

ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATKOWA DZIERŻAWCÓW I UŻYTKOWNIKÓW NIERUCHOMOŚCI

I. Wprowadzenie

Jedną z kategorii osób trzecich, które na gruncie art. 114a o.p. mogą odpowiadać za zaległości podatkowe, są dzierżawcy lub użytkownicy nieruchomości. Zasady odpowiedzialności wskazanej kategorii osób uległy znacznej modyfikacji z początkiem 2009 r., co uzasadnia szersze zaprezentowanie tej problematyki.

W praktycznym wymiarze regulacje Ordynacji podatkowej, które dotyczą dzierżawców i użytkowników nieruchomości znajdują zastosowanie jedynie w działalności wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), które to podmioty są właściwe w zakresie realizacji podatków obciążających władanie nieruchomościami. Konsekwencją faktu, iż z regulacjami będącymi przedmiotem niniejszego opracowania mają do czynienia wyłącznie wskazane organy jest to, iż są one rzadko wykorzystywane. Wydaje się, że taki stan rzeczy wynika po prostu z nieznaności procedur związanych generalnie z przenoszeniem odpowiedzialności za zaległości podatkowe na osoby trzecie, a w szczególności na dzierżawców i użytkowników nieruchomości. Również z tych względów podjęcie zasygnalizowanej tematyki wydaje się w pełni zasadne.

II. Istota odpowiedzialności dzierżawców i użytkowników

Art. 114a o.p. przewiduje odpowiedzialność jako osób trzecich dzierżawców lub użytkowników nieruchomości za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań podatkowych wynikających z opodatkowania nieruchomości powstałych podczas trwania dzierżawy lub użytkowania. Odpowiedzialność tę, która ma charakter solidarny oraz osobisty (całym swoim majątkiem), wskazane podmioty ponoszą obok podatnika będącego właścicielem, użytkownikiem wieczystym lub posiadaczem samoistnym nieruchomości, o ile pozostają z nim w związku, o którym mowa w § 1a powołanego przepisu.

Odpowiedzialność dzierżawcy i użytkownika jest odpowiedzialnością „obok”, a nie „za” podatnika. Oznacza to, że nie jest możliwe umowne przeniesienie obowiązku zapłaty podatku z tytułu opodatkowania danej nieruchomości na dzierżawcę lub użytkownika. Cywilnoprawna zasada swobody umów nie może bowiem modyfikować obowiązków o charakterze publicznoprawnym. W orzecznictwie wskazuje się, że „Umowa dzierżawy, będąca umową cywilnoprawną, reguluje wzajemne prawa i obowiązki pomiędzy stronami, nie może ona natomiast wywierać skutków na gruncie przepisów prawa publicznego, do których należą przepisy podatkowe. W szczególności umowa taka nie może mieć wpływu na obowiązki podatkowe ciążące na właścicielu nieruchomości będącym podatnikiem tego podatku. Solidarna z podatnikiem odpowiedzialność dzierżawcy nieruchomości, przewidziana w art. 46 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych [obecnie 114a o.p. – przyp. aut.], nie oznacza, że właściciel nieruchomości przestaje być podatnikiem podatku od nieruchomości.”¹

Podkreślić też należy, iż w świetle najnowszego orzecznictwa nie jest możliwa zapłata podatku przez dzierżawcę lub użytkownika za podatnika. W uchwale NSA z dnia 26 maja 2008 r.² wyrażono pogląd, zgodny z którym, zapłata, o której mowa w art. 59 § 1 pkt 1 w związku z art. 60 § 1 pkt 2 o.p., dokonana przez inny podmiot w imieniu podat-

1 Zob. wyrok NSA z 4 stycznia 1995 r. (sygn. akt III SA 357/94), „Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych” 1995, nr 2.

2 Sygn. akt I FPS 8/07, LEX 378011.

nika, nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego tego podatnika. Pogląd ten spotkał się jednak ze słuszną – w mojej ocenie – krytyką doktryny.³

III. Relacja art. 114a do art. 114 o.p.

Regulacja art. 114a o.p. koresponduje z art. 114 tej ustawy, który pozwala rozciągnąć odpowiedzialność za zaległości podatkowe użytkownika (także dzierżawcy) rzeczy, w tym nieruchomości, na właściciela, użytkownika wieczystego lub samoistnego posiadacza. Muszą być one jednak związane z działalnością gospodarczą prowadzoną przez użytkownika, którego to warunku nie przewiduje art. 114a o.p. Z drugiej strony, art. 114a o.p. ogranicza odpowiedzialność jedynie do zaległości wynikających z opodatkowania nieruchomości, czego z kolei nie wymaga art. 114 o.p. Zatem wskazane regulacje stanowią podstawę prawną do przenoszenia odpowiedzialności w tych przypadkach, kiedy majątek podatnika wykorzystywany jest przez inne podmioty, przy czym art. 114 przewiduje odpowiedzialność jako osoby trzeciej za zaległości podatkowe użytkownika, takich podmiotów jak: właściciel, samoistny posiadacz lub użytkownik wieczysty rzeczy lub prawa, a art. 114a pozwala na przeniesienie na dzierżawcę lub użytkownika nieruchomości odpowiedzialności za zaległości podatkowe wskazanych podmiotów. Treść art. 114 o.p. nie daje jakichkolwiek podstaw prawnych do tego, by właściciela można było pociągnąć do odpowiedzialności podatkowej jako osobę trzecią za zaległości podatkowe dzierżawcy nieruchomości (podatnika).^{4**}

Odpowiedzialność osób trzecich wskazanych w art. 114a o.p. ma węższy charakter niż odpowiedzialność z art. 114 o.p., dotyczy bowiem jedynie jednej grupy świadczeń – zaległości wynikających ze zobowiązań dotyczących opodatkowania nieruchomości. Do tej kategorii świadczeń zaliczyć należy te podatki, które wiążą się z władaniem nie-

3 Por. glosy do wskazanej uchwały autorstwa: M. Ciecierskiego – opublikowana (w:) „Monitor Podatkowy” 2008, nr 10 oraz H. Filipczyk – opublikowana (w:) „Prawo i Podatki” 2008, nr 12.

4 Zob. wyrok NSA z 23 sierpnia 2002 r. (sygn. akt I SA/Po 326/02), „Glosa” 2002, nr 12.

ruchomości. W aktualnie obowiązującym stanie prawnym będą to odpowiednio:

- podatek od nieruchomości uregulowany w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych;
- podatek rolny uregulowany w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym;
- podatek leśny uregulowany w ustawie z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym.

Wskazać należy, iż w kontekście wskazanych wyżej podatków można mieć zastrzeżenia do użytego w art. 114a o.p. pojęcia „nieruchomości”. Zgodnie z art. 46 § 1 kodeksu cywilnego są to bowiem części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności – grunty – jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Tymczasem w podatku od nieruchomości przedmiotem opodatkowania są, zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podatkiem rolnym opodatkowane są grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza (art. 1 ustawy o podatku rolnym). Z kolei podatek leśny obejmuje lasy, rozumiane jako grunty w ten sposób sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków, z wyjątkiem zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna (art. 1 ust. 1 i 2 ustawy o podatku leśnym).

W żadnym więc ze wskazanych aktów ustawodawca przy definiowaniu przedmiotu opodatkowania nie posługuje się pojęciem „nieruchomość”. Podatki te są opłacane od przedmiotów opodatkowania bez względu na to, czy stanowią nieruchomości w rozumieniu art. 46 § 1 kc. Uprawnione, w mojej ocenie, jest twierdzenie, że odpowiedzialność dzierżawcy lub użytkownika obejmuje zaległości podatkowe wynikające ze zobowiązań podatkowych w podatku od nieruchomości, rolnym czy leśnym, bez względu na to, czy ww. podatek został naliczo-

ny od nieruchomości w rozumieniu kc., czy też od przedmiotu opodatkowania niebędącego taką nieruchomością (np. części budynku).

We wszystkich powołanych świadczeniach podatnikiem jest każdy ze wskazanych w art. 114a o.p. podmiotów. Zauważyć przy tym jednak należy, iż podatnikiem takim jest także posiadacz inny niż posiadacz samoistny, którego posiadanie wynika z umowy zawartej ze Skarbem Państwa lub jednostką samorządu terytorialnego, albo jest nawet bezumowne.⁵ W stosunku do tej kategorii podmiotów art. 114a o.p. nie znajduje jednak zastosowania, chociaż w praktyce mogą istnieć sytuacje, w których przeniesienie takiej odpowiedzialności może być zasadne. Nietrudno bowiem wyobrazić sobie stan faktyczny, w którym taki posiadacz zależny będący podatnikiem, oddaje w dzierżawę lub użytkowanie np. nieruchomość gminną i nie reguluje ciążących na nim zobowiązań. Nawet w przypadku wykazania pozostałych przesłanek odpowiedzialności (przede wszystkim powiązań istniejących między podatnikiem a dzierżawcą lub użytkownikiem), gminny organ podatkowy nie będzie mógł w oparciu o art. 114a o.p. dochodzić od dzierżawcy lub użytkownika należności pierwotnie zobowiązanego. Co do zasadności tak zawężonego zakresu odpowiedzialności można mieć wątpliwości.

IV. Dzierżawa i użytkowanie jako podstawa odpowiedzialności

Tytuły prawne do władania nieruchomością, których posiadanie uzasadnia przeniesienie odpowiedzialności na osobę trzecią, wskazane są w sposób precyzyjny i nie można przyjąć, że katalog ten może być w drodze wykładni rozszerzony. Tak umowa dzierżawy, jak i użytkowania posiadają swoją zdefiniowaną w prawie cywilnym treść.

Przez umowę dzierżawy wdzierżawiający zobowiązuje się oddać dzierżawcy rzecz do używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a dzierżawca zobowiązuje się płacić wdzierżawiającemu umówiony czynsz (art. 693 § 1 kc.). Z kolei, jak stanowi

5 Zob. art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym oraz art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku leśnym.

art. 252 powołanej ustawy, rzecz można obciążyć prawem do jej używania i do pobierania jej pożytków (użytkowanie).

Literalna wykładnia art. 114a o.p., o czym już wspomniano, nie pozwala rozszerzyć odpowiedzialności na podmioty, które nie są dzierżawcami lub użytkownikami. Ma to znaczenie o tyle, że do niektórych form władania nieruchomościami przepisy o użytkowaniu stosowane są odpowiednio. Z sytuacją taką mamy do czynienia w wielu przypadkach dysponowania nieruchomościami Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego przez podmioty, które są tzw. trwałymi zarządcami ustanowionymi na podstawie przepisów ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami⁶. Formą władania nieruchomościami przez państwowe i samorządowe jednostki jest właśnie trwały zarząd. Do trwałego zarządu, w sprawach nieuregulowanych we wskazanej ustawie, zgodnie z jej art. 50, stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu cywilnego o użytkowaniu. Trwały zarządca nigdy jednak nie będzie odpowiadał jako osoba trzecia na podstawie art. 114a o.p., gdyż jako podmiot posiadający nieruchomość w oparciu o ten tytuł prawny, jest on podatnikiem.⁷ Zatem odpowiedzialność trwałych zarządców za zaległości z tytułu podatków związanych z opodatkowaniem przekazanych im nieruchomości ma charakter pierwotny. Jest to po prostu odpowiedzialność podatnika.

Okres trwania umowy dzierżawy lub użytkowania nieruchomości wyznacza granice odpowiedzialności osoby trzeciej w tym znaczeniu, że obejmuje ona jedynie zaległości podatkowe wynikające ze zobowiązań powstałych podczas trwania umowy, o czym więcej w dalszej części opracowania.

6 T. jedn.: Dz.U. z 2004 r. Nr 261, poz. 2603 ze zm.

7 W tym zakresie art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o podatku rolnym, mówią o podatniku, którego posiadanie wynika z „innego tytułu”, którym jest trwały zarząd. Z kolei w podatku leśnym posiadacz lasów stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego jest podatnikiem bez względu na to, z czego wynika jego posiadanie (art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku leśnym).

V. Powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym lub majątkowym jako przesłanka odpowiedzialności

Do końca 2008 r. art. 114a o.p. stanowił, że wystarczającą przesłanką do przeniesienia odpowiedzialności na dzierżawcę lub użytkownika była wiążąca ich z podatnikiem umowa. Nie miało przy tym znaczenia, czy pomiędzy nimi istniały jakiegokolwiek inne więzy. W praktyce skutkowało to możliwością przeniesienia odpowiedzialności na dzierżawców lub użytkowników, których jedyny związek z podatnikiem wyrażał się w łączącej ich umowie. Gdy zatem osoba fizyczna wydzierżawiała na działalność komercyjną dla banku budynek i nawet w umowie, w stawce czynszu uwzględniała należny podatek od nieruchomości, bank w przypadku powstania zaległości podatkowych mógł odpowiadać jako osoba trzecia. Było to niezrozumiałe, gdyż najczęściej bank uiszcział na rzecz właściciela wliczony mu w stawkę czynszu podatek od nieruchomości. Wyłączną winę za nieuregulowanie podatku ponosił podatnik, jednak w przypadku powstania zaległości podatkowych jako osoba trzecia mógł odpowiadać również bank.

Po nowelizacji komentowanego przepisu z początkiem 2009 r., zgodnie z dodanym § 1a, odpowiedzialność dzierżawcy lub użytkownika ograniczona została do sytuacji, w których pomiędzy nim a podatnikiem będącym właścicielem, użytkownikiem wieczystym lub posiadaczem samoistnym nieruchomości istnieją powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym lub majątkowym w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym albo wynikające ze stosunku pracy. Tym samym dodatkowo ograniczono odpowiedzialność wskazanej kategorii osób trzecich, co uznać należy za rozwiązanie zasadne przynajmniej z dwóch powodów: po pierwsze, w ten sposób wprowadzono w zakresie odpowiedzialności dzierżawcy lub użytkownika analogiczne rozwiązanie jak w przypadku odpowiedzialności właściciela, samoistnego posiadacza i użytkownika wieczystego (art. 114 § 2 o.p.), po drugie, o czym już wspomniano, brak było racjonalnych podstaw do obciążania odpowiedzialnością za zaległości podatkowe użytkownika lub dzierżawcy, którego jedyne powiązanie z podatnikiem wynikało z łączącej ich umowy, na podstawie której dysponowali nieruchomością. Podkreślić jednak należy, iż wskazane ograniczenie odpowiedzialności

ści dotyczy *de facto* jedynie tych przypadków, w których zaległości podatkowe podatnika powstały przed 1 stycznia 2009 r. Zgodnie bowiem z art. 8 ustawy z dnia 7 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, do odpowiedzialności dzierżawców i użytkowników za zaległości powstałe przed dniem 1 stycznia 2009 r., stosuje się przepisy ustawy w brzmieniu obowiązującym przed wskazaną datą.

Art. 114a § 1a o.p., mówiąc o związku rodzinnym, kapitałowym lub majątkowym dzierżawcy lub użytkownika z właścicielem, samodzielnym posiadaczem lub wieczystym użytkownikiem, jedynie ogólnie odsyła do przepisów o podatku dochodowym, nie wskazując na żaden konkretny przepis. Co więcej, w systemie polskiego prawa podatkowego funkcjonują dwie ustawy o podatku dochodowym (od osób fizycznych oraz od osób prawnych), a i w nich zdefiniowano wprost jedynie powiązania rodzinne.

Przez powiązania rodzinne, o których mowa w art. 114a o.p., należy rozumieć małżeństwo oraz pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia (art. 25 ust. 6 u.p.d.f. oraz art. 11 ust. 6 u.p.d.p.). W grę wchodzić więc będą powiązania podatnika z dzierżawcą lub użytkownikiem, takim jak: ojciec, dziadek, matka, babcia, syn, córka, wnuczka, teść, teściowa i ich rodzice, pasierbowie.

Przepisy ustaw o podatkach dochodowych nie mówią, co należy rozumieć przez powiązania kapitałowe, chociaż do końca 2003 r. zawierały definicję tego pojęcia, stanowiąc, że jest to sytuacja, w której jedna z osób lub jeden z kontrahentów posiada lub dysponuje, bezpośrednio lub pośrednio, prawem głosu wynoszącym co najmniej 5% wszystkich praw głosu (art. 25 ust. 7 u.p.d.f. i art. 11 ust. 7 u.p.d.p.). W obowiązującym stanie prawnym, za powiązania o charakterze kapitałowym można jednak uznać sytuację, w której dany podmiot, bezpośrednio lub pośrednio, posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 5%. Określając wielkość udziału pośredniego, jaki podmiot posiada w kapitale innego podmiotu, przyjmuje się zasadę, że jeżeli jeden podmiot posiada w kapitale drugiego podmiotu określony udział, a ten drugi posiada taki sam udział w kapitale innego podmiotu, to pierwszy podmiot posiada udział pośredni w kapitale tego innego podmiotu w tej samej wysokości; jeżeli wartości te są różne, za wy-

sokość udziału pośredniego przyjmuje się wartość niższą (art. 25 ust. 5a i 5b u.p.d.f. oraz art. 11 ust. 5a i 5b u.p.d.p.).

W ustawach o podatkach dochodowych zupełnie brak jest normalnego określenia, czym są powiązania majątkowe. Podobnie nie ma jednej definicji tego pojęcia funkcjonującej w innych gałęziach prawa. Można jednak przyjąć, że chodzić tu będzie np. o powiązania wynikające z posiadania udziału w majątku spółek osobowych.

Powiązania wynikające ze stosunku pracy w sposób bezpośredni łączą się z istnieniem takiego stosunku. Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy⁸, pracownikiem jest osoba zatrudniona na podstawie umowy o pracę, powołania, wyboru, mianowania lub spółdzielczej umowy o pracę. Stosunek pracy określonych kategorii pracowników mogą także regulować przepisy szczególne (art. 5 kodeksu pracy). Chodzi tu o to takie kategorie podmiotów, jak np. lekarze, żołnierze zawodowi, nauczyciele. Powiązania wynikające ze stosunku pracy mogą wchodzić w grę jedynie wówczas, gdy przynajmniej jeden z podmiotów powiązanych, wskazanych w art. 114a o.p., jest osobą fizyczną, albowiem jedynie osoby fizyczne mogą nawiązać stosunek pracy. Musi być to zatem albo podatnik, albo też dzierżawca lub użytkownik.

VI. Zakres odpowiedzialności

Zaległości podatkowe to jedyne należności, za które odpowiada dzierżawca lub użytkownik nieruchomości. Zgodnie bowiem z ogólną zasadą wynikającą z art. 107 § 2 o.p., odpowiedzialność osób trzecich, jeżeli dalsze przepisy ustawy nie stanowią inaczej, dotyczy również innych świadczeń (np. odsetek za zwłokę, kosztów postępowania egzekucyjnego). Jednak na mocy wyraźnego brzmienia art. 114a § 2 o.p. odpowiedzialność dzierżawcy lub użytkownika tych należności nie obejmuje.

Odpowiedzialność kategorii osób trzecich, o której mowa w art. 114a o.p., ograniczona jest również w czasie okresem trwania umowy dzierżawy lub użytkowania wiążącej ich z podatnikiem. Od-

8 T. jedn.: Dz.U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 ze zm.

powiadają one za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań podatkowych wynikających z opodatkowania nieruchomości, powstałych podczas trwania dzierżawy lub użytkowania. W tym zakresie ustawodawca nie zdecydował się na rozwiązanie analogiczne z przyjętym od początku 2009 r. w art. 115 i art. 116 o.p. i nie powiązał odpowiedzialności z upływem terminu płatności podatku.⁹ W związku z tym dzierżawca lub użytkownik, a raczej były dzierżawca lub użytkownik, będzie mógł odpowiadać jako osoba trzecia również w przypadku, gdy zobowiązanie podatkowe podatnika powstało jeszcze w okresie umowy, ale jego termin płatności upłynął już po nim. Ma to duże znaczenie, gdy zważyć, że w podatkach obciążających władanie nieruchomościami zobowiązanie podatkowe – w zależności od kategorii podatnika – powstaje albo z mocy prawa, albo też przez doręczenie decyzji ustalającej wysokość podatku. W tym pierwszym przypadku, właściwym dla podatników będących osobami prawnymi lub jednostkami bez osobowości prawnej, podatek do zapłaty wynika ze złożonej do 15. stycznia roku podatkowego deklaracji podatkowej. Podatek z deklaracji jest podatkiem do zapłaty, chyba że organ w drodze decyzji zakwestionuje jego wysokość (art. 21 § 2 o.p.). Zobowiązanie podatkowe w tym przypadku powstaje z datą złożenia deklaracji, a podatek jest płatny – w przypadku podatku od nieruchomości i leśnego – miesięcznie, do 15. dnia każdego miesiąca, a w podatku rolnym – do 15. marca, 15. maja, 15. września i 15. listopada. Gdy podatnikiem jest osoba fizyczna, podatek wymierza się jej w decyzji, a data doręczenia tej decyzji jest jednocześnie datą powstania zobowiązania podatkowego, które powinno być uiszczone we wszystkich trzech podatkach identycznie – w 4 ratach, w terminie do: 15. marca, 15. maja, 15. września i 15. listopada.

Ukształtowany w art. 114a o.p. zakres odpowiedzialności osoby trzeciej pozwala więc na obciążenie ich należnościami ciężącymi na podatniku również wtedy, gdy podatnik nie uiszcza zobowiązania już

9 Po nowelizacji art. 115 § 2 i art. 116 § 2 o.p., dokonanej ustawą z dnia 28 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1318), odpowiedzialność byłych wspólników spółek osobowych oraz byłych członków zarządu spółki z o.o. i akcyjnej dotyczy jedynie zobowiązań, których termin płatności upłynął w czasie, gdy byli wspólnikami lub pełnili obowiązki. Przed nowelizacją odpowiedzialność dotyczyła, analogicznie jak w przypadku obowiązującego art. 114a o.p., zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, które powstały w czasie, gdy byli wspólnikami lub pełnili obowiązki.

po upływie okresu umowy dzierżawy lub użytkowania, byleby wynikały one ze zobowiązania powstałego jeszcze w czasie trwania umowy. Sytuację tę można zobrazować następującym przykładem.

Dzierżawca podpisał z właścicielem będącym osobą fizyczną umowę dzierżawy nieruchomości od dnia 1 stycznia do dnia 30 kwietnia 2008 r. Podatnik w dniu 10 lutego 2008 r. otrzymał decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości na 2008 r. w kwocie 1000 zł. Podatek ten płatny jest w 4 ratach po 250 zł do dnia: 15. marca, 15. maja, 15. września i 15. listopada. Pierwsza rata, której termin płatności upłynął jeszcze w okresie trwania umowy, została przez podatnika uiszczona. Kolejne raty już nie. Powstałe z tego tytułu zaległości, po spełnieniu ustawowych przesłanek, mogą być przeniesione na dzierżawcę, chociaż terminy płatności 3 rat upływały już po zakończeniu okresu dzierżawy. Kluczowe znaczenie ma bowiem fakt, iż w okresie umowy (10 lutego 2008 r.) doręczono podatnikowi decyzję, której następstwem było powstanie zobowiązania podatkowego za cały rok podatkowy.

W kontekście powołanego wyżej przykładu należałoby postulować, aby odpowiedzialność dzierżawców i użytkowników została jednak ograniczona wyłącznie do tych zaległości podatkowych, które wynikają ze zobowiązań podatkowych, dla których termin płatności upływał w okresie trwania umowy. Zatem w analizowanej sytuacji dzierżawca nie ponosiłby w ogóle odpowiedzialności, skoro pierwsza rata podatku, której termin płatności przypadł w okresie obowiązywania umowy, została uiszczona.

VII. Wnioski

Poczynione wyżej rozważania dotyczące odpowiedzialności dzierżawców i użytkowników jako osób trzecich skupiają się na analizie przesłanek przeniesienia na nich odpowiedzialności, wskazanych w art. 114a o.p. Poza zakresem rozważań pozostawiono samą procedurę zmierzającą do przeniesienia odpowiedzialności na osobę trzecią, która, co do zasady, w odniesieniu do każdej kategorii tych podmiotów

jest taka sama i wymaga wydania odrębnej decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej na podstawie art. 108 § 1 o.p.¹⁰

Przenoszenie odpowiedzialności na dzierżawców i użytkowników nieruchomości nie jest instytucją zbyt często stosowaną, co zapewne spowodowane jest również tym, że posiłkowa odpowiedzialność osób trzecich pojawia się dopiero w przypadku, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna. Najczęściej jest możliwość egzekwowania relatywnie niezbyt wysokich zobowiązań z tytułu opodatkowania nieruchomości z majątku nieruchomego (budynki, grunty, budowle). Innymi słowy, skoro istnieje nieruchomość będąca przedmiotem dzierżawy lub użytkowania, to najczęściej jest możliwość wyegzekwowania z tego majątku należności od podatnika, co czyni bezzasadne przenoszenie odpowiedzialności na osobę trzecią. Podkreślić jednak należy, iż w tym zakresie sytuacja uległa zasadniczej zmianie z początkiem 2009 r., kiedy to wykreślono art. 36 o.p., dający organom podatkowym pierwszeństwo zaspokajania się z przedmiotu hipoteki przed innymi dłużnikami. Aktualnie więc w zakresie zabezpieczenia hipotecznego decyduje pierwszeństwo wpisu. W tym stanie prawnym mogą zaistnieć sytuacje, w których istnieją nieruchomości podatników, na których ustanowione jest zabezpieczenie hipoteczne na rzecz innych podmiotów niż organy podatkowe, co w zasadzie przekreśla możliwość zaspokojenia się przez wierzyciela podatkowego z przedmiotu hipoteki. W tych sytuacjach instytucja uregulowana w art. 114a o.p. może znaleźć zastosowanie.

Obowiązujące brzmienie analizowanego przepisu nie jest pozbawione wad. Z jednej strony bowiem słusznie ograniczono zakres podmiotów, które mogą odpowiadać jako osoby trzecie, poprzez zastrzeżenie, iż muszą je wiązać z podatnikiem więzy o charakterze rodzinnym, kapitałowym, majątkowym lub wynikającym ze stosunku pracy. Z drugiej jednak strony pozostawiono odpowiedzialność za zaległości podatkowe wynikające ze zobowiązań, które powstały podczas trwania umowy dzierżawy lub użytkowania, co oznacza, że podmioty te mogą

10 Wyjątkiem jest przeniesienie odpowiedzialności na podstawie art. 115 i art. 117 o.p., gdzie orzeczenie o odpowiedzialności za zaległości wynikające ze zobowiązań powstałych z mocy prawa nie wymaga uprzedniego wydawania decyzji określającej należności podatnika. Zobowiązania te określane są w decyzji o odpowiedzialności wydanej na podstawie art. 108 § 1 o.p.

odpowiadać również za podatki, dla których termin płatności upłynął już po zakończeniu umowy. Trudno bowiem przyjąć, że art. 114a o.p. nie dotyczy byłych dzierżawców i byłych użytkowników nieruchomości. Tak szeroka odpowiedzialność, zwłaszcza w kontekście wprowadzonych z początkiem 2009 r. zmian w zakresie odpowiedzialności byłych wspólników spółek oraz byłych członków zarządu, może budzić istotne wątpliwości.

Jako element, który zaklasyfikować można za błąd o charakterze legislacyjnym, uznać należy posłużenie się przez ustawodawcę w art. 114a o.p. pojęciem „nieruchomość”. W istocie bowiem przedmiotem podatków związanych z opodatkowaniem nieruchomości, nie są wyłącznie nieruchomości. Dlatego wykładnia systemowa analizowanego przepisu nakazuje rozumieć owe nieruchomości nie tak, jak je definiuje prawo cywilne, lecz jako budynki i ich części, budowle i ich części oraz grunty.

Z powyższych względów można postulować, aby art. 114a o.p. przy kolejnej nowelizacji ustawy, w której jest zawarty, również uległ zmianom we wskazanych w opracowaniu aspektach.