzeciej za należności innej osoby trzeciej (Brolik i in. 2013). Dlatego nie sposób zgodzić się z poglądem (Krawczyk 2005), iż na gruncie Ordynacji podatkowej mamy do czynienia z kaskadowością odpowiedzialności osoby trzeciej i przerzucaniem tej odpowiedzialności na kolejne podmioty biorące udział w obrocie gospodarczym. Odpowiedzialność osób trzecich regulowana jest normami bezwzględnie obowiązującymi i dlatego wspólnicy nie mogą umową ograniczyć ani ukształtować w odmienny sposób zasad odpowiedzialności, niż wynika to z art. 115 o.p. Zasady odpowiedzialności osób trzecich jako uregulowania szczegółowe trzeba interpretować ściśle, a nie rozszerzająco.

Do grona podmiotów, które mogą ponosić odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spółek komandytowych jako osoby trzecie, ustawa kwalifikuje wyłącznie komplementariuszy spółek komandytowych. Komandytariusze są wolni od odpowiedzialności (inaczej niż ma to miejsce w prawie prywatnym, gdzie komandytariusz odpowiada do wysokości sumy komandytowej zgodnie z art. 111 k.s.h.). Zaległości podatkowe, o których mowa w art. 115 § 1 o.p., mogą być następstwem braku zapłaty podatku wynikającego albo z deklaracji, albo z wydanych decyzji podatkowych określających lub ustalających wysokość zobowiązania podatkowego w innej kwocie niż wskazana w deklaracji. Strona będąca osobą trzecią w zakresie istnienia tego warunku może zgłaszać stosowne zarzuty w przeciwieństwie do zarzutów merytorycznych związanych z wykazaniem lub określeniem samego zobowiązania podatkowego, które powinny być podnoszone przez podatnika będącego spółką w innym postępowaniu wymiarowym (wyrok WSA z 17 maja 2011 r., sygn. III SA/GI 2236/10).

Pociągnięcie komplementariusza do odpowiedzialności wymaga spełnienia określonych przesłanek (Sobiech 2012: 124):

1. Organ podatkowy musi wykazać istnienie zaległości podatkowych spółki. Nie jest możliwe, by decyzja ta pozostawiała późniejszemu sprecyzowaniu i skonkretyzowaniu zaległości podatkowe wynikające z działalności spółki, za które miałyby odpowiadać wspólnik (Dzwonkowski 2014).

2. Organ musi ustalić krąg podmiotów odpowiedzialnych, czyli wspólników i byłych wspólników spółki osobowej (w przypadku spółki komandytowej wszystkich komplementariuszy). Odpowiedzialność ponosić będą na podstawie art. 115 § 2 o.p. także byli komplementariusze za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie, gdy byli oni wspólnikami, oraz zaległości wymienione w art. 52, powstałe w czasie, gdy byli oni wspólnikami w spółce (Sobiech 2013: 109). Za zobowiązania podatkowe powstałe na podstawie odrębnych przepisów po rozwiązaniu spółki odpowiadają osoby będące wspólnikami w momencie rozwiązania spółki. WSA w wyroku z 9 sierpnia 2010 roku (sygn. III SA/GI 1057/10) stwierdził, iż po rozwiązaniu spółki cywilnej odpowiedzialność byłych wspólników jako osób trzecich za jej długi podatkowe przestaje mieć charakter jedynie posiłkowy, to znaczy uzupełniający odpowiedzialność podatnika. W uzasadnieniu sąd podniósł, iż „mimo że nie traci ona charakteru odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, na byłych wspólników odpowiadających całym swoim majątkiem zostaje w takiej sytuacji położony całkowity ciężar odpowiedzialności za zadłużenia spółki z tytułu jej zobowiązań jako podatnika, płatnika lub inkasenta”. Możliwe jest orzeczenie o odpowiedzialności wspólników nawet po utracie bytu prawnego przez podmiot pierwotnie odpowiedzialny. Cechy odpowiedzialności osób trzecich nie dają podstawy do uznania, że utrata bytu prawnego powoduje automatycznie ustanie odpowiedzialności osób trzecich odpowiadających solidarnie z podatnikiem, ponieważ nadal istnieje samo zobowiązanie podatkowe. Dla ustalenia odpowiedzialności nie ma znaczenia wina wspólnika czy jego przyczynienie się do powstania zobowiązania, gdyż odpowiedzialność podatkowa osób trzecich nie jest oparta na winie (wyrok WSA z 16 czerwca 2004 r., sygn. III SA 447/03). Bez znaczenia jest również wielkość udziału w zyskach poszczególnych komplementariuszy (wyrok NSA z 23 stycznia 2004 r., sygn. I SA/Łd 1274/02).

3. Należy wydać i doręczyć decyzje o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich (art. 108 § 1 o.p.) przy czym na mocy ustanowionego w art. 115 § 4 o.p. wyjątku orzeczenie o odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki osobowej z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 o.p. (*ex lege*) nie wymaga uprzedniego wydania decyzji, o których mowa w art. 108 § 2 pkt 2 lit. a) o.p., to jest decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. W takim przypadku określenie wysokości zobowiązań podatkowych spółki następuje w decyzji, o której mowa w art. 108 § 1 o.p., czyli w decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej.

4. Można wszcząć egzekucję na podstawie decyzji wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna (art. 108 § 4 o.p.). Zatem konieczne jest podjęcie w pierwszej kolejności egzekucji z majątku podatnika (spółki komandytowej).

W sytuacji, gdy jest kilku komplementariuszy, ich odpowiedzialność ma charakter solidarny. Wielkość udziałów w zyskach i stratach nie ma znaczenia, gdyż nie jest przesłanką odpowiedzialności współnika spółki osobowej jako osoby trzeciej. Sam fakt bycia komplementariuszem (nawet z 1-procentowym udziałem w zysku) jest wystarczającą podstawą ponoszenia odpowiedzialności. Podobnie orzekły składy WSA – w wyroku z 23 stycznia 2004 roku (sygn. I SA/Łd 1274/02) oraz w wyroku z 1 sierpnia 2006 roku (sygn. I SA/Łd 1274/02) w odniesieniu do współników spółki cywilnej. Zgodnie z art. 91 o.p. do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy k.c. dla zobowiązań cywilnoprawnych. Z odesłania zawartego w art. 91 o.p. do art. 366 § 1 i art. 369 k.c. wynika, że po powstaniu solidarnego zobowiązania, a zatem po wydaniu decyzji w trybie art. 108 § 1 o.p., organ podatkowy może dokonać wyboru dłużnika (wspólnika), od którego będzie dochodził zaspokojenia wierzytelności, postąpiwszy stosownie do art. 366 § 1 k.c. (wyrok SN z 20 sierpnia 2014 r., sygn. I UK 205/13). Stosujemy więc zasady solidarności biernej, która polega na tym, że wierzyciel podatkowy może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych (art. 366 § 1 k.c.). Skutkiem konstytutywnego charakteru decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe jest to, że od chwili wydania decyzji kilku dłużników może być zobowiązanych w ten sposób, iż wierzyciel może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych (solidarność dłużników). Do pełnego zaspokojenia wierzyciela wszyscy dłużnicy solidarni pozostają zobowiązani (art. 366 § 2 k.c.). Wierzyciel podatkowy może więc dokonać wyboru dłużnika (komplementariusza), od którego będzie dochodził zaspokojenia wierzytelności, dopiero po powstaniu solidarnego zobowiązania, nie może zatem dokonać tego przez wydanie decyzji tylko wobec niektórych z nich. Nie jest jednak konieczne wydanie jednej wspólnej decyzji w stosunku do wszystkich komplementariuszy jako dłużników i określenie w niej, że ich odpowiedzialność jest solidarna. Solidarność tej odpowiedzialności wynika z przepisów ustawy (art. 369 k.c. w zw. z art. 115 § 1 o.p.). Bez znaczenia jest również stopień przyczynienia się do powstania zaległości podatkowej (wyrok WSA z 16 czerwca 2004 r., sygn. III SA 447/03).

Właściwy miejscowo do orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej współnika (lub byłego współnika) jako osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki komandytowej jest organ podatkowy właściwy dla spółki stosownie do treści art. 17a o.p.

Niewątpliwą zaletą regulacji dotyczącej odpowiedzialności osób trzecich jest określenie ram czasowych tej odpowiedzialności. Na mocy art. 118 § 1 o.p. nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat. Przepis ten dotyczy decyzji organu pierwszej instancji, gdyż to ona kształtuje odpowiedzialność osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika (wyrok WSA z 20 marca 2014 r., sygn. II FSK 753/1). Nie dochodzi zatem do uchybienia terminowi z art. 118 § 1 o.p., gdy decyzja organu odwoławczego

wydana zostaje po upływie tego terminu, ale nie powoduje powstania odpowiedzialności poprzez zwiększenie jej zakresu w porównaniu z wynikającym z decyzji organu pierwszej instancji (wyrok WSA z 17 października 2013 r., sygn. III SA/Po 807/13). Natomiast zgodnie z art. 118 § 2 o.p. przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji, na mocy której komplementariusz lub były komplementariusz jako osoba trzecia ponosi odpowiedzialność, następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym została doręczona decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. W tej sytuacji mają również zastosowanie inne przepisy Ordynacji, to jest art. 70 § 2 pkt 1, § 3 i 4 wymieniające przypadki powodujące zawieszenie biegu przedawnienia, z tym jednak zastrzeżeniem, że termin biegu przedawnienia po jego przerwaniu wynosi 3 lata.

3. Odpowiedzialność komplementariusza będącego osobą fizyczną

Komplementariusz będący osobą fizyczną w myśl art. 107 § 1 o.p. i art. 115 o.p. jako osoba trzecia odpowiada za zobowiązania spółki komandytowej solidarnie ze spółką i innymi komplementariuszami całym swoim majątkiem. Odpowiedzialność wspólników za zaległości podatkowe spółki wynikająca z treści art. 115 o.p. ma charakter osobisty. Na podstawie art. 109 § 1 o.p. w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej stosuje się odpowiednio między innymi przepisy art. 29 o.p. o odpowiedzialności osób pozostających w związku małżeńskim. Zgodnie z ich treścią odpowiedzialność podatkowa obejmuje majątek odrębny podatnika oraz majątek wspólny podatnika i jego małżonka. Pojęcie „cały majątek wspólnika jako osoby trzeciej” oznacza majątek odrębny komplementariusza, a także w odniesieniu do osób fizycznych pozostających w małżeńskiej wspólności majątkowej majątek wspólny osoby trzeciej i jej małżonka (Huchla 2003; Babiarcz i in. 2009: 523). Majątek odrębny małżonka wspólnika będącego komplementariuszem nie jest objęty odpowiedzialnością za zaległości podatkowe spółki. Ordynacja podatkowa nie reguluje zasad ustroju majątkowego małżeńskiego. W tym zakresie zasadnicze znaczenie ma Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Przewiduje on możliwość wprowadzenia umownego ustroju majątkowego. Małżonkowie mogą zgodnie z art. 47 k.r.o. na mocy umowy majątkowej wspólność ustawową rozszerzyć lub ograniczyć albo ustanowić rozdzielność majątkową lub rozdzielność majątkową z wyrównaniem dorobków. Umowa taka może poprzedzać zawarcie małżeństwa lub może być zawarta w trakcie jego trwania, jednak zgodnie z art. 29 § 2 o.p. skutki prawne ograniczenia, zniesienia, wyłączenia lub ustania wspólności majątkowej nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem:

- zawarcia umowy o ograniczeniu lub wyłączeniu ustawowej wspólności majątkowej,
- zniesienia wspólności majątkowej prawomocnym orzeczeniem sądu,
- ustania wspólności majątkowej w przypadku ubezwłasnowolnienia małżonka,
- uprawomocnienia się orzeczenia sądu o separacji.

Należy uwzględnić także możliwość, iż komplementariuszem jest obcokrajowiec bądź Polak, który zawarł związek małżeński z cudzoziemcem na podstawie prawa obcego.

Wówczas należałoby ustalić zgodnie z regułami Prawa prywatnego międzynarodowego, jakie prawo jest właściwe dla oceny ustroju majątkowego, i ocenić zakres odpowiedzialności małżonka na podstawie norm tego prawa.

Odpowiedzialność małżonka komplementariusza jako osoby trzeciej jest rezultatem odpowiedniego stosowania art. 29 o.p. na mocy art. 109 § 1 o.p. Należy uznać, iż z powodu braku odpowiednich regulacji rozwiedziony małżonek nie będzie zobowiązany do zapłaty zaległości podatkowych objętych decyzją o odpowiedzialności komplementariusza jako osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki komandytowej, ponieważ odpowiedzialność rozwiedzonego małżonka oparta jest również na konstrukcji odpowiedzialności osoby trzeciej, a Ordynacja podatkowa nie przewiduje takiej „kaskadowej odpowiedzialności” (jednej osoby trzeciej za inną osobę trzecią). Artykuł 110 § 1 o.p. mówi o rozwiedzionym małżonku podatnika, a nie rozwiedzionym małżonku osoby, wobec której wydano decyzję o odpowiedzialności na podstawie art. 107 o.p. Informacje o pozostawianiu wspólników spółki w związku małżeńskim, zawarciu małżeńskiej umowy majątkowej, powstaniu rozdzielnosci majątkowej między małżonkami na podstawie art. 38 ust. 2a ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym wymagają ujawnienia w tym rejestrze.

4. Odpowiedzialność komplementariusza będącego spółką kapitałową

W ostatnich latach spółki komandytowe, których komplementariuszem jest spółka kapitałowa, stały się często wykorzystywaną konstrukcją dla optymalizacji podatkowej. Jedną z zasadniczych zalet (poza możliwością ograniczenia podwójnego opodatkowania dochodów spółki kapitałowej) jest przerzucenie odpowiedzialności cywilnej i podatkowej na komplementariusza (spółkę kapitałową). Podstawą odpowiedzialności komplementariusza – spółki z ograniczoną odpowiedzialnością bądź spółki akcyjnej – za zobowiązania spółki komandytowej jest także decyzja wydana na podstawie przesłanek określonych w art. 107 i 115 o.p. Na mocy tej decyzji spółka kapitałowa będąca wspólnikiem odpowiada całym swoim majątkiem za zobowiązania podatnika – spółki komandytowej. Za zaległości podatkowe objęte decyzją o odpowiedzialności spółki kapitałowej jako komplementariusza spółki osobowej odpowiedzialności nie będzie ponosił zarząd spółki kapitałowej. W konsekwencji członkowie zarządów spółek kapitałowych, którzy mogą zostać pociągnięci do odpowiedzialności jako osoby trzecie na podstawie art. 107 i 116 o.p. za zobowiązania spółki kapitałowej jako podatnika, płatnika, inkasenta, nie będą ponosić odpowiedzialności za zobowiązania spółki komandytowej (na przykład z tytułu podatku od towarów i usług, podatku od nieruchomości czy podatku od czynności cywilnoprawnych), gdyż w takiej sytuacji osobą trzecią jest spółka kapitałowa. Natomiast w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych podatnikiem jest komplementariusz (spółka kapitałowa) i z tego względu członkowie zarządu spółki kapitałowej (podatnika) mogą odpowiadać na podstawie art. 116 o.p. Na marginesie, z poczynionych rozważań wynika, że sposobem na wyłączenie (w pewnym zakresie) odpowiedzialności członków zarządów jako osób trzecich może być ich udział w spółce osobowej (jawnej bądź komandytowej).

