

Andrzej Buczek

## ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATKOWA OSÓB TRZECICH NA TLE KONSTYTUCJI RP

### I

Instytucja odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatnika sięga swymi korzeniami do unormowań ustawy z dnia 15 marca 1934 r. zawierającej Ordynację podatkową<sup>1</sup>. Rozwiązania w tym zakresie przejęte zostały przez dekret o zobowiązaniach podatkowych z 16 maja 1946 r.<sup>2</sup>, zastąpiony następnie dekretem z 26 października 1950 r.<sup>3</sup> Ogólne zasady odpowiedzialności nie uległy w zasadzie zmianie w kolejnym akcie prawnym z tego zakresu – ustawie z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych<sup>4</sup>.

Kategoria osób trzecich oraz zakres ich odpowiedzialności zawsze były określane w konkretnych przepisach wspomnianych aktów prawnych. W kolejnych aktach prawnych normujących zobowiązania podatkowe kategoria osób trzecich była systematycznie rozszerzana, a zakres odpowiedzialności ulegał różnym modyfikacjom. W grę wchodziła nie tylko odpowiedzialność solidarna, ale także odpowiedzialność subsydiarna bądź sukcesyjna<sup>5</sup>. W kategorii tej mieszczą się od pewnego czasu m.in. podmioty aktualnie wymienione w rozdziale 14 Ordynacji podatkowej<sup>6</sup>.

Odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe wynikające ze stosunku prawnopodatkowego<sup>7</sup>, w którym nie są one stroną, uzasadniana jest potrzebą szczególnej ochrony interesu fiskalnego państwa. Rzecz jednakże w tym, jak dalece szczególna ochrona interesu fiskalnego może sięgać. Powstaje problem, czy zakres tej ochrony uzasadnia ograniczenie praw uznawanych za prawa podstawowe

---

<sup>1</sup> Dz.U. z 1936, nr 14, poz. 134.

<sup>2</sup> Dz.U. nr 27, poz. 173.

<sup>3</sup> Dz.U. nr 49, poz. 452.

<sup>4</sup> Dz.U. nr 27, poz. 111.

<sup>5</sup> Por.: K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 169.

<sup>6</sup> Chodzi tu o następców prawnych, zarówno osoby prawne, jak i fizyczne.

<sup>7</sup> Szerzej na ten temat: A. Nita, *Ślósunek prawnopodatkowy – obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 65-73.

z punktu widzenia zasad konstytucyjnych. Jednym z tych praw jest prawo do własności i jej ochrona. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich to odpowiedzialność za cudze długi podatkowe. Konsekwencją jej jest wkroczenie w sferę cudzej własności. Możliwość wkraczania państwa w sferę własności prywatnej pozