

Podmiotowość prawnopodatkowa. Jak sprawdzić, czy jest się podatnikiem?

24 maja 2021, 11:16

Podmiotowość podatkowa należy od zawsze do najistotniejszych problemów praktycznych oraz teoretycznych prawa podatkowego. Przecież każdy, do kogo jest adresowane prawo podatkowe, musi w pierwszej kolejności odpowiedzieć na pytanie, czy jest podatnikiem lub innym podmiotem danego podatku, bo jeżeli nie jest, to nie trzeba zwracać sobie głowy tym podatkiem.

Gorzej gdy pomylimy się i nie zauważymy, że ciężą na nas obowiązki podatnika albo innego podmiotu podatkowego: wtedy grozi nam katastrofa, bo nie możemy uzyskać niekarność tego stanu, gdyż nie składaliśmy deklaracji i nie można ich więc skorygować. Deklaracje podatkowe trzeba składać po raz pierwszy, czyli trzeba przyznać się do popełnienia czynów zabronionych; wtedy wszystko zależy od skuteczności stwierdzenia czynnego żalu.

Jak sprawdzić, czy jest się podatnikiem?

Co jest istotne, aby prawidłowo rozpoznać swoją podmiotowość jako podatnika? Jest to aż pięć przesłanek faktycznych i prawnych.

Trzeba więc odpowiedzieć na pytanie czy:

1. mamy podstawową cechę podmiotową (jesteśmy osobą fizyczną, osobą prawną, czy mamy inną cechę stałą)?
2. miało miejsce zdarzenie będące przedmiotem opodatkowania w danym podatku?
3. zdarzenia rodzą w sensie przedmiotowym obowiązek podatkowy?
4. dany podmiot uczestniczy w tym zdarzeniu (pkt. 3) jako podatnik?
5. dla uzyskania podmiotowości prawnopodatkowej ma znaczenie świadomość uczestnictwa w zdarzeniu w roli podatnika (pkt. 4), a jeśli tak, czy stan ten miał miejsce.

Brzmi to wszystko w sposób dość skomplikowany, ale są to zagadnienia bardzo praktyczne.

Jeśli podmiot nie ma tylu trwałych cech, do których odwołuje się ustawodawca, np. jest obecny na terytorium Polski poprzez czasową wizytę jego personelu, to nie będzie spełniać pkt. 1 (bez stałego miejsca prowadzenia działalności). Musi zaistnieć zdarzenie (pkt. 2) podlegające opodatkowaniu i musi być ono w polskiej jurysdykcji (pkt. 3). Podmiot musi uczestniczyć w zdarzeniu jako podatnik (pkt. 4), bo z zasady owo uczestnictwo ma charakter kwalifikowany: podatnikiem jest np. podmiot, który albo wykonał usługę albo był usługobiorcą: na raz się nie da. Niekiedy obowiązek podatkowy powstaje tylko wówczas gdy podmiot świadomie uczestniczy w zdarzeniu: np. wiedział lub mógł wiedzieć, że uzyskał przychód: gdy nie było takiej możliwości, to nie stał się podatnikiem. Owa świadomość – „sprawstwo podatkowe z winy umyślnej” – bywa niekiedy (nie zawsze) istotną przesłanką podmiotowości podatnika.

Należy również uwzględnić trzy dodatkowe rodzaje podmiotowości, które mieszczą się w powyższej definicji. Są to:

- a) podmioty, które zostały uznane za podatnika na podstawie decyzji organu podatkowego, mimo że decyzja ta jest sprzeczna z prawem; nie jest istotne, czy jest to decyzja o charakterze deklaratoryjnym czy konstytutywnym („podatnik nakazany”),
- b) podmioty, które same uznały się pod wpływem błędu co do prawa lub stanu faktycznego za podatnika, mimo że z tytułu danego zdarzenia nie mógł w ich przypadku powstać obowiązek podatkowy („podatnik urojony”),
- c) podmioty, które mistyfikują swoją podmiotowość: wiedzą, że nie są podatnikiem, lecz dokumentują, ewidencjonują i deklarują nieistniejące elementy konstrukcji podatkowej w celu uzyskania nienależnych korzyści podatkowych - najczęściej przez inny podmiot (podatnik pozorny).

Czy podmioty te są w sensie prawnym podatnikami? Oczywiście nie, bo są nimi bezprawnie: decyzja tworząca podatnika nakazanego jest sprzeczna z prawem, podatnik urojony, mimo że złożył coś co nazwał deklaracją podatkową; wykazał zobowiązanie podatkowe i uregulował tę należność (czyli tworząc nadpłatę), a podatnik pozorny działa w złej wierze gdyż wie, że nie jest podatnikiem i jego bezprawne działania mają na celu popełnienie innego znacznie cięższego przestępstwa (oszustwa podatkowego)!

Polski ustawodawca oportunistycznie afirmuje powyższe podmiotowości i uważa za skuteczne rejestrowanie tych podmiotów (do czasu wykreślenia), dokonuje egzekucji ich nieistniejących w sensie prawnym zobowiązań podatkowych i - co najważniejsze – nie zwraca z urzędu powstałych z tego tytułu nadpłat. Może to być postawa realistyczna, bo przecież podmioty wymienione w pkt. a) i b) efektywnie, choć bezprawnie zwiększają dochody budżetu. Nie umiemy również skutecznie zwalczać podatników pozornych i nie zawsze działania w tym celu można było uznać za wiarygodne.

Witold Modzelewski

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego
Instytut Studiów Podatkowych