

Krzysztof Radzikowski

Charakter odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika w świetle metod wykładni prawa podatkowego

Kwartalnik Prawa Publicznego 7/1/2, 101-124

2007

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Krzysztof Radzikowski*

CHARAKTER ODPOWIEDZIALNOŚCI OSOBY TRZECIEJ ZA ZALEGŁOŚCI PODATKOWE PODATNIKA W ŚWIELE METOD WYKŁADNI PRAWA PODATKOWEGO

1. Wprowadzenie

Zgodnie z art. 107 ustawy z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ (dalej: Ordynacja podatkowa) w przypadkach i w zakresie przewidzianym w rozdziale 15 tej ustawy za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie. Na podstawie dalszych paragrafów tego artykułu osoby trzecie odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z następcą prawnym podatnika za przejęte przez niego zaległości podatkowe (§ 1a), a także z płatnikiem oraz inkasentem za podatki niedobrane oraz pobrane a niewpłacone przez płatnika lub inkasenta (§ 2 pkt 1). Zgodnie z art. 91 Ordynacji podatkowej do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy ustawy z 23.4.1964 r. – Kodeks cywilny² (dalej: Kodeks cywilny) dla zobowiązań cywilnoprawnych.

Bliższa analiza instytucji odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika pokazuje jednak, że nie dochodzi w tym

* Mgr Krzysztof Radzikowski – doradca podatkowy; doktorant w Zakładzie Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.

¹ T.j.: Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60, ze zm.

² Dz.U. Nr 16, poz. 93, ze zm.

zakresie do przejścia odpowiedzialności solidarnej w kształcie uregulowanym w Kodeksie cywilnym. Przedmiotem niniejszego artykułu jest wskazanie charakteru tej odpowiedzialności w świetle dostępnych metod wykładni prawa podatkowego i związków terminologicznych pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym.

2. Możliwe modele odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika

Odpowiedzialność osób trzecich musi znaleźć wyraźną, odrębną podstawę ustawową. Dokładnie muszą zostać przy tym określone przesłanki i podmioty tej odpowiedzialności.

W większości regulacji prawnych krąg osób odpowiedzialnych za cudze zobowiązania podatkowe jest powiązany z podatnikiem więzami ekonomicznymi lub osobistymi. Dla kwestii odpowiedzialności o charakterze majątkowym – jaką jest odpowiedzialność za zobowiązania i zaległości podatkowe – istotniejsze jest pytanie z jakiego majątku świadczenie zostanie wyegzekwowane, niż od kogo. W istocie substrat majątkowy jest ważniejszy – nawet w przypadku osób trzecich wyznaczonych za pomocą więzi osobistej (członkowie rodziny podatnika) zachodzi lub powinna zachodzić więź ekonomiczna. Więź ta musi zachodzić pomiędzy podatnikiem a osobą trzecią. Niedopuszczalne jest przesunięcie odpowiedzialności na „kolejne osoby trzecie”, powiązane odpowiednią więzią z osobami trzecimi względem podatnika. Takiego przesunięcia nie uzasadniają ani charakter analizowanej instytucji, ani jej cel, ani – tym bardziej – względy słuszności.

Ustawodawca musi ustalić kategorie podmiotów, które mogą ponosić odpowiedzialność jako osoby trzecie oraz przyjąć określony model takiej odpowiedzialności. Poszukując podstawowych cech instytucji odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe, należy przede wszystkim ustalić, jaka jest zależność odpowiedzialności takich osób oraz odpowiedzialności samego podatnika³. Teoretycznie istnieje możliwość budowy rozmaitych rozwiązań prawnych, poczynając od takich, w których odpowiedzialność osoby trzeciej miałaby charakter pierwszoplanowy, a odpowiedzialność podatnika miałaby charakter ograniczony. Rozwiązaniem mniej skrajnym, ale za to spotykanym w systemach prawnych,

³ A. Olesińska, *Zagadnienie modelu odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, PiP 1999, nr 1, s. 79.

jest równorzędność zasad odpowiedzialności podatnika oraz osób trzecich za zobowiązania podatkowe tego pierwszego. Ostatnim z możliwych do zastosowania rozwiązań jest takie, w którym odpowiedzialność osób trzecich ma charakter subsydiarny (posiłkowy) wobec odpowiedzialności samego podatnika. Wyraża się to w przyjęciu rozwiązań, w myśl których odpowiedzialność osoby trzeciej wchodziłaby w grę, gdy uzyskanie bądź wyegzekwowanie podatku od podatnika jest niemożliwe, bądź w istotny sposób utrudnione.

Ostateczny wybór przez ustawodawcę któregoś z przedstawionych wyżej rozwiązań determinują dwa czynniki: dążenie do efektywności systemu odpowiedzialności osób trzecich, które skłania do stawiania tych osób w sytuacji podobnej do tej, w jakiej znajduje się podatnik oraz wzgląd na społeczne i konstytucyjne ograniczenia w zakresie rozciągania odpowiedzialności za dług na inne podmioty niż sam dłużnik⁴.

Biorąc pod uwagę powyższe czynniki, można założyć, że odpowiedzialność podatnika ma z natury rzeczy pierwotny charakter. Konsekwencją takiego założenia byłoby poszukiwanie takich relacji pomiędzy odpowiedzialnością podatnika a odpowiedzialnością osoby trzeciej, w której ta druga odpowiedzialność miałaby charakter pomocniczy, akcesoryjny czy też wyjątkowy. W pojęciu relacji między odpowiedzialnością osoby trzeciej a odpowiedzialnością podatnika mieści się też kwestia konsekwencji powstania odpowiedzialności osoby trzeciej dla odpowiedzialności samego podatnika. Chodzi tu o odpowiedź na pytanie, czy powstanie odpowiedzialności osoby trzeciej zwalnia podatnika z obowiązku zapłaty podatku, czy też oznacza to jedynie poszerzenie kręgu osób, wobec których związek publiczno-prawny może kierować swoje roszczenie podatkowe.

Na początku należy zatem rozważyć zagadnienie samodzielności bądź akcesoryjności zobowiązania osoby trzeciej. Obciążając odpowiedzialnością osobę trzecią ustawodawca może teoretycznie albo wprowadzić osobę trzecią w miejsce podatnika (rezygnując tym samym z jego odpowiedzialności), albo powołać do życia nowy stosunek prawny z udziałem osoby trzeciej, który będzie istniał obok stosunku prawnego łączącego podatnika i wierzyciela podatkowego⁵. Pierwsze rozwiązanie ma z punktu widzenia wierzyciela podatkowego tę oczywistą słabość, że pozbawia go możliwości zaspokojenia ze strony zasadniczego dłużnika. Rozwiązanie takie wydaje się też trudne do zaakceptowania z punktu widzenia zasad słuszności.

⁴ Ibidem, s. 79.

⁵ A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Lublin 2000, s. 19.

Z punktu widzenia celu wprowadzenia instytucji odpowiedzialności osób trzecich do porządku normatywnego bardziej racjonalne wydaje się drugie z możliwych rozwiązań, w którym nadal istnieje stosunek zobowiązaniowy łączący podatnika i wierzyciela podatkowego, a obok niego powstaje stosunek zobowiązaniowy łączący osobę trzecią i wierzyciela podatkowego. Takie ukształtowanie odpowiedzialności wiąże się z koniecznością takiego ukształtowania stosunków, aby mimo wielości podmiotów odpowiedzialnych świadczenie mogło zostać spełnione tylko raz.

Ogólną przesłanką, a jednocześnie wstępnym warunkiem odpowiedzialności osoby trzeciej, jest niemożność wyegzekwowania podatku od podatnika. Wprowadzenie tego warunku możliwe jest na dwóch płaszczyznach: orzekania o odpowiedzialności osoby trzeciej albo kierowania egzekucji do jej majątku, jeżeli dobrowolnie nie wywiązała się z nałożonego na nią obowiązku. Niezależnie od tego, na której płaszczyźnie ustawodawca tego typu warunek ustanowi, jego istnienie nadaje odpowiedzialności osoby trzeciej charakter drugoplanowy w stosunku do odpowiedzialności samego podatnika. Nabiera ona cech odpowiedzialności posiłkowej (subsydiarnej, akcesoryjnej), uzależnionej od zachowania się podatnika. Istota odpowiedzialności posiłkowej polega na tym, że może być ona urzeczywistniona jedynie, gdy właściwy dłużnik nie wywiązał się w terminie ze swojego zobowiązania.

Relacja pomiędzy odpowiedzialnością podatnika a odpowiedzialnością osoby trzeciej może wyrażać się w pojęciach solidarności, relacji typu *in solidum* oraz subsydiarności⁶.

Solidarność dłużników, zwana także solidarnością bierną, jest jedną z dwóch postaci zobowiązań solidarnych. Według art. 366 Kodeksu cywilnego znamionują ją następujące cechy:

- wierzycielowi przysługuje wierzytelność o spełnienie jednego świadczenia,
- po stronie długu występuje kilka podmiotów,
- wierzyciel może żądać w całości lub w części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, przy czym zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia z długu pozostałych dłużników.

Jak wynika z powyższej definicji solidarność bierna wzmacnia pozycję wierzyciela, ponieważ ułatwia mu realizację jego wierzytelności i stwarza silne zabezpieczenie w postaci odpowiedzialności majątkowej

⁶ A. Olesińska, *Zagadnienie...*, s. 80.

ponoszonej przez kilku dłużników⁷. Solidarność bierna powstaje tylko wtedy, gdy wynika to ze szczególnej podstawy prawnej. Stanowią ją odpowiednie postanowienia czynności prawnej (z reguły zawarte w umowie stron) lub przepisy ustawy (art. 369 Kodeksu cywilnego). Wśród tej drugiej grupy największą doniosłość mają normy art. 370 Kodeksu cywilnego (według którego solidarność bierna powstaje, gdy kilka osób zaciągnęło zobowiązanie dotyczące ich wspólnego mienia) oraz art. 441 §4 Kodeksu cywilnego (łączącego powstanie solidarności biernej z faktem, że kilka osób ponosi odpowiedzialność za szkodę spowodowaną czynem niedozwolonym).

Pozycję prawną dłużników solidarnych charakteryzuje szereg elementów wskazujących na istnienie wspólnej więzi między nimi w odniesieniu do wierzyciela⁸. Przede wszystkim znajduje to wyraz we wspomnianej zasadzie, że zaspokojenie w jakikolwiek sposób wierzyciela przez któregośkolwiek z dłużników solidarnych zwalnia z zobowiązania pozostałych. Między współdłużnikami obowiązuje również zasada reprezentacji na ich korzyść – zwłoka wierzyciela względem jednego z dłużników solidarnych ma skutek względem współdłużników, a odnowienie dokonane pomiędzy wierzycielem a jednym z dłużników solidarnych zwalnia pozostałych dłużników solidarnych, chyba że wierzyciel zastrzegł, iż zachowuje przeciwko nim swoje prawa (art. 374 §§ 1 i 2 Kodeksu cywilnego). Jednakże zasada reprezentacji nie obejmuje przypadków zwolnienia z długu lub zrzeczenia się solidarności przez wierzyciela względem jednego z dłużników solidarnych – czynności te nie odnoszą się bowiem do pozostałych dłużników solidarnych (art. 373 Kodeksu cywilnego). Obowiązuje również zasada, że działania i zaniechania jednego z dłużników solidarnych nie mogą szkodzić pozostałym (art. 371 Kodeksu cywilnego). Tak więc przerwanie lub zawieszenie biegu przedawnienia (art. 372 Kodeksu cywilnego), zwłoka dłużnika, uznanie długu, zrzeczenie się zarzutu przedawnienia i tym podobne zachowania pogarszające pozycję jednego z dłużników nie wpływają na sytuację pozostałych dłużników solidarnych. W razie sporu z wierzycielem współdłużnikom solidarnym przysługują dwojakiego rodzaju zarzuty wobec wierzyciela:

- zarzuty osobiste (przysługujące określonej osobie względem wierzyciela),
- zarzuty, które ze względu na sposób powstania lub treść zobowiązania przysługują wspólnie wszystkim dłużnikom.

⁷ Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna*, Warszawa 2005, s. 104.

⁸ *Ibidem*, s. 105.

Jeżeli zapadł wyrok na korzyść jednego tylko z dłużników solidarnych uwzględniający zarzuty przysługujące wspólnie wszystkim dłużnikom, zwalnia on także pozostałych dłużników (art. 375 §2 Kodeksu cywilnego).

Zaspokojenie wierzyciela przez dłużnika lub dłużników solidarnych otwiera problem wzajemnych rozliczeń między nimi z tego tytułu⁹. Podstawę tych rozliczeń stanowi odrębny, wiążący ich stosunek wewnętrzny – treść tego stosunku może być określona w umowie lub wyznaczona przepisami prawa. Jeżeli więc jeden lub niektórzy z dłużników solidarnych przyczynili się do zaspokojenia wierzyciela w części większej, niżby wskazywał wiążący ich stosunek wewnętrzny, każdy z nich może żądać zwrotu odpowiedniej części od tych dłużników solidarnych, którzy nie świadczyli w ogóle albo zaspokoiли wierzyciela w mniejszej części niżby wynikało to ze wspomnianego klucza podziału (tzw. roszczenia regresowe). Gdyby nie udało się rozstrzygnąć problemu roszczeń regresowych na podstawie wewnętrznego stosunku łączącego współdłużników solidarnych, dłużnik, który spełnił świadczenie może żądać zwrotu od pozostałych dłużników solidarnych w częściach równych (art. 376 §1 Kodeksu cywilnego).

Fakt, że osoba trzecia i podatnik odpowiadają za ten sam dług, w związku z czym świadczenie powinno być wykonane tylko jeden raz, nie przesądza o tym, że ich odpowiedzialność musi mieć charakter solidarny. Przy braku solidarności ustawodawca jest jednak zobligowany do wyraźnego wskazania, że podmioty te odpowiadają za jedno zobowiązanie, w związku z czym wygasa ono na skutek zapłaty przez któregokolwiek z dłużników, oraz ustalenia, czy zapłata musi być dokonana w całości przez jednego z dłużników czy też dopuszczalne jest dokonywanie jej częściami przez oba podmioty. Uregulowania wymagałaby również kwestia swobody wierzyciela co do wyboru dłużnika oraz skutki skierowania żądania do jednego z dłużników dla odpowiedzialności pozostałych.

Powyższe okoliczności przywodzą na myśl odpowiedzialność na zasadzie solidarności nieprawidłowej (niewłaściwej, *in solidum*). W praktyce powstają sytuacje, w których każdy z dłużników zobowiązany jest do całości świadczenia, a jednocześnie brak jest podstaw do przyjęcia solidarności świadczenia, zaś jego podzielność przeszkadza stosowania reguł dotyczących zobowiązania niepodzielnego¹⁰. Wyłania się wówczas

⁹ Ibidem, s. 107.

¹⁰ B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, *Zobowiązanie in solidum*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1977, tom XVII, s. 33.

pytanie, czy mamy do czynienia z jakąś odrębną kategorię zobowiązania, czy też nie.

Chodzi tu o taką sytuację, w której jedna i ta sama osoba ma wierzycelność o to samo świadczenie do dwóch lub więcej osób z różnych tytułów prawnych, a z przepisów, ani z umowy nie będzie wynikać, aby istniała między zobowiązanymi solidarność bierna¹¹. Z klasycznym przykładem tej sytuacji mamy do czynienia w przypadku odpowiedzialności osoby, która przez niedopełnienie obowiązków nadzoru stworzyła warunki korzystne do popełnienia kradzieży, oraz sprawcy przywłaszczenia. Pierwsza z tych osób odpowiada z tytułu naruszenia obowiązków umownych (art. 471 i nast. Kodeksu cywilnego), a druga *ex delicto* (art. 415 Kodeksu cywilnego). W Kodeksie cywilnym nie znajdziemy podstawy do przyjęcia solidarności, lecz sądy uznawały, że każda z tych osób odpowiada za całość szkody, z tym wszakże zastrzeżeniem, że poszkodowany a otrzymać tylko jedno odszkodowanie¹². Podnoszono, że choć Kodeks cywilny nie zna instytucji solidarności przypadkowej, jednakże w sytuacji, w której uprawniony ma jedno roszczenie, jakiego może dochodzić od dwu lub więcej osób na podstawie różnych podstaw, należy w drodze analogii stosować do takiej sytuacji te elementy przepisów o solidarności, które są najbardziej zbliżone i odpowiadają celowi w charakterowi społeczno-gospodarczemu stosunku prawnego. Poza tym, podkreślano, że każda z osób odpowiedzialnych odpowiada za całość zobowiązania, ponieważ spowodowała szkodę w całości. Zachodzi tu niepodzielność przyczyny powstania zobowiązania – nie jest możliwe określenie części odpowiadającej każdemu z dłużników: na płaszczyźnie przyczynowości istnieje tylko alternatywa rozłączna: albo zachowanie każdej z osób odrębnie pozostaje w związku przyczynowym ze szkodą, albo nie pozostaje (i wówczas jej odpowiedzialność w ogóle nie wchodzi w rachubę).

Poprzez takie scharakteryzowanie odpowiedzialności *in solidum* należy przyjąć, że jest to odrębny typ zobowiązania i odpowiedzialności. Przy odpowiedzialności *in solidum* występuje kilka niezależnych od siebie zobowiązań, zaś powiązanie pomiędzy nimi wynika z faktu, że szkoda (możliwość zaspokojenia wierzyciela) może być tylko jedna – wobec tego świadczenie jednego z zobowiązanych zwalnia pozostałych. Każdy

¹¹ W. Czachórski, A. Brzozowski, M. Safjan, E. Skowrońska-Bocian, *Zobowiązania. Zarys wykładu*, Warszawa 2002, s. 123.

¹² Por. przykładowo: orzeczenie SN z 3.2.1962 r., sygn. 4 CR 456/61, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Cywilna oraz Izba Pracy i Ubezpieczeń Społecznych” 1963, nr 5, poz. 105 oraz wyrok SN z 18.12.1968 r., sygn. II CR 409/68, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Cywilna oraz Izba Pracy i Ubezpieczeń Społecznych” 1969, nr 11, poz. 207.

z dłużników odpowiada wówczas wobec wierzyciela według zasad ogólnych za całość świadczenia, ale zaspokojenie wierzyciela przez jednego z dłużników umarza długi pozostałych. Podobieństwo do solidarności biernej wyraża się przede wszystkim w tym, że wierzyciel może dochodzić całości lub części świadczenia od każdego z dłużników, a zaspokojenie wierzyciela przez jednego z nich zwalnia pozostałych. Dzieje się tak jednak jedynie ze względu na to, że odpada przedmiot roszczenia, skoro interes wierzyciela został już zaspokojony. Do zobowiązania *in solidum* należy stosować te przepisy dotyczące solidarności, które opierają się na odrębności zobowiązań każdego z dłużników solidarnych, natomiast nie znajdują nawet odpowiedniego zastosowania te normy Kodeksu cywilnego, które wywodzą się ze wspólnej więzi łączącej dłużników solidarnych¹³. Brak będzie zatem podstaw do stosowania w drodze analogii przepisów Kodeksu cywilnego o wzajemnej reprezentacji, czy też o regresach między dłużnikami solidarnymi.

Odpowiedzialność posiłkowa (subsydiarna) oznacza, że wierzyciel może żądać od takiego dłużnika świadczenia dopiero, gdy dłużnik główny spóźnia się ze swoim świadczeniem, a nawet, gdy minie pewien termin od zawiadomienia dłużnika odpowiadającego posiłkowo o tym opóźnieniu¹⁴. Klasycznym przykładem zastosowania odpowiedzialności subsydiarnej jest umowa poręczenia. Odpowiedzialność subsydiarna tym różni się od solidarnej, że zawisła jest zawsze od długu głównego. Umowa lub ustawa zastrzega w tej sytuacji, że odpowiedzialny subsydiarnie odpowiada dopiero w dalszej kolejności – po dłużniku głównym, określając jednocześnie zdarzenie, od zaistnienia którego zależy powstanie tej odpowiedzialności (np. bezskuteczna egzekucja z majątku dłużnika)¹⁵. Poza tym, mimo zaspokojenia wierzyciela dług nie wygasa, albowiem odpowiadający posiłkowo wstępuje w dotychczasowy stosunek prawny w miejsce zaspokojonego wierzyciela (tak dzieje się w przypadku umowy poręczenia – art. 518 §1 Kodeksu cywilnego).

Odpowiedź na pytanie o wybór przez ustawodawcę podatkowego jednego z możliwych modeli odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatnika lub zbudowanie autonomicznej instytucji prawno-podatkowej łączącej w sobie elementy różnych typów cywilnoprawnych modeli odpowiedzialności kilku dłużników wymaga wskazania

¹³ S. Garlicki, *Odpowiedzialność in solidum*, „Nowe Prawo” 1961, nr 4, s. 437.

¹⁴ W. Czachórski, A. Brzozowski, M. Safjan, E. Skowrońska-Bocian, *Zobowiązania...*, s. 555.

¹⁵ G. Bieniek [red.], *Komentarz do kodeksu cywilnego – księga trzecia: zobowiązania*, t. II, Warszawa 1997, s. 453.

zasad wykładni prawa podatkowego oraz wskazania charakteru powiązań terminologicznych pomiędzy prawem cywilnym a prawem podatkowym.

3. Metody wykładni prawa podatkowego

Wyróżnia się trzy podstawowe grupy dyrektyw interpretacyjnych wykładni prawa: językowe, systemowe i funkcjonalne¹⁶. Są to dyrektywy pierwszego stopnia. Wyróżnia się również dyrektywy interpretacyjne drugiego stopnia wyznaczające sposób posługiwania się dyrektywami interpretacyjnymi pierwszego stopnia, a w szczególności kolejność posługiwania się nimi (dyrektywy proceduralne) oraz wybór znaczenia przypisywanego interpretowanemu tekstowi wówczas, gdy jego znaczenie ustalone na podstawie dyrektyw pierwszego stopnia jest rozbieżne (dyrektywy preferencyjne)¹⁷. W związku z powyższym wyróżnia się trzy rodzaje wykładni prawa: językową, systemową i funkcjonalną¹⁸.

Punktem wyjścia wykładni prawa jest tekst normatywny, gdyż to za jego pośrednictwem ustawodawca przekazuje do wiadomości obywatelom określone normy postępowania. Wykładnia językowa polega na posługiwaniu się dyrektywami wskazującymi, w jaki sposób należy ustalić znaczenie przepisu ze względu na jego kontekst językowy. Są to w szczególności dyrektywy związane ze słownictwem, składnią i konstrukcją tekstu prawnego¹⁹. W języku, jakim posługuje się prawo, dominują elementy naturalnego języka etnicznego, które jednak współistnieją z elementami sztucznymi, skonstruowanymi dla potrzeb prawa²⁰.

Wykładnia językowa jest nie tylko punktem wyjścia interpretacji prawa, ale powinna też wytyczać jej granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym, gdyż formuła słowna jest granicą wszelkiego dopuszczalnego sensu²¹. W większości nauka prawa podatkowego odrzuca ograniczanie interpretacji prawa podatkowego do wykładni gramatycznej, widząc ją jednak – rozumianą jako „możliwy sens słów” – jako istotną granicę wszelkiej wykładni prawa. Kompleksowość

¹⁶ Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 280.

¹⁷ J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 120.

¹⁸ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 442.

¹⁹ S. Wronkowska, M. Zieliński, *O korespondencji dyrektywy redagowania i interpretowania tekstu prawnego*, „*Studia Prawnicze*” 1985, nr 3–4, s. 308 i nast.

²⁰ T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*, „*Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego*” Warszawa – Kraków 1986, s. 36.

²¹ R. Mastalski, *Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego*, „*Przegląd Podatkowy*” 1999, nr 8, s. 3.

wykładni prawa podatkowego wyraża się w równoczesnym dokonywaniu wykładni językowej, systemowej i celowościowej, a wykładnia językowa stanowi punkt wyjścia do dalszej interpretacji²². Oznacza to jednak konieczność definitywnego (niejako zwrotnego) porównania rezultatów otrzymanych przy użyciu kolejnych rodzajów wykładni z wykładnią językową, co powinno oznaczać, że wykładnia językowa rozpoczyna i kończy proces interpretacji prawa poprzez zbadanie, czy ostateczne rezultaty wykładni mieszczą się w formule słownej tekstu prawnego. Etapami pośrednimi wykładni są wykładnia systemowa i funkcjonalna. Również wykładnia rozszerzająca i funkcjonalna musi się jednak mieścić w ramach możliwego znaczenia leksykalnego danego pojęcia²³.

Powyższe nie oznacza, że możliwe językowe znaczenie tekstu jest barierą bezwzględną interpretacji tekstu prawnego, lecz do jej przekroczenia niezbędne jest silne uzasadnienie aksjologiczne, odwołujące się przede wszystkim do wartości konstytucyjnych²⁴. Niemniej jednak odejście od interpretacji językowej staje możliwe – a wręcz niezbędne – w dwóch sytuacjach (i) gdy nie dostarcza ona rezultatów jednoznacznych, (ii) gdy jej rezultaty są jednoznaczne, ale stoją w zasadniczej sprzeczności z przestrzeganą przez interpretatora hierarchią wartości²⁵, co można odnieść do trzech sytuacji: (i) znaczenie to pozostaje w oczywistym konflikcie lub sprzeczności ze znaczeniem innych norm systemu, zwłaszcza gdy te normy mają wyższą moc prawną, (ii) znaczenie to prowadzi do rażąco niesprawiedliwych rozstrzygnięć lub pozostaje w oczywistej sprzeczności z powszechnie akceptowanymi normami moralnymi, (iii) znaczenie to prowadzi do absurdalnych z punktu widzenia społecznego lub ekonomicznego konsekwencji²⁶.

Wykładnia systemowa polega na ustaleniu znaczenia przepisu ze względu na system prawa, do którego należy²⁷. Poszczególne przepisy powinny być interpretowane we wzajemnym związku z całością danego systemu prawnego.

Stosując tę metodę poszukuje się związków znaczeniowych przepisów prawa w dwóch płaszczyznach: zewnętrznej i wewnętrznej²⁸. W pierwszym przypadku chodzi o umiejscowienie przepisów w systemie prawnym

²² L. Etel [red.], *Prawo podatkowe*, Warszawa 2005, s. 65.

²³ L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów*, Toruń 2002, s. 26.

²⁴ K. Pleszka, *Językowe znaczenie tekstu prawnego jako granica wykładni*, [w:] M. Zirk-Sadowski (red.), *Filozoficzno-teoretyczne problemy sądowego stosowania prawa*, Łódź 1997, s. 77.

²⁵ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 20.

²⁶ L. Morawski, op.cit., s. 101.

²⁷ J. Wróblewski, op.cit., s. 134.

²⁸ P. Karwat, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. I, Warszawa 2006, s. 41 i nast.

danego kraju, tj. o ich interpretację w kontekście porządku prawnego, do którego należą. Istotne znaczenie ma hierarchia aktów prawnych danego systemu prawa oraz stosunek prawa wewnętrznego do prawa międzynarodowego. Płaszczyzna wewnętrzna dotyczy związków znaczeniowych przepisów prawa podatkowego w ramach systemu tego prawa.

Poza brzmieniem aktu normatywnego konieczne jest ustalenie miejsca interpretowanego przepisu w systemie prawa oraz jego celu. Funkcjonalne dyrektywy interpretacji prawa nakazują spośród dopuszczalnych na gruncie reguł znaczeniowych danego języka etnicznego sensów tekstu prawnego wybrać takie znaczenie, przy którym odtworzone na jego podstawie normy miałyby najsilniejsze uzasadnienie aksjologiczne w przyjmowanym systemie wartości²⁹. Warto zauważyć, że dokonując wykładni celowościowej należy szukać woli prawodawcy współczesnego, a nie historycznego – tzn. stosować dynamiczną teorię wykładni prawa³⁰.

Podstawowa dyrektywa wykładni celowościowej nakazuje nadać interpretowanemu tekstowi prawnemu znaczenie, które jest zgodne z celem tego tekstu. Stosując tę wykładnię interpretator wiąże brzmienie słów aktów prawnych z sensem i celem przepisów prawnych, przy czym granicą tej wykładni wydaje się możliwy sens słów, za pomocą których ustawodawca wyraża swoją wolę. Wykładnię celowościową należy stosować przede wszystkim przy interpretacji przepisów o charakterze klauzul generalnych lub o charakterze oceniającym. Niemniej jednak stosowanie tej metody dopuszcza się także, gdy z językowego punktu widzenia tekst jest wieloznaczny, a nawet wówczas, gdy jest jednoznaczny. W skrajnych przypadkach prowadzi to do nadania tekstom prawnym przez wykładnię celowościową znaczenia odbiegającego od ich znaczenia językowego³¹.

4. Związki terminologiczne pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym

W literaturze prezentowane są trzy koncepcje dotyczące zbieżności terminologicznej pomiędzy prawem cywilnym i prawem podatkowym: koncepcja „pojęć przejętych”, koncepcja „pojęć swoistych” oraz koncepcja „woli ustawodawcy”³².

²⁹ Z. Ziemiński, op.cit., s. 292.

³⁰ B. Brzeziński, *Wykładnia celowościowa w prawie podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 1, s. 14.

³¹ T. Gizbert-Studnicki, op.cit., s. 60.

³² Zob. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2003, s. 188 i nast.

Koncepcja „pojęć przejętych” wyraża się w odrzuceniu zasady autonomii prawa podatkowego. Polega ona na przyjęciu założenia, że użycie przez ustawodawcę podatkowego nazwy „ze słownika” cywilistycznego jest równoznaczne z recypowaniem odpowiedniej instytucji prawa cywilnego. Podstawowym argumentem przemawiającym na rzecz tej koncepcji jest zasada jedności systemu prawa. Wynika z niej m. in. to, że ustawodawca powinien (choć nie musi) używać jednej nazwy na oznaczenie jednego pojęcia i różnych nazw na oznaczenie różnych pojęć. Niemniej jednak w tym momencie należy zwrócić uwagę na fakt, iż wykładnia językowa jest tylko jednym z etapów interpretacji tekstu prawnego, a wnioski o tożsamości pojęć wywiedziony z tożsamości nazw nie znajduje *in abstracto* poparcia w wykładni systemowej.

Koncepcja „pojęć swoistych” polega na odrzuceniu „pojęć przejętych” z innych gałęzi prawa (zwłaszcza prawa cywilnego) i tworzenie ich przez prawodawcę podatkowego na potrzeby prawa podatkowego nawet używając nazw, które na gruncie prawa cywilnego oznaczają coś innego. Przyjęcie tej koncepcji oznacza pełną akceptację zasady autonomii prawa podatkowego w jej skrajnej postaci.

Koncepcja „woli ustawodawcy” wyraża się w stanowisku, że każda wola ustawodawcy w zakresie sposobu posługiwania się pojęciami w prawie podatkowym podlega ustaleniu w drodze wykładni prowadzonej wieloma metodami (tj. nie ograniczając się wyłącznie do wykładni językowej). W szczególności będzie to również tzw. „gospodarcza wykładnia prawa podatkowego”, na etapie której dojdzie ostatecznie do ustalenia treści interpretowanego terminu (z ograniczeniem do możliwego sensu słów ustawy) lub będzie możliwe stwierdzenie, że treść ta jest tożsama z pojęciem cywilnoprawnym.

W takiej sytuacji możliwa jest recepcja pojęć cywilnoprawnych na grunt prawa podatkowego przy zachowaniu komplementarności zasady autonomii prawa podatkowego oraz zasady jedności obowiązującego prawa. W tym celu ustawodawca podatkowy nie musi wyraźnie wyartykułować odesłania do prawa cywilnego, aby wyrazić wolę stosowania w prawie podatkowym pojęć przejętych.

Koncepcja „woli ustawodawcy” pozbawiona jest tych mankamentów, którymi obarczona jest koncepcja „pojęć przejętych”³³. Przede wszystkim nie wywodzi ona zbyt daleko idących wniosków z tożsamości terminów (nazw) używanych w prawie podatkowym i prawie cywilnym. Takie zjawisko postrzegane jest wyłącznie jako jedna z okoliczności procesu

³³ Ibidem., s. 202 i 205.

wykładni prawa i nie uzależnia prawa podatkowego z siatką pojęć prawa cywilnego. Koncepcja ta jest również zgodna z zasadą praworządności, ponieważ organy podatkowe stosują tylko te przepisy, do których stosowania są powołane – tzn. przepisy materialnego prawa podatkowego. Na ich bowiem podstawie odbywa się przejmowanie pojęć, a co za tym idzie i przepisów, prawa cywilnego w sposób mniej lub bardziej wyraźny, zawsze jednak możliwy do stwierdzenia za pomocą stosowanych metod wykładni prawa podatkowego. Koncepcja ta pozwala na pełnienie przez wykładnię językową przypisywanej jej w doktrynie granicy możliwego sensu słów, nie zacieśniając go jednak do granicy dosłownego rozumienia.

Warto również przytoczyć w tym zakresie poglądy S. Rosmarina³⁴. Autor ten rozważa kwestię terminologii używanej w prawie podatkowym w kontekście problemu obejścia prawa podatkowego. Autor ten zauważył, że prawo podatkowe nie musi używać z logicznej konieczności pojęć zaczerpniętych z prawa cywilnego, wiążąc tym samym obowiązek zapłaty podatku z sytuacjami, które podlegają kwalifikacji prywatno-prawnej. Niemniej jednak nie jest uzasadniony wniosek przeciwny, że prawo podatkowe zawsze operuje pojęciami swoistymi, wiążąc tym samym obowiązek podatkowy z sytuacją faktyczną albo gospodarczą bez względu na ich klasyfikację prywatno-prawną. To od woli ustawodawcy zależy, jakich pojęć używa ustawodawca podatkowy, zaś rzeczą wykładni jest ustalenie woli władcy, czy wiąże on podatek z sytuacją prywatno-prawną, czy też z innymi sytuacjami, niezależnie od ich klasyfikacji prywatno-prawnej. Autor ten rozważa dalej zagadnienie tożsamości lub odrębności znaczenia nazw, które są jednocześnie używane w prawie prywatnym oraz prawie podatkowym. Uznał on, że użycie w prawie podatkowym nazwy oznaczającej pojęcie wykształcone w prawie prywatnym nie jest tożsame z przejęciem tego pojęcia na grunt prawa podatkowego. Z użycia nazwy nie wynika bowiem rozstrzygnięcie problemu, czy ustawa podatkowa operuje pojęciem przejętym czy też swoistym. O tym decyduje „wola władcy”, którą ustala się w drodze wykładni. Z „nakazu władcy” nazwy użyte na oznaczenie pojęć prawa cywilnego służą do budowania określonych pojęć w prawie podatkowym – są ich budulcem, a pojęcia te stanowią część składowych nowych kompleksów pojęć i uzyskują cechy swoiste, niezbędne do założonych przez normodawcę celów opodatkowania. Podsumowując wywody, autor ten stwierdza, że słowo jest jedynie powłoką, granicą sensu, decyduje zaś wola prawodawcy. O ile opodatkowanie sytuacji w istocie

³⁴ S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 135, 139, 170–172, 186, 224–225, 233–234.

(gospodarczo) takich samych, a różniących się jedynie kwalifikacją prywatno-prawną, da pomieścić się w granicach zakreślonych użytą nazwą, wówczas – gdy taka jest wola ustawodawcy – należy je uznać za podległe opodatkowaniu. Natomiast, gdy stwierdzi się, że wola władcy jest użyć pojęć przejętych (tj. powiązać daninę z kwalifikacją prywatno-prawną), należy uznać, że przedmiotem opodatkowania jest dana sytuacja o tyle, o ile ujęta jest w określonej „formę” prawa cywilnego. W tym kontekście cytowany autor rozważa też problem obejścia prawa podatkowego – jeżeli ustawodawca chciał opodatkować sytuację prywatno-prawną, używając pojęć przejętych, to podatnik przez możliwość dokonania innej czynności prawnej może legalnie uniknąć opodatkowania. Jeżeli wola ustawodawcy było poddanie opodatkowaniu sytuacji faktycznej, a jedynie opisanej przy użyciu nazw z zakresu prawa prywatnego, to dokonanie innej czynności prawnej (której nazwa nie odpowiada nazwie użytej przez ustawodawcę) będzie nieskuteczne jako zmierzające do obejścia prawa podatkowego.

Zwolennikami koncepcji „woli ustawodawcy” są B. Brzeziński i J. Jezierski³⁵. Autorzy ci stwierdzają, że zarówno prawo podatkowe, jak i prawo cywilne funkcjonują w obrębie jednego systemu prawnego. Stosowanie tego samego terminu w przepisach należących do różnych gałęzi prawa powinno – ale nie musi – oznaczać, że mamy w obu przypadkach z pojęciem o tej samej treści. O zakresie treściowym danego pojęcia nie decyduje bowiem użyta dla oznaczenia go nazwa (wykładnia literalna), ale także sposób użycia danego terminu w tekście prawnym (wykładnia systemowa) oraz konsekwencje, jakie z punktu widzenia celu danej normy wywołuje przypisanie danemu terminowi określonego znaczenia (wykładnia celowościowa). W wykładni przepisów operujących terminami zbieżnymi z tymi, używanymi w prawie cywilnym, należy wychodzić z założenia, że pojęcia prawa podatkowego mają identyczną treść jak odpowiednie pojęcia prawa cywilnego. Może się jednak okazać, że wykładnia systemowa, a zwłaszcza funkcjonalna uzasadniać będzie wniosek, że zakres treściowy pojęć oznaczonych w prawie podatkowym i prawie cywilnym tym samym terminem nie jest jednakowy, a więc w istocie, że mamy do czynienia z dwoma różnymi pojęciami. Z powyższego wynika, że w prawie podatkowym występować mogą zarówno pojęcia przejęte z innych gałęzi prawa, a więc charakteryzującymi się tymi wszystkimi cechami, jakie posiadają na gruncie zespołu norm tworzących tę gałąź prawa, jak też z pojęciami swoistymi. Wśród pojęć swoistych można wyróżnić

³⁵ B. Brzeziński, J. Jezierski, *Z problematyki wykładni prawa podatkowego*, [w:] C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska (red.), *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, „Acta Universitatis Lodzianis – Folia Iuridica” 54, Łódź 1992, s. 155–157.

dwie grupy: (i) spotykane wyłącznie na gruncie prawa podatkowego oraz (ii) mające swoje – zbliżone kształtem choć nieidentyczne – odpowiedniki w innych gałęziach prawa. O tym, czy dane pojęcie jest przejęte z innej gałęzi prawa decyduje w ostatecznym rozrachunku wykładnia przepisów prawa podatkowego.

Koncepcja „woli ustawodawcy” znalazła także wyraz w zapatrywaniach orzecznictwa. W wyroku NTA z 5.2.1930 r.³⁶ stwierdzono, że „w tych wypadkach, kiedy ustawa podatkowa posługuje się terminami technicznymi z dziedziny prawa prywatnego, nie nadając i przytem dla swego zakresu wyraźnie szczególnego znaczenia, ani nie dając w tym kierunku choćby pośrednio wskazówek, przyjąć należy, że używa tych terminów w tem znaczeniu, jakie z niemi wiąże właściwa dla nich dziedzina prawa. Otóż ten właśnie przypadek zachodzi w rozpoznawanej sprawie. Brak bowiem jakiegokolwiek wskazówki, by intencją ustawodawcy było stworzyć dla dziedziny podatku przemysłowego szczególne pojęcie pośrednika handlowego”. W wyroku NSA z 7.11.1991 r.³⁷, stwierdzono, że w każdym wypadku przejmowania przez prawo podatkowe pojęć prawa cywilnego należy badać, czy takie przejęcie w konkretnej sytuacji nie będzie sprzeczne z celami prawa podatkowego, należącego do sfery prawa publicznego. W uchwale NSA z 24.6.1996 r.³⁸ stwierdzono, że „konsekwencją autonomicznego charakteru prawa podatkowego jest m. in. to, że nazwy przyjęte przez to prawo z innych dziedzin prawa nie oznaczają najczęściej tych samych pojęć. Nazwy te bowiem służą do budowania określonych pojęć w prawie podatkowym, a pojęcia te wraz z innymi cechami ustaw podatkowych stanowią część składową nowych kompleksów prawnych i uzyskują cechy szczególne, niezbędnych do założonych przez ustawodawcę celów opodatkowania. (...) Ustawodawca jednak posługuje się niekiedy w prawie podatkowym pojęciami z innych dziedzin prawa bez ich zmiany lub modyfikacji, lecz czyni to zasadniczo tylko wtedy, gdy uzna, że pojęcia te mogą być wykorzystane do realizacji celów opodatkowania. Prawo podatkowe więc, używając nazw analogicznych jak w innych gałęziach prawa, albo może im przypisywać takie znaczenie jak w danej dziedzinie prawa, albo też znaczenie szczególne, uzależnione od celów, jakie ustawodawca zamierza realizować”. W wyrokach z 30.8.1996 r.³⁹ i 6.12.1996 r.⁴⁰ stwierdzono, że „jest rzeczą wiadomą – aczkolwiek tego rodzaju praktyka nie

³⁶ L. rej. 1287/27, opubl. [w:] „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1930, nr 9, poz. 164.

³⁷ Sygn. SA/Po 1198/91, ONSA 1992, nr 1, poz. 8 oraz OSP 1993, nr 10, poz. 204 wraz z glosą B. Brzezińskiego i M. Kalinowskiego.

³⁸ Sygn. FPK 6/96, ONSA 1996, nr 3, poz. 106.

³⁹ Sygn. III SA 962/94, LEX nr 27293.

⁴⁰ Sygn. III SA 1091/94, LEX nr 24418.

jest wskazana – że ustawodawca może w różnych ustawach nadawać temu samemu terminowi odmienną treść. Tak się dzieje niekiedy w prawie podatkowym, regulującym specyficzną i autonomiczną dziedzinę prawa. Sięgać należy wówczas nie tylko do wykładni gramatycznej danego przepisu, ale poszukując celu, jaki przyświecał ustawodawcy korzystać z innych rodzajów wykładni, a w tym w szczególności z wykładni celowościowej i systemowej”. W uchwale NSA z 25.11.1996 r.⁴¹ czytamy: „skoro ustawa podatkowa nie zawiera definicji sprzedaży, należy w tym zakresie odwołać się do pojęcia umowy sprzedaży zawartego w prawie cywilnym. Wprawdzie prawo podatkowe, jako autonomiczna gałąź prawa posługuje się często pojęciami własnymi, swoistymi, jednakże odwołuje się również do pojęć i instytucji prawnych ukształtowanych w innych gałęziach prawa, w tym przypadku w prawie cywilnym”. W wyroku z 19.8.1998 r.⁴² NSA stwierdził, że „posługiwanie się w przepisach prawa podatkowego terminologią i pojęciami zastanymi w prawie cywilnym nie może być rozumiane jako nakaz stosowania w całości dorobku wypracowanego przez tę dziedzinę. Naczelny Sąd Administracyjny wielokrotnie podkreślał w swoim orzecznictwie samodzielność pojęciową prawa podatkowego. Niektóre spośród terminów w nim występujących pomimo tego samego brzmienia [co w prawie cywilnym – K.R.] opisują inny zakres pojęciowy. Z drugiej jednak strony autonomia prawa podatkowego nie jest samodzielnością absolutną. Pojęcia zaczerpnięte z innych gałęzi prawa nie mogą nabierać całkowicie nowego znaczenia”. W uchwale NSA z 10.7.2000 r.⁴³ czytamy: „zgodzić trzeba się z poglądem, że jeżeli z treści prawa podatkowego nie daje się wyprowadzić odmiennej definicji pojęcia prawnego, recypowanego z innego działu prawa, to może ono być wyjaśnione tylko w takim sensie, w jakim zostało użyte w przepisie źródłowym”.

5. Tło historyczne regulacji dotyczących odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika

W wielu przypadkach ustawodawca podatkowy używa licznych określeń pochodzących z języka cywilistycznego bez określenia swoistego, podatkowego znaczenia tych terminów. Rodzi to wątpliwość,

⁴¹ Sygn. FPS 5/96, ONSA 1997, nr 2, poz. 43.

⁴² Sygn. I SA/Łd 1719/96, LEX nr 36210.

⁴³ Sygn. FPS 3/00, ONSA 2001, nr 1, poz. 8; zob. też: wyrok NSA z 24.2.1995 r., sygn. SA/Wr 1854/94, „Prokuratura i Prawo – Dodatek Orzecznictwo” 1995, nr 10, s. 25.

czy ustawodawca ukształtował prawno-podatkowy stan faktyczny opierając się na instytucjach cywilnoprawnych, czy też użył cywilistycznych terminów w innym znaczeniu. Użycie przez ustawodawcę podatkowego terminu o ściśle określonym znaczeniu cywilistycznym niekoniecznie musi oznaczać przejęcie danej instytucji prawa cywilnego. Przykładem takiej sytuacji jest właśnie „solidarna” odpowiedzialność osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika. Warto w tym miejscu prześledzić też powojenną historię rozwiązań normatywnych w analizowanym zakresie.

Zgodnie z art. 9 ust. 3 dekretu z 16.5.1946 r. o zobowiązaniach podatkowych⁴⁴ osoby trzecie odpowiadały za zobowiązania podatkowe podatnika w przypadkach i na zasadach określonych w tym dekrete. Podstawą odpowiedzialności była odrębna decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej, w której ustalano wysokość kwoty, za którą odpowiada osoba trzecia (art. 9 ust. 4 dekretu). W kolejnych artykułach dekretu (10–20) wskazywano poszczególne kategorie osób trzecich odpowiedzialnych za zobowiązania podatkowe podatnika zastrzegając, że osoby takie odpowiadają „solidarnie z podatnikiem”.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 dekretu z 26.10.1950 r. o zobowiązaniach podatkowych⁴⁵ osoby trzecie odpowiadały za zobowiązania podatkowe podatnika w przypadkach i na zasadach określonych w dekrete. W kolejnych przepisach dotyczących odpowiedzialności małżonka i innych członków rodziny podatnika (art. 16 dekretu), nabywcy praw majątkowych podatnika (art. 18 i 21 dekretu), użytkownika lub dzierżawcy nieruchomości należącej do podatnika (art. 20 dekretu), współników i członków zarządu spółek (art. 23 i 24 dekretu) wskazano model odpowiedzialności solidarnej osób trzecich oraz podatnika za jego zaległości podatkowe. Zgodnie jednak z art. 15 ust. 2 dekretu organ finansowy właściwy dla ustalania zobowiązania podatkowego ustalał w odrębnej decyzji odpowiedzialność osoby trzeciej ze wskazaniem kwoty, za którą odpowiada osoba trzecia.

W przepisach dekretu brak było wskazania definicji tak pojętej odpowiedzialności, stąd zasadne wydawało się przyjmowanie znaczenia tego terminu zgodnie z prawem zobowiązań. Niemniej jednak pojęcie solidarności w przepisach o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich nie było identyczne z pojęciem solidarności przyjętym w prawie zobowiązań⁴⁶. „Solidarna” odpowiedzialność osoby trzeciej z podatnikiem miała następujące cechy charakterystyczne:

⁴⁴ Dz.U. Nr 27, poz. 173 ze zm.

⁴⁵ Dz.U. Nr 49, poz. 452 ze zm.

⁴⁶ M. Gintowt-Jankowicz, *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny podatnika i innych osób trzecich*, Warszawa 1973, s. 23.

- następowała wyraźna gradacja dłużników – określono bowiem, że w pierwszej kolejności należy dochodzić należności od podatnika,
- poza zasadą, że zaspokojenie wierzyciela przez jednego z dłużników zwalnia pozostałych, nie mają zastosowania do dłużników zobowiązań podatkowych inne przejawy więzi wspólnej, jaką w myśl przepisów Kodeksu cywilnego wytwarza solidarność,
- osoby trzecie odpowiedzialne za zobowiązania podatkowe podatnika nie mogą bronić się zarzutami w takim zakresie, jaki przewidziany jest dla dłużników solidarnych w prawie zobowiązań.

Przesądzenie kolejności dochodzenia zaległości w wyżej określony sposób charakteryzuje odpowiedzialność posiłkową. Kwestia formy odpowiedzialności jako sposobu ukształtowania wzajemnej więzi pomiędzy dłużnikami wymaga uwzględnienia nie tylko relacji podatnik – osoba trzecia, lecz także wypadku, gdy istnieją przesłanki obciążenia odpowiedzialnością podatkową więcej niż jednej osoby trzeciej⁴⁷. Wzajemny stosunek odpowiedzialności kilku osób trzecich jest znacznie prostszy, gdyż są one równorzędnymi dłużnikami (po wydaniu decyzji o ich odpowiedzialności jako osób trzecich). Każda z tych osób jest dłużnikiem odpowiedzialnym za cudze zobowiązanie podatkowe – brak jest tutaj okoliczności uzasadniających określenie kolejności w dochodzeniu zaległości lub wyznaczających wysokość kwot dochodzonych od każdej z tych osób. Nie ma więc przeszkód, aby wzajemny stosunek odpowiedzialności osób trzecich pomiędzy sobą ukształtowany był jako odpowiedzialność solidarna w rozumieniu prawa zobowiązań.

Zgodnie z art. 40 ustawy z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych⁴⁸ (dalej: ustawa o zobowiązaniach podatkowych), za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają również osoby trzecie, jeżeli zachodzą przewidziane w ustawie okoliczności. Podstawą odpowiedzialności osoby trzeciej jest odrębna decyzja organu podatkowego (art. 40 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych). W postępowaniu tym osoba trzecia nie może jednak kwestionować wcześniejszych ustaleń dokonanych przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego wobec podatnika dotyczących np. podstawy opodatkowania, wysokości podatku, terminu płatności i.t.p. Odpowiedzialność osoby trzeciej dotyczy bowiem dochodzenia należnych podatków, a nie ustalenia ich wysokości⁴⁹.

⁴⁷ Ibidem, s. 25.

⁴⁸ T.j.: Dz.U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.

⁴⁹ Wyrok NSA z 13.6.1986 r., sygn. III SA 1123/85, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, nr 2, poz. 46.

Dalej, w art. 41–48a, ustawa o zobowiązaniach podatkowych wymieniała poszczególne kategorie podmiotów odpowiedzialnych jako osoby trzecie, posługując się sformułowaniem, że osoby te odpowiadają „solidarnie z podatnikiem”. Zgodnie natomiast z art. 40 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych organ podatkowy odstępował od orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osób trzecich ze względu na zasady współżycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze.

Na gruncie tej ustawy zauważano, że odpowiedzialność osób trzecich ma charakter posiłkowy i gwarancyjny, co oznacza, że realizacja zobowiązania podatkowego obejmuje przede wszystkim podatnika i wszelkie środki zmierzające do poboru należności podatkowych powinny być najpierw skierowane do niego. Odpowiedzialność podatkowa podatnika za zaległe zobowiązania podatkowe jest objęta preponderancją realizacji i egzekwowania przed taką samą odpowiedzialnością osób trzecich, które wolno obciążać konsekwencjami dopiero wówczas, gdy podatnik nie wykonuje swojego zobowiązania w terminie i we właściwy sposób⁵⁰.

6. Podatkowa definicja solidarnej odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika de lege lata

Jak już wspomniano we wstępie, zgodnie z art. 107 Ordynacji podatkowej w przypadkach i w zakresie przewidzianym w rozdziale 15 tej ustawy za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie. Zgodnie z art. 91 Ordynacji podatkowej do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych. Niemniej jednak, odpowiedzialność osób trzecich ma w Ordynacji podatkowej charakter wyraźnie posiłkowy w stosunku do odpowiedzialności podatnika.

W działaniach, jakie organ podatkowy podejmuje w stosunku do osoby trzeciej ustawodawca wyróżnił trzy etapy:

- (1) wszczęcie postępowania w stosunku do osoby trzeciej,
- (2) wydanie decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej,
- (3) egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej.

⁵⁰ J. Białobrzeski, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Przepisy i komentarz*, Warszawa 1984, s. 124; F. Prusak, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych z komentarzem*, Warszawa 1996, s. 302.

Na każdym z tych etapów przepisy wymagają spełnienia określonych przesłanek. Sposób ich ukształtowania wskazuje, iż zamiarem ustawodawcy było, aby działania zmierzające do orzeczenia i wyegzekwowania należności od osoby trzeciej nie wyprzedzały kroków, które powinny w pierwszej kolejności być podejmowane w stosunku do podatnika, a dopiero w dalszej ewentualnie kolejności – w stosunku do osoby trzeciej, którą ustawa pozwala obciążyć odpowiedzialnością z tytułu cudzych zaległości podatkowych⁵¹.

Na gruncie cytowanych powyżej przepisów Ordynacji podatkowej, odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe ma miejsce w przypadku niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika. Jest ona zależna od istnienia zobowiązania podatkowego podatnika oraz od jego realizacji, co powoduje, że odpowiedzialność ta ma charakter akcesoryjny. Jest to także odpowiedzialność subsydiarna (posiłkowa) biorąc pod uwagę, że wierzyciel podatkowy nie ma swobody wyboru w kolejności zgłaszania roszczenia do podatnika lub osoby trzeciej – kolejność ta jest ściśle określona przez przepisy prawa podatkowego. Osoby trzecie objęte są odpowiedzialnością jedynie wówczas, gdy podatnik nie wywiąże się ze swoich obowiązków nałożonych na niego przez prawo.

W takich przypadkach – gdy równocześnie zachodzą przesłanki odpowiedzialności poszczególnych kategorii osób trzecich określone w art. 110–117 Ordynacji podatkowej – organ podatkowy wydaje decyzję, w której orzeka o tej odpowiedzialności (art. 108 § 1 Ordynacji podatkowej). W ramach postępowania zmierzającego do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej organ rozstrzyga wyłącznie w przedmiocie odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązanie, którego wysokość nie podlega weryfikacji w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności. Decyzja ta ma charakter konstytutywny, gdyż tworzy nowe stosunki prawne, zarówno gdy chodzi o ich podmioty, jak i przedmiot. Odpowiedzialność tę należy zatem wyraźnie oddzielić od powinności świadczenia wynikającej z zobowiązaniowego stosunku podatkowego, zaś jej powstanie należy wiązać z momentem doręczenia osobie trzeciej decyzji organu podatkowego o jej odpowiedzialności.

Osoba trzecia nie ma wpływu na ustalenie zakresu odpowiedzialności – zależy on bowiem od sytuacji prawnej, faktycznej i zachowania podatnika. Osoba, na którą przenoszona jest odpowiedzialność podatkowa

⁵¹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 725.

nie może skutecznie kwestionować wcześniejszych ustaleń dokonanych przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego zarówno co do podstawy opodatkowania, wysokości podatku, jak i prawdziwości materiałów dowodowych, na podstawie których ustalono zobowiązanie podatkowe⁵².

Postępowanie w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej nie może zostać wszczęte przed upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania podatkowego, a także przed dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika i inkasenta, decyzji w sprawie zwrotu zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług oraz dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego w razie wystawienia tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji, na zasadach przewidzianych w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, kiedy to nie wymaga się przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej przedniego wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 108 §§ 2 i 3 Ordynacji podatkowej).

Zgodnie z art. 108 § 4 Ordynacji podatkowej egzekucja zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna. Okoliczność ta musi być stwierdzona orzeczeniem organu egzekucyjnego.

Odpowiedzialności osób trzecich nie należy w zasadzie wiązać z samym obowiązkiem podatkowym lub innymi obowiązkami prawnymi, których niewypełnienie powodowałoby jej powstanie. Osoba trzecia – inaczej niż w przypadku zobowiązań solidarnych – nie jest dłużnikiem równorzędnym z podatnikiem, gdyż nie występuje w stosunku prawnym zobowiązania podatkowego w trakcie jego kształtowania, a także wówczas, gdy jest on już ukształtowany⁵³. Pojawia się ona w zobowiązaniowych stosunkach prawnopodatkowych dopiero w trakcie ich realizacji, i to dopiero wówczas, gdy nie dochodzi do ich dobrowolnego wykonania, zaś konieczność zabezpieczenia tego wykonania daje organowi podatkowemu prawo do poszerzenia podmiotów odpowiedzialnych za zobowiązanie podatnika. Możliwość zaspokojenia roszczenia podatkowego z majątku osoby trzeciej wynika z innego stosunku prawnego niż stosunek wynikający z obowiązku podatkowego. Osoba trzecia nie może być zatem

⁵² Wyrok NSA z 30.4.1996 r., sygn. SA/P 2712/95, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1998, nr 5, poz. 172 (teza); wyrok NSA z 21.6.2000 r., sygn. I SA/Kr 666/98, LEX nr 45390.

⁵³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2000, s. 218.

traktowana jak dłużnik podatkowy obciążony obowiązkiem podatkowym, co oznacza, że nie można tu mówić o zobowiązaniu solidarnym w rozumieniu Kodeksu cywilnego.

Podsumowując powyższe rozważania dotyczące charakteru odpowiedzialności podatkowej osób trzecich względem podatnika w różnych – historycznie i współcześnie obowiązujących w polskim prawie podatkowym – stanach prawnych warto wskazać na następujące zagadnienia, które przeczą w istocie odpowiedzialności solidarnej, zbliżając ją do odpowiedzialności posiłkowej oraz odpowiedzialności *in solidum*:

- przesłanką egzekucji zobowiązania z majątku osoby trzeciej jest niemożność wyegzekwowania świadczenia od dłużnika pierwotnego (tj. podatnika), co oznacza, że władze podatkowe nie mogą wcześniej „wybrać” spełnienia świadczenia przez podmiot odpowiedzialny jako osoba trzecia zamiast przez podatnika – w pierwszym rzędzie wymaga się dochodzenia należności od podatnika,
- brak jest podstaw do twierdzenia, że osoba trzecia, z której majątku wyegzekwowano świadczenie, nabiera w tym względzie roszczenia regresowego wobec podatnika (zgodnie z art. 376 §1 Kodeksu cywilnego, jeżeli jeden z dłużników solidarnych spełnił świadczenie, treść istniejącego między współdłużnikami stosunku prawnego rozstrzyga o tym, czy i w jakich częściach może on żądać zwrotu od współdłużników; jeżeli z treści tego stosunku nie wynika nic innego, dłużnik, który świadczenie spełnił, może żądać zwrotu w częściach równych),
- brak jest podstaw do twierdzenia, że osoba trzecia może bronić się zarzutami, które przysługują podatnikowi (zgodnie z art. 375 § 1 Kodeksu cywilnego, dłużnik solidarny może bronić się zarzutami, które przysługują mu osobiście względem wierzyciela, jak również tymi, które ze względu na sposób powstania lub treść zobowiązania są wspólne wszystkim dłużnikom) – osoba ta nie może kwestionować wcześniejszych ustaleń organu podatkowego dokonanych w postępowaniu wymiarowym, gdyż postępowanie dotyczące odpowiedzialności osoby trzeciej dotyczy dochodzenia należnych podatków, a nie ustalenia ich wysokości.

Niemniej jednak, w analizowanej instytucji występują również elementy właściwe dla odpowiedzialności solidarnej ukształtowanej w przepisach prawa cywilnego. Dotyczą one wyboru osoby lub osób, wobec których wszczęte zostanie postępowanie o odpowiedzialności podatkowej a także możliwości dobrowolnej zapłaty kwoty zaległości przez osobę trzecią w każdym czasie od momentu doręczenia jej decyzji

o odpowiedzialności (nie musi czekać na bezskuteczność egzekucji z majątku podatnika). Organ podatkowy powinien wziąć pod uwagę odnoszące się do konkretnego przypadku aspekty celowościowe – tzn. ocenić perspektywę zwiększenia szans na wykonanie zobowiązania⁵⁴. W razie istnienia więcej niż jednej osoby, wobec której można orzec odpowiedzialność, organ podatkowy może wszcząć postępowanie wobec dowolnej (dowolnych) z nich. Wydanie decyzji o odpowiedzialności niektórych osób trzecich nie wyklucza późniejszej decyzji o odpowiedzialności kolejnych z nich. W przypadku istnienia kilku podmiotów odpowiedzialnych jako osoby trzecie (po wydaniu decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej w stosunku do każdego z nich), są one równorzędnymi współdłużnikami. Brak jest okoliczności, które uzasadniać by mogły określenie kolejności w dochodzeniu od nich zaległości lub wyznaczałyby wysokość kwot dochodzonych od każdej z tych osób. Tak więc pomiędzy nimi dochodzi do ukształtowania odpowiedzialności solidarnej na zasadach przewidzianych w Kodeksie cywilnym. Poza tym, zasadniczo osoba trzecia nie jest wprowadzana na miejsce dotychczasowego dłużnika, co oznacza, że nie jest on zwolniony ze swojej odpowiedzialności⁵⁵. Osoba trzecia staje się więc współzobowiązany solidarnie – odpowiedzialność osoby trzeciej występuje na odrębnej podstawie obok odpowiedzialności podatnika, ale pomimo wielości podmiotów odpowiedzialnych świadczenie może zostać spełnione tylko raz. Ta ostatnia okoliczność przybliży jednak omawianą odpowiedzialność do odpowiedzialności *in solidum*, niż klasycznej odpowiedzialności solidarnej. Do tej odpowiedzialności mają jednak z mocy art. 91 Ordynacji podatkowej stosuje się zasady odpowiedzialności solidarnej wynikające z Kodeksu cywilnego, polegające na tym, że wykonanie świadczenia przez dowolny z podmiotów odpowiedzialnych powoduje jego wygaśnięcie w odpowiednim zakresie również do wszystkich pozostałych współodpowiedzialnych.

Powyższe argumenty dowodzą stworzenia swoistego dla prawa podatkowego modelu odpowiedzialności osób trzecich za zaległości

⁵⁴ A. Huchla, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 287.

⁵⁵ Przeciwnie: J. Białobrzeski (*Ustawa...*, s. 125), który twierdzi, że zapłata zaległego podatku przez podatnika zwalnia osobę trzecią z odpowiedzialności, jak również zapłacenie podatku przez osobę trzecią zwalnia z odpowiedzialności za podatek podatnika – w tym wypadku bowiem zobowiązanie wygasło. Moim zdaniem, zapłata podatku przez osobę trzecią zwalniałaby podatnika z obowiązku zapłaty podatku, gdyby osoba ta była wprowadzana na miejsce podatnika. Tak się jednak nie dzieje – kreowany jest odrębny węzeł zobowiązaniowy. Niemniej jednak, tak jak w przypadku odpowiedzialności *in solidum*, wierzyciel podatkowy może być zaspokojony tylko raz.

podatkowe podatnika pomimo wskazania w odpowiednich przepisach, że jest to odpowiedzialność solidarna, o jakiej mowa w Kodeksie cywilnym. W istocie więc, „odpowiedzialność solidarna” według Ordynacji podatkowej stanowi pojęcie swoiste, a nie przejęte z prawa cywilnego, łączące w sobie cechy cywilistycznej odpowiedzialności solidarnej, *in solidum* oraz posiłkowej.

7. Podsumowanie

Pomimo wyraźnych przepisów Ordynacji podatkowej nakazującej stosować do odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatnika zasady odpowiedzialności solidarnej przewidzianej w Kodeksie cywilnym, bliższa analiza tej instytucji pokazuje, że ustawodawca podatkowy stworzył specyficzny typ odpowiedzialności podatkowej osób trzecich łącząc zasady odpowiedzialności solidarnej, subsydiarnej i *in solidum*. Powyższy wniosek wydaje się sprzeczny z wykładnią językową prawa podatkowego, lecz należy pamiętać, że prawo podatkowe należy interpretować kompleksowo korzystając również z pozajęzykowych metod wykładni. W efekcie, zbieżność terminów w prawie podatkowym i w prawie cywilnym, nie może stanowić wystarczającej przesłanki do twierdzenia, że mamy do czynienia w danym przypadku ze zbieżnością pojęć w prawie podatkowym i prawie cywilnym. W prawie podatkowym występować mogą zarówno pojęcia przejęte z innych gałęzi prawa, a więc charakteryzującymi się tymi wszystkimi cechami, jakie posiadają na gruncie zespołu norm tworzących tę gałąź prawa, jak też pojęcia swoiste dla prawa podatkowego. Takim pojęciem jest „solidarna” odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika. Co ważne, podatkowa specyfika pojęcia „solidarnej odpowiedzialności” osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika nie jest rozwiązaniem nowym, przyjętym przez Ordynację podatkową, lecz wywodzi się z wcześniejszych rozwiązań normatywnych.