

Firmanctwo jako forma oszustwa podatkowego

Firmancy as a form of tax fraud

Patrycja Frydrych

Studentka prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie,
ORCID: 0000-0001-9352-7917

Streszczenie

Oszustwa podatkowe stanowią jedno z najniebezpieczniejszych zjawisk związanych z przekroczeniem granicy powszechnie obowiązującego prawa podatkowego. Ich najczęstszą przyczyną jest chęć zatajenia przez podatnika źródła bądź wysokości uzyskanych środków pieniężnych. Celem niniejszego artykułu było zbadanie przyczyn oraz konsekwencji prawnych firmanctwa. Ponadto wyjaśniono, na czym polega to zjawisko oraz w jakiej postaci występuje najczęściej. Następnie zwrócono szczególną uwagę na zakres odpowiedzialności firmowanego działającego pod cudzą firmą, nazwą bądź nazwiskiem oraz podmiotu, który danych użyczył. Istotną okazała się również kwestia określenia, który podmiot organ podatkowy powinien traktować jako podatnika, a w konsekwencji kto powinien być adresatem decyzji organu podatkowego w związku z zaległościami podatkowymi. Przedstawiono także przykładowe sytuacje, które z pozoru mogą świadczyć o działaniu w ramach firmanctwa, a w konsekwencji nie posiadają jego podstawowych cech. Na koniec poddano ocenie zasadność przewidzianych sankcji względem osób biorących udział w rzeczonem procederze.

Słowa kluczowe: oszustwo podatkowe, podatnik, podatek, firmanctwo, działalność gospodarcza, odpowiedzialność.

Abstract

Tax fraud is one of the most dangerous phenomena related to crossing the border of generally applicable tax law. Their most common reason is the taxpayer's willingness to conceal the source or amount of the funds obtained. The purpose of this article was to investigate the causes and legal consequences of a company. In addition, it was explained what the discussed phenomena consist of and in what form it occurs most often. Then, particular attention was paid to the scope of liability of the company operating under someone else's name, or surname, and the entity that provided the data. The issue of determining which entities the tax authority should treat as a taxpayer, and consequently who should be the addressee of the tax authority's decision in connection with tax arrears, also turned out to be important. There are also examples of situations that may seemingly speak about the operation of the company and, consequently, do not show its basic features. Finally, the legitimacy of the sanctions provided for in relation to the persons involved in the procedure was assessed.

Keywords: tax fraud, taxpayer, tax, firmness, business activity, liability.

1. WPROWADZENIE

Jednym z najważniejszych praw, a zarazem obowiązków podatnika jest zapłata podatku w wysokości wynikającej z ustawy¹. Tezę tę potwierdza treść art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., który stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie². Z tego wynika, że ustawa określa wysokość podatku, do którego zapłaty jest zobowiązany podatnik³.

Niekiedy podatnicy w celu ukrycia przed organem podatkowym faktu prowadzenia działalności gospodarczej bądź wysokości generowanych zysków decydują się na zatajenie źródła powstania podatku bądź też samej jego wysokości. Działanie to niewątpliwie nie jest zgodne z literą prawa oraz stanowi poważne nadużycie. Przykładem takiego zachowania jest firmanctwo. Ogólnie mówiąc, jest to rodzaj oszustwa

polegającego na działaniu podatnika, który prowadzi działalność gospodarczą pod firmą, nazwą bądź imieniem i nazwiskiem innej osoby. Jego celem jest chęć zatajenia przed organami podatkowymi faktu prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek bądź też rzeczywistych rozmiarów tej działalności.

Kolejną przesłanką omawianego oszustwa jest działanie w sposób narażający podatek na uszczuplenie⁴. Należy przy tym pamiętać, że zamiarem podatnika jest uniknięcie zapłaty podatku bądź też zmniejszenie jego wysokości. W tym celu zazwyczaj nie działa sam, lecz z pomocą innego podmiotu. Mowa tu o firmującym, która użycza swoich danych personalnych, nazwy bądź firmy, firmantem jest zaś podatnik, który rzeczywiście prowadzi działalność gospodarczą⁵. Należy przy tym pamiętać, że przedmiotem ochrony jest w tym przypadku mienie Unii Europejskiej, Skarbu Państwa bądź

jednostki samorządu terytorialnego, ponieważ do któregoś z tych podmiotów podatek nie trafi w konsekwencji działań w ramach opisywanego proceduru⁶.

2. ZAKRES ODPOWIEDZIALNOŚCI FIRMANTA

Jedną z osób ponoszących odpowiedzialność za działanie w ramach firmantwa jest firmant. Przyjmuje się, że zawsze działa umyślnie oraz z zamiarem bezpośrednim⁷. Posiada bowiem wiedzę i świadomość podejmowania działań wykraczających poza granice powszechnie obowiązującego prawa⁸. Przesłanki odpowiedzialności firmanta to m.in. podejmowanie czynności w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej we własnym imieniu bądź niewykazanie wysokości uzyskiwanych dochodów w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa. Kolejne przesłanki to posługiwanie się firmą, nazwą bądź tożsamością innej osoby oraz narażenie podatku na uszczuplenie⁹.

Zaistnienie łącznie tych trzech elementów przesądza, że działanie danego podmiotu ma charakter firmantwa. Gdy ten proceder zostanie ujawniony, na gruncie odpowiedzialności karnoskarbowej na firmanta może zostać nałożona kara w postaci grzywny stanowiącej 720 stawek dziennych bądź kara pozbawienia wolności do 3 lat. Jednocześnie nie jest wykluczone orzeczenie obu kar łącznie.

Niewątpliwie wpływ na wysokość kary ma wartość uszczuplenia. Tym samym firmant będzie podlegał karze do 720 stawek dziennych, gdy wartość uszczuplenia będzie niewielka. Jeżeli jednak wartość ta przekroczy ustawowy próg, czyn będzie kwalifikowany jako wykroczenie skarbowe¹⁰.

Należy pamiętać, że to firmowany faktycznie prowadzi działalność gospodarczą określonych rozmiarów, przez co nie ulega wątpliwości, że działalność gospodarcza powinna być zarejestrowana pod jego firmą bądź nazwą¹¹. Odpowiedzialność firmowanego dotyczy wszystkich zobowiązań podatkowych powstałych w toku prowadzonej pozornie przez firmującego działalności gospodarczej. Firmowany jest zatem traktowany jak podatnik. Odpowiada całym swoim majątkiem za zobowiązania podatkowe powstałe w czasie bezprawnego proceduru. Z zastrzeżeniem, że są one związane z przedsiębiorstwem zarejestrowanym w imieniu firmującego¹². Oprócz opisanych konsekwencji firmowany na gruncie podatkowym traci również prawo do przysługujących mu dotąd korzyści, np. w postaci ulg podatkowych, a także jest zobowiązany do uiszczenia podatku w kwocie wyższej niż dotychczasowa¹³.

3. ODPOWIEDZIALNOŚĆ FIRMUJĄCEGO

Firmujący jest podmiotem, który w ramach bezprawnego proceduru udziela zarejestrowanej we własnym imieniu firmy, nazwy bądź nazwiska innemu podmiotowi. W praktyce firmujący nie prowadzi działalności gospodarczej, a w rezultacie nie jest podmiotem zobowiązanym do uiszczania podatków wiążących się z tego rodzaju działalnością.

Niekiedy zdarza się tak, że w celu zwiększenia swojej wiarygodności jako przedsiębiorcy firmujący podejmuje czynności wewnątrz przedsiębiorstwa oraz w relacjach z osobami trzecimi. Z uwagi na to w toku postępowania, którego celem jest wykrycie firmantwa, należy uwzględnić okoliczności, które wskazywałyby osobę otrzymującą dochód z prowadzo-

nej działalności gospodarczej, ponieważ to jej powinien być przypisany status podatnika.

Kwestię odpowiedzialności firmującego ustawodawca uregulował w art. 113 Ordynacji podatkowej. Wskazuje w nim, że firmujący odpowiada solidarnie wraz z firmantem za powstałe zobowiązania. Jest to odpowiedzialność bez ograniczeń, tj. całym posiadanym majątkiem, aktualnym i przyszłym¹⁴. Przy tym nie jest istotne, czy firmujący uzyskał jakąkolwiek korzyść, np. w postaci wynagrodzenia za użyczenie własnej firmy, nazwy bądź nazwiska¹⁵. Odpowiedzialność firmującego powstaje wraz z wyrażeniem zgody na podejmowanie czynności przez firmowanego. Co ważne, zgoda ta może mieć wyłącznie charakter dorozumiany. Jako przykład może posłużyć sytuacja, w której firmujący ma świadomość uczestnictwa w bezprawnym procedurze, nie podejmuje jednak żadnych działań celem zapobieżenia mu bądź jego zakończenia.

Oprócz wyrażenia zgody – przesłanką odpowiedzialności firmującego jest powstanie zaległości podatkowej. Jest to niezwykle istotne, ponieważ nie każde działanie pod cudzą firmą stanowi firmantwo. Niewątpliwie nie będzie nim podejmowanie czynności w ramach prowadzonej działalności gospodarczej przez jednego z członków rodziny przedsiębiorcy¹⁶, działającego w imieniu i na rzecz przedsiębiorstwa, mimo że nie posiada do niego tytułu prawnego.

Zgodnie z jednym z orzeczeń WSA w Gliwicach firmujący nie tylko ponosi solidarną odpowiedzialność z firmantem za powstałe zaległości podatkowe, ale również, jeżeli przepisy nie stanowią inaczej, odpowiada za odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych i koszty ewentualnego postępowania egzekucyjnego¹⁷.

Elementy te stanowią katalog zamknięty i zostały wymienione w art. 107 § 2 Ordynacji podatkowej. Warto więc dodać, że firmujący ponosi ponadto odpowiedzialność za podatki niepobrane oraz pobrane, a niewpłacone przez płatników lub inkasentów, odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych, niezwrócone w terminie zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług oraz za oprocentowanie tych zaliczek.

Zgodnie zaś z art. 108 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej organ w drodze decyzji określa odpowiedzialność osoby trzeciej za powstałe zobowiązanie podatkowe, tym samym postępowanie nie może być wszczęte przed upływem terminu zapłaty ustalonego zobowiązania przez pierwotnie zobowiązanego. Przy tym należy mieć na względzie, że w pierwszej kolejności to firmowany, czyli podatnik faktycznie prowadzący działalność gospodarczą, powinien być adresatem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. W przypadku braku terminowego uregulowania zobowiązania organ podatkowy jest uprawniony do wszczęcia postępowania egzekucyjnego wobec firmowanego. Przy tym postępowanie egzekucyjne może zostać wszczęte wobec firmującego wyłącznie w razie bezskuteczności egzekucji z majątku faktycznie prowadzącego działalność gospodarczą¹⁸.

4. WYJĄTKI

Należy pamiętać, że nie każdy stosunek faktyczny bądź prawny zachodzący między dwoma podmiotami, z czego jeden posługuje się danymi drugiego, będzie przesądzał o uznaniu podejmowanych działań za firmantwo. Jak już

wcześniej wspomniano, przykładem takiej sytuacji może być dokonywanie czynności na rzecz przedsiębiorstwa przez członka rodziny przedsiębiorcy¹⁹.

Ponadto na tle niniejszych rozważań należy zwrócić uwagę na kwestię osób, które na podstawie pełnomocnictwa bądź prokury podejmują czynności odnoszące skutek dla działalności gospodarczej mocodawcy. Zgodnie z art. 109¹ § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny²⁰ prokura jest pełnomocnictwem udzielonym przez przedsiębiorcę podlegającego obowiązkowi wpisu do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej albo do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego, które obejmuje umocowanie do czynności sądowych i pozasądowych, jakie są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Tym samym ta forma pełnomocnictwa daje umocowanie do zgodnego z prawem działania w imieniu innego przedsiębiorcy, ze skutecznością działań odnoszonych względem mocodawcy²¹. Ponadto należy zauważyć, że przekroczenie przez pełnomocnika zakresu uprawnień regulowanych treścią pełnomocnictwa nie przesądza automatycznie o odpowiedzialności na gruncie art. 113 Ordynacji podatkowej²².

Opisane przypadki należy natomiast odróżnić od udzielenia upoważnienia bądź pełnomocnictwa przez firmującego na rzecz firmanta, które stanowi jedną z wielu czynności mających na celu ukrycia firmantstwa. WSA w Gliwicach wskazuje, że dzięki temu firmant nie musi każdorazowo, przy każdej czynności, uzyskiwać podpisu osoby będącej formalnym właścicielem firmy. Ponadto to firmujący może przekazać władzę nad firmą przez złożenie swojego podpisu na pustej kartce, z której powstanie dokument utworzony przez firmanta, a firmujący otrzyma za to umówione wynagrodzenie²³.

5. PRZYCZYNY FIRMANCTWA

Zjawisko firmantstwa występuje najczęściej tam, gdzie firmującemu przysługują ulgi bądź zwolnienia podatkowe²⁴.

Ulga zgodnie z definicją zawartą w *Słowniku języka polskiego PWN* oznacza „obniżenie sumy, którą trzeba za coś zapłacić”²⁵. Niewątpliwie takie rozumienie ulgi jasno odwołuje się do odczuć emocjonalnych osoby, która musi ponieść jakiś wydatek, a zastosowanie wobec niej ulgi w konsekwencji prowadzi do pozytywnych odczuć.

Definicję legalną ulgi podatkowej ustawodawca zawarł w art. 3 ust. 6 Ordynacji podatkowej. Pojęcie to należy rozumieć jako przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku.

Niewątpliwie sytuacją korzystną dla podatnika jest uprawnienie do jakiegokolwiek ulgi, umożliwiającej mu zapłatę podatku w kwocie niższej niż określona na podstawie zasad ogólnych. Mowa jest tu jednak tylko o takich sytuacjach, w których będzie on działał w zgodzie z prawem i w granicach prawa, nie zaś w celu jego obejścia, czego przykład stanowi firmantstwo.

Warto zauważyć, że podmioty prowadzące działalność gospodarczą dopuszczają się tego typu oszustwa również wtedy, gdy na podstawie orzeczenia sądowego mają zakaz prowadzenia danej działalności czy też chcą nadal korzystać z przysługujących im świadczeń z tytułu prawa do emerytury bądź renty. Niekiedy może się zdarzyć również tak, że firmowany uzyskał dochód z innego źródła, którego nie chce ujawnić²⁶. Obiektywnie należy jednak przyjąć, że żaden z ww. powodów nie powinien stanowić bodźca do zachowań dewiacyjnych w formie posługiwania się cudzymi danymi celem uzyskania własnej korzyści.

6. PODSUMOWANIE

Reasumując rozważania podjęte w niniejszym artykule, należy pamiętać, że nie każde działanie pod cudzą firmą, nazwą bądź nazwiskiem stanowi oszustwo podatkowe. O firmantwie można mówić wyłącznie wtedy, kiedy zostaną spełnione określone przesłanki. Ich wystąpienie stanowi punkt wyjścia do odpowiedzialności firmowanego i firmującego.

Jedną z najważniejszych okoliczności jest wyrażenie zgody przez firmującego na działanie firmowanego w ramach nielegalnego procederu. Może się zdarzyć, że podmiot nie będzie posiadał świadomości, że inny podatnik korzysta z jego danych personalnych, firmy bądź nazwy. Taki przypadek jednak to nie firmantstwo, lecz kradzież cudzej tożsamości.

Co ważne, firmowany bardzo często nie działa w celu całkowitego uniknięcia opodatkowania, ale wyłącznie w celu jego zmniejszenia, np. korzysta z ulg w rzeczywistości przysługujących firmującemu. Co do zasady firmowany – w przeciwieństwie do firmującego – zawsze będzie odnosił korzyści na skutek dokonanego oszustwa.

W ocenie autorki słuszne jest działanie ustawodawcy polegające na wprowadzeniu przepisu przewidującego na gruncie prawa podatkowego solidarną odpowiedzialność obu podmiotów. Właściwe jest także uzależnienie odpowiedzialności karnoskarbowej od wysokości powstałego uszczerbienia. Obowiązujące sankcje niewątpliwie powinny chociaż w niewielkim stopniu zniechęcić zarówno podatnika, jak i firmującego do procederu firmantstwa.

Przypisy

- ¹ W. Nykiel, M. Sęk, *Karta praw podatnika. Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Łódź 2022, s. 42.
- ² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- ³ W. Nykiel, M. Sęk, dz. cyt., s. 42.
- ⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 13 stycznia 2022 r., II FSK 1259/19, LEX nr 3319864.
- ⁵ R. Dowgier, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, L. Etel (red.), LEX/el. 2021, art. 113.
- ⁶ Tamże.
- ⁷ I. Zgoliński, w: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, I. Zgoliński (red. nauk.), wyd. 2, LEX/el. 2021, art. 55.
- ⁸ Zob. art. 9 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1138.
- ⁹ I. Zgoliński, dz. cyt., art. 55.
- ¹⁰ Zob. art. 55 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859.
- ¹¹ D. Zalewski, *Oszustwo firmantstwa w handlu internetowym i VAT*, „Prawo i Podatki”, wydanie specjalne, 2012, nr 21, s. 12-17.
- ¹² Zob. art. 26 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.

- ¹³ S. Babiarz, w: B. Dauter i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 11, LEX/el. 2019, art. 113.
- ¹⁴ B. Sobocha, *Firmanctwo*, w: *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, I. Ożóg (red.), LEX/el. 2017.
- ¹⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Krakowie z dnia 15 kwietnia 2014 r., I SA/Kr 265/14, LEX nr 1525066.
- ¹⁶ B. Głowacka, *Firmanctwo a pomoc przy prowadzeniu czyjejś działalności gospodarczej*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2017, nr 7, s. 41-43.
- ¹⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 października 2014 r., I SA/GI 439/14, LEX nr 1647254.
- ¹⁸ B. Sobocha, dz. cyt., pkt 4.2.
- ¹⁹ B. Głowacka, dz. cyt., s. 41-43.
- ²⁰ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1360, dalej: k.c.
- ²¹ Zob. art. 109¹ § 1 k.c.
- ²² Wyrok NSA z dnia 29 maja 2018 r., I FSK 1411/16, LEX nr 2511222.
- ²³ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 18 marca 2021 r., I SA/Go 446/20, LEX nr 3164343.
- ²⁴ R. Dowgier, dz. cyt., art. 113.
- ²⁵ *Ulga*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/ulga.html>, dostęp: 8.09.2022.
- ²⁶ R. Dowgier, dz. cyt., art. 113.

Bibliografia

Literatura

- Głowacka B., *Firmanctwo a pomoc przy prowadzeniu czyjejś działalności gospodarczej*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2017, nr 7.
- Nykiel W., Sęk M., *Karta praw podatnika. Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Łódź 2022.
- Zalewski D., *Oszustwo firmanctwa w handlu internetowym i VAT*, „Prawo i Podatki”, wydanie specjalne, 2012, nr 21.

Źródła internetowe

- Babiarz S., w: B. Dauter i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 11, LEX/el. 2019.
- Dowgier R., w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, L. Etel (red.), LEX/el. 2021.
- Sobocha B., *Firmanctwo*, w: *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, I. Ożóg (red.), LEX/el. 2017.
- Ulga*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/ulga.html>, dostęp: 8.09.2022.
- Zgoliński I., w: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, I. Zgoliński (red. nauk.), wyd. 2, LEX/el. 2021.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1138.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 859.
- Ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1360.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2022 r., II FSK 1259/19, LEX nr 3319864.
- Wyrok NSA z dnia 29 maja 2018 r., I FSK 1411/16, LEX nr 2511222.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 października 2014 r., I SA/GI 439/14, LEX nr 1647254.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 18 marca 2021 r., I SA/Go 446/20, LEX nr 3164343.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 kwietnia 2014 r., I SA/Kr 265/14, LEX nr 1525066.