

Wiarygodność rejestrów publicznych w cieniu harmonizacji podatków

Credibility of public registers in the shadow of tax harmonization

dr Wiktor Klimiuk

Adwokat, doktor nauk prawnych, doradca w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów

Streszczenie

Wystąpienie ma celu podkreślenie niezwykle ważnej roli rejestrów w prawie podatkowym oraz problemów związanych z nieuczciwymi podatnikami próbującymi wykorzystać niedoskonałość tych rejestrów. Podkreślane jest znaczenie zarówno rejestru podatników VAT, ale również rejestrów powołanych w innych celach, ale służących również do celów podatkowych, np. CEIDG oraz KRS. Przedstawionych jest również parę przykładów prób wykorzystania danych w rejestrze do uniknięcia opodatkowania oraz reakcje ustawodawcy i sądów na takie próby.

Słowa kluczowe: rejestr, VAT, CEIDG, KRS, oszustwo podatkowe, wiara publiczna

Abstract

The speech is intended to emphasize the extremely important role of registers in tax law and problems related to dishonest taxpayers trying to exploit the imperfections of these registers. It emphasizes the importance of both the register of VAT taxpayers and registers established for other purposes, but also serving tax purposes, eg. CEIDG and KRS. There are also a few examples of attempts to use data in the register to avoid taxation and the reactions of the legislator and courts to such attempts.

Keywords: registry, VAT, CEIDG, KRS, tax evasion, public faith

Kiedy podsumowujemy kolejną rocznicę harmonizacji systemu podatkowego, należy zadać sobie pytanie o największe mankamenty polskiego systemu podatkowego. Z reguły na myśl nam przychodzą przepisy materialnego prawa podatkowego, takie jak luki w systemie VAT, ulgi i zwolnienia podatkowe pozwalające omijać prawo lub źle trafione stawki podatku. Tymczasem bardzo często problemy systemu podatkowego wynikają z przepisów formalnych i okołopodatkowych. Takie przepisy mogą szkodzić w dwójnasób – po pierwsze poprzez umożliwienie omijania prawa podatkowego przez nieuczciwych podatników, po drugie nie zapewniając ochrony uczciwym podatnikom. Dlatego w niniejszym wywodzie chciałbym omówić istotny problem wiarygodności rejestrów publicznych, które zawierają podstawowe dane, na których operują zarówno organy skarbowe, jak i podatnicy. W sytuacji, kiedy informacje z rejestrów okazują się nieprawdziwe, błędem są obciążone wszelkie dalsze działania organów podatkowych, co niweczy de facto skuteczną kontrolę podatkową podmiotów gospodarczych. Sądzę zatem, że można tu zaryzykować tezę, że kwestia wiarygodności tych rejestrów jest kluczowa dla sprawnego funkcjonowania systemu podatkowego.

Rejestr publiczny można zdefiniować jako rejestr, ewidencję, wykaz, listę, spis albo inną formę ewidencji, służącą do realizacji zadań publicznych, prowadzoną przez podmiot

publiczny na podstawie odrębnych przepisów ustawowych. Dane gromadzone w rejestrze publicznym powinny dawać rękojmię ich prawdziwości, gdyż zarówno organy publiczne, jak i podmioty prywatne działają w oparciu o informacje w nich zawarte. Dla postępowań podatkowych szczególnie istotny jest rejestr podatników VAT prowadzony przez administrację skarbową (po ostatniej nowelizacji od 1 września 2019 r. przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej). Warto tu jednak wspomnieć również o niezwiązanych tylko z systemem podatkowym, ale mających na niego istotny wpływ rejestrach, m.in. KRS i CEIDG.

Każdy przedsiębiorca chcący się rozliczać z VAT musi zarejestrować się jako podatnik VAT. Status ten pozwala mu również ubiegać się o zwrot podatku naliczonego. Praktyka wskazuje, że bez posiadania statusu podatnika VAT działalność gospodarcza jest prawie niemożliwa. Dla podatnika natomiast fakt posiadania przez kontrahenta statusu podatnika VAT oznacza, że kontrahent ten składa deklaracje VAT i opłaca podatek należny, co zapewnia zwrot podatku naliczonego od towarów zakupionych od tego kontrahenta danemu podatnikowi. Status ten ma wobec tego istotne, a nawet konstytucyjne znaczenie w całym systemie VAT. Nadanie lub nienadanie statusu podatnika VAT ma więc fundamentalne znaczenie. Jak więc wygląda proces nadania statusu podatnika VAT? Otóż aż do 2017 r. naczelnik urzędu skarbowego

nie miał żadnej prawnej możliwości kontrolowania, czy podatnik podaje prawdziwe dane, a jego rola sprowadzała się do przyjęcia zgłoszenia i zarejestrowania podmiotu. Oznaczało to, że organ podatkowy de facto nie sprawował żadnej kontroli nad tym, kto otrzymuje status podatnika VAT. Łatwe uzyskanie tego statusu było wręcz zachętą dla nieuczciwych podatników do rejestrowania fikcyjnych podmiotów służących potem np. jako tzw. znikający podatnik w karuzelach podatkowych. Zaskakujące, że ustawodawca przez wiele lat nie reagował na taki stan prawny, a zmian dokonał dopiero w roku 2017. Wtedy to została wprowadzona nowelizacja zakładająca, że przed zarejestrowaniem naczelnik urzędu skarbowego ma obowiązek dokonać czynności sprawdzających. Co więcej, może odmówić wnioskodawcy wpisu do rejestru, a wpisanego już podatnika wykreślić. Stanie się tak przede wszystkim wtedy, kiedy organ uzna, że dany podmiot w rzeczywistości nie istnieje bądź nie może wykonywać lub nie wykonuje działalności opodatkowanej.

Powstaje wobec tego pytanie, dlaczego dopiero teraz ustawodawca zareagował na ten problem. Powodem zapewne były obawy, że takie obostrzenia rejestracji po pierwsze znacznie wydłużą proces rejestracji i co za tym idzie możliwość prowadzenia działalności gospodarczej, po drugie rozwiązanie takie daje urzędnikowi duży zakres władzy nad procesem rejestracji, gdyż nie da się ukryć, że często decyzje o tym, czy podatnik istnieje i może prowadzić opodatkowaną VAT-em działalność będą w dużej mierze uznaniowe, np. czy za istniejący można uznać podmiot nieposiadający siedziby, a jedynie „wirtualne biuro”, albo czy można takie podmioty różnicować.

Wady tego rozwiązania są więc konkretne i widoczne, jednak nie wolno zapominać, że mówimy o zwalczaniu problemu naprawdę ogromnego, związanego z oszustwami podatkowymi polegającymi na tworzeniu karuzel podatkowych z występującymi w nich podmiotami nieistniejącymi, których celem jest uszczuplenie budżetu Skarbu Państwa w podatku VAT. Jest to również zagrożenie zaufania do oficjalnych rejestrów państwowych, a więc de facto zaufania do państwa i całej sfery publicznej.

Oprócz najgłośniejszej kwestii rejestrów podatników VAT należy wspomnieć o innych rejestrach. Otóż przedsiębiorca zazwyczaj przed złożeniem wniosku o rejestrację jako podatnika VAT uzyskuje wpis w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG) lub Krajowym Rejestrze Sądowym (KRS). Dopiero po uzyskaniu odpowiedniego wpisu może być przez organy publiczne i prywatne traktowany jako przedsiębiorca. W obu tych przypadkach akty prawne regulujące rejestrację (ustawa o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy w art. 16, a ustawa o Krajowym Rejestrze Sądowym w art. 17) zakładają domniemanie prawdziwości danych zamieszczanych we wpisie. Konstrukcja ta zakłada brak możliwości przeprowadzenia przez organy przyjmujące wpis czynności mających na celu jakąkolwiek weryfikację przedstawianych danych. Zamiast tego jako mechanizm zapewniający bezpieczeństwo prawne osób trzecich ustawodawca wskazuje odpowiedzialność wnioskodawcy za prawdziwość zgłaszanych danych, a w przypadku, gdyby dane okazały się nieprawdziwe albo zmiany, które zaszły w stanie

faktycznym, nie zostały zgłoszone do organu prowadzącego rejestr, to wnioskodawca ponosi odpowiedzialność za podanie nieprawdy i zobowiązany jest pokryć ewentualne straty poniesione przez osoby trzecie wskutek zawierzenia nieprawdziwym danym w rejestrze.

Czy takie rozwiązanie jest wystarczające? Moim zdaniem odpowiedź nie może być twierdząca. Podam niedawny przykład z mojej praktyki. Oto powstaje spółka kapitałowa, w której mamy dwóch wspólników. Wspólnik mniejszościowy, posiadający 49% udziałów, zostaje jednoosobowym zarządem spółki. Zgodnie z art. 202 k.s.h., jeżeli umowa nie stanowi inaczej, kadencja zarządu spółki wygasa po odbyciu zgromadzenia wspólników zatwierdzającego sprawozdanie finansowe za pierwszy pełny rok obrotowy. W tym przypadku umowa spółki nie posiadała zapisów w tej materii, jednak pomimo przyjęcia sprawozdania za pierwszy pełny rok obrotowy spółka nie powołała nowego zarządu, a prezes spółki w dalszym ciągu postępował tak, jakby nadal był członkiem zarządu. W tym czasie zaciągał w imieniu spółki szereg zobowiązań. Po kilku latach okazało się, że spółka posiada znaczne długi wobec swoich kontrahentów oraz wobec Skarbu Państwa w tytułu niezapłaconych podatków. Spółka nie posiadała żadnego majątku. W tej sytuacji podmioty prywatne mogą skorzystać z przepisu art. 299 k.s.h., zgodnie z którym jeżeli egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna, członkowie zarządu odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania, a członek zarządu może się uwolnić od odpowiedzialności, o której mowa w § 1, jeżeli wykaże, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym samym czasie wydano postanowienie o otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego albo o zatwierdzeniu układu w postępowaniu w przedmiocie zatwierdzenia układu albo że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło nie z jego winy, albo że pomimo niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz niewydania postanowienia o otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego albo niezatwierdzenia układu w postępowaniu w przedmiocie zatwierdzenia układu wierzyciel nie poniósł szkody. W przypadku zaległości podatkowych podmiot publiczny może natomiast skorzystać z przepisu art. 116 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu nie wykazał, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu albo niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy. W tej sytuacji prezes zarządu wykazywał, że w momencie powstania zaległości nie był już członkiem zarządu spółki, a działał w dobrej wierze w mylnym przekonaniu, że dalej tym prezesem jest.

W tej sytuacji korzystniej przedstawia się sytuacja podmiotu publicznego. Podczas gdy w k.s.h. jest mowa o członku zarządu, to już w Ordynacji podatkowej zarówno o członku zarządu (art. 116 § 1), jak i o osobie pełniącej obowiązki członka zarządu (art. 116 § 2). Niemniej nawet w Ordynacji

podatkowej zagadnienie to jest różnie definiowane i często sądy uznają, że ważny jest sam fakt pełnienia formalnie funkcji członka zarządu – vide wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 września 2017 r. (II FSK 2280/15): „Sąd pierwszej instancji wyjaśnił, że użyte w treści art. 116 § 2 Ordynacji podatkowej sformułowanie «pełnienie obowiązków członka zarządu» a nie «wykonywanie» oznacza, iż chodzi o zajmowanie stanowiska od momentu powołania do dnia odwołania. Podnoszona w uzasadnieniu argumentacja wnoszącego skargę kasacyjną, sprowadzająca się do możliwości faktycznego wykonywania obowiązków członka zarządu jest nie do przyjęcia. Przepis ten stanowi o pełnieniu funkcji członka zarządu, a nie o faktycznym, czy też rzeczywistym prowadzeniu spraw spółki. Pełnienie funkcji członka zarządu jest funkcją dobrowolną, wymagającą zgody osoby powołanej na to stanowisko. Charakter prawny funkcji członka zarządu oznacza nie tylko obowiązek wykonywania czynności zarządzających ale też zwiększony zakres odpowiedzialności”. W przywołanej więc sytuacji nieuczciwy prezes spółki pozostaje bezkarny, a działający w dobrej wierze na podstawie danych z KRS kontrahenci oraz podmioty publiczne ponoszą straty. Wprawdzie w wyroku z dnia 4 marca 2015 r. (IV CSK 340/14) Sąd Najwyższy stwierdził, że brak dowodu na to, aby istniały w formie pisemnej uchwały o odnowieniu członkom zarządu mandatu na kolejne kadencje (o powołaniu na kolejne kadencje), nie stoi na przeszkodzie ocenie, że byli oni powoływani w formie uchwał podejmowanych *per facta concludentia* (w sposób dorozumiany bez zachowania formy pisemnej), np. poprzez coroczne otrzymywanie absolutorium, ale praktyka w tym zakresie dopiero się kształtuje.

Inną formą oszukańczego postępowania nieuczciwego podatnika jest podanie nieistniejącego w rzeczywistości adresu spółki lub adresu istniejącego, ale niemającego żadnych powiązań ze spółką, bez zgody i wiedzy rzeczywistego właściciela lokalu pod tym adresem.

Podany przykład jest egzemplifikacją problemu, który kreuje się z braku jakiegokolwiek kontroli danych wprowadzanych do rejestrów publicznych. Rola rejestrów natomiast ciągle rośnie. Przykładem może być dyrektywa Parlamentu

Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu oraz będąca jej implementacją ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, nakładające na podmioty publiczne obowiązek stworzenia rejestru beneficjentów rzeczywistych. W tym przypadku kontrola nad zamieszczanymi danymi jest obowiązkowa.

Podsumowując, rola rejestrów publicznych jest fundamentalna dla sprawnego funkcjonowania systemu podatkowego, wciąż powstają nowe rejestry publiczne, a ustawodawca, zarówno krajowy, jak i wspólnotowy, dochodzą do wniosku, że większa kontrola nad rzetelnością danych wprowadzanych do rejestrów publicznych jest wręcz niezbędna. Na tym tle wskazana jest jak najszybsza reforma przepisów dotyczących kontroli danych wprowadzanych do takich rejestrów jak CE-IDG oraz KRS.

Bibliografia:

Akty prawne:

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniająca rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE, Dz. Urz. UE L 141 z 5.6.2015, s. 73.
- Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 986 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 505.
- Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1115.
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy, Dz.U. poz. 647 ze zm.
- Orzecznictwo:
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 września 2017 r., II FSK 2280/15.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 4 marca 2015 r., IV CSK 340/14.

Artykuł do redakcji wpłynął: 11.07.2019 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 26.08.2019 r.

Adres autora: wiktorklimiuk@gmail.com