5. Odpowiedzialność fundacji będącej komplementariuszem

Komplementariuszem spółki osobowej może być inna niż spółki kapitałowe osoba prawna – na przykład fundacja (Kidyba 2013: 524). Tego typu spółki nie są tak popularne jak spółki komandytowe, których komplementariuszem jest spółka kapitałowa, jednak jak wynika z informacji zawartych w Krajowym Rejestrze Sądowym, rejestrowane są spółki z fundacją jako komplementariuszem i prowadzą działalność w różnych branżach. Fundacje zgodnie z art. 1 ustawy o fundacjach (dalej: u.f.) mogą być ustanowione dla celów społecznie lub gospodarczo użytecznych¹. Zgodnie z art. 5 ust. 5 u.f. fundacja może prowadzić działalność gospodarczą w rozmiarach służących realizacji jej celów. Choć należy zauważyć, że w przypadku utworzenia spółki komandytovej to nie fundacja, lecz spółka jest przedsiębiorcą. Fundacja na mocy art. 7 ust. 2 u.f. jest osobą prawną. Jako osoba prawna sama ponosi odpowiedzialność za zobowiązania całym swoim majątkiem. Fundator jest wyłączony z odpowiedzialności za zobowiązania fundacji. W wyniku utworzenia fundacji następuje wyodrębnienie jej majątku od majątku fundatora, co prowadzi do powstania odrębnej masy majątkowej niezależnej od masy majątkowej fundatora. W związku z tym z majątku fundacji jako osoby prawnej nie mogą być zaspakajane osobiste zobowiązania, również odwrotnie – fundator nie może odpowiadać za długi fundacji. Jak wskazuje się w literaturze (Kidyba 2007), do pewnego stopnia – przy świadomości odrębności – sytuacja wyodrębnionej masy majątkowej fundacji przypomina odrębność majątkową jednoosobowej spółki kapitałowej. Jednakże jeśli fundator występuje jako członek organu (zarządu fundacji), to z tytułu takich działań może ponosić odpowiedzialność kontraktową (art. 471 i kolejne k.c.) i deliktową (art. 416 k.c.). W prawie podatkowym kwestia odpowiedzialności za zobowiązania kształtuje się podobnie jak w spółkach kapitałowych. To oznacza, że fundacja jako podatnik sama ponosi odpowiedzialność podatkową, natomiast na podstawie art. 116a o.p. za zaległości innych osób prawnych niż wymienione w art. 116 o.p. odpowiada ją solidarnie całym swoim majątkiem członkowie organów zarządzających tymi osobami. W takiej sytuacji do odpowiedzialności członków zarządu fundacji art. 116 o.p. stosuje się odpowiednio.

W przypadku, gdy fundacja będzie komplementariuszem, jej odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spółki komandytovej oparta będzie na zasadach odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, co oznacza, iż możliwe będzie wyegzekwowanie zaległości podatkowych spółki komandytovej z majątku fundacji. Zarząd fundacji podobnie jak zarząd spółki kapitałowej będącej komplementariuszem odpowiedzialności podatkowej za zobowiązania spółki komandytovej ponosić nie będzie, gdyż nie znajduje się w Ordynacji podatkowej w katalogu osób trzecich, wobec których mogą być wydane decyzje.

¹ Fundacja korzysta ze zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tylko jeśli uzyskany dochód przeznacza na cele statutowe. W innych przypadkach (w szczególności, gdy prowadzi działalność gospodarczą) opodatkowana jest podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych.

6. Odpowiedzialność komplementariusza będącego spółką osobową

Osobowe spółki handlowe na mocy art. 33¹ § 1 k.c. oraz art. 8 k.s.h. mają zdolność prawną. Oznacza to, że mogą w pełnym zakresie uczestniczyć w obrocie gospodarczym, być podmiotami stosunków prawnych. Mogą być także współnikami innych spółek osobowych. Jak zatem przedstawiać się będzie kwestia odpowiedzialności, gdy komplementariuszem jest inna spółka osobowa? W takiej sytuacji spółka osobowa (jawna, komandytowa czy komandytowo-akcyjna²) będzie również traktowana jako osoba trzecia i na podstawie decyzji, o której mowa w art. 107 o.p., będzie odpowiadała całym majątkiem spółki. Wspólnicy ponoszący odpowiedzialność za zobowiązania spółki osobowej, która jest komplementariuszem spółki komandytowej, odpowiedzialności podatkowej ponosić nie będą, gdyż nie znajdują się w katalogu osób trzecich. Wynika to także z samej konstrukcji prawnej spółek osobowych. Również w prawie cywilnym w pierwszej kolejności odpowiedzialność spoczywa na samej spółce, a odpowiedzialność współników jest subsydiarna.

Uwagi końcowe

Jak wskazano na rysunku 1, każdy komplementariusz bez względu na formę prawną może potencjalnie ponosić odpowiedzialność jako osoba trzecia za zobowiązania podatkowe spółki komandytowej (podatnika).



Rysunek 1. Zasady odpowiedzialności komplementariuszy

Źródło: opracowanie własne.

Odpowiedzialności nie będą ponosić zarządy osób prawnych (spółek kapitałowych czy fundacji) oraz wspólnicy spółek osobowych, gdyż nie są osobami trzecimi wobec podatnika (spółki komandytowej). Osoby wchodzące w skład organów zarządzających osób prawnych oraz wspólnicy spółek osobowych mogą być zobowiązani do zapłaty zaległości podatkowych wyłącznie podatnika (ale nie osoby trzeciej, którą jest komplementariusz –

² Komplementariuszem nie może być spółka partnerska, gdyż jej celem jest wykonywanie wolnego zawodu przez partnerów, oraz spółka cywilna, gdyż nie ma podmiotowości prawnej.

spółka czy fundacja, którą reprezentują). Z jednej strony trudno nie zgadzać się z zasadą, że to na podatniku przede wszystkim spoczywa ciężar poniesienia podatku, a inne podmioty mogą być zobowiązane do zaspokojenia zaległości podatkowych wyjątkowo, na dokładnie określonych w ustawie zasadach. Z przedstawionych regulacji wynika jednak, że stworzenie takiej dwustopniowej struktury pozwala na ograniczenie odpowiedzialności podatkowej.

Literatura

- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hause R., Kabat A., Niezgódka-Medek M. (2009), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa.
- Brolik J., Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W. (2013), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Dzwonkowski H. (red.) (2014), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa.
- Gomułowicz A., Małecki J. (2013), *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa.
- Huchla A. (2003), *Komentarz do art. 107 ustawy – Ordynacja podatkowa*, System Informacji Prawnej LEX.
- Kidyba A. (red.) (2013), *Prawo spółek*, Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Krawczyk I. (2005), *Kaskadowa odpowiedzialność osób trzecich*, „Rzeczpospolita” z 1 marca.
- Mastalski R. (2014), *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa.
- Sobiech A. (2012), *Odpowiedzialność wspólników spółek osobowych za zobowiązania podatkowe spółek*, w: *Zastosowanie instytucji prawa prywatnego w prawie podatkowym*, red. B. Gnela, Difin, Warszawa.
- Sobiech A. (2013), *Ochrona wierzycieli w sytuacji zmian w składzie wspólników w handlowych spółkach osobowych*, w: *Ochrona praw wierzycieli w stosunkach gospodarczych*, red. K. Szuma, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Poznań.
- Sobiech A. (2014), *Podmiotowość podatkowa spółek osobowych na przestrzeni ostatnich 25 lat*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* nr 362, *Zmiany prawodawstwa gospodarczego w okresie transformacji ustrojowej w Polsce*, red. K. Marak, T. Kocowski, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław.
- Sołtysiński S., Szajkowski A., Szumański A., Szwaja J., Herbet A., Gawalkiewicz R., Mika I.B., Tarska M. (2012), *Kodeks spółek handlowych*, t. I: *Przepisy ogólne. Spółki osobowe. Komentarz do art. 1–150*, C.H. Beck, Warszawa.
- Ustawa z 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t.j. DzU z 2012 r., poz. 788).
- Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. DzU z 2014 r., poz. 121 ze zm.).
- Ustawa z 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach (t.j. DzU z 1991 r., nr 46, poz. 203).
- Ustawa z 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (t.j. DzU z 2013 r., poz. 1203).
- Ustawa z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (t.j. DzU z 2013 r., poz. 1030 ze zm.).

PRINCIPLES OF RESPONSIBILITY FOR TAX LIABILITIES OF GENERAL PARTNERS OF LIMITED PARTNERSHIPS

Abstract: The purpose of this paper is to present the principles of responsibility for tax liabilities of general partners of limited partnership. Basically, the limited partnership as the taxpayer shall be liable for taxes resulting from the tax obligations up to the value of all assets. General Partner may be obliged only as a third party. In cases and to the extent provided for in the Tax Ordinance Act, third parties shall also be liable with all their assets for the taxpayer's tax arrears jointly and severally with the taxpayer. General Partner of the limited partnership can be either natural person or legal entity (domestic or foreign). The paper indicates how does the tax liability of the general partner (third party) depending on its legal form.

Keywords: limited joint-stock partnership, corporate income tax, personal income tax

Cytowanie

Sobiech A. (2015), *Odpowiedzialność komplementariusza za zobowiązania podatkowe spółki komandytowej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 1, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 197–207; www.wneiz.pl/frfu.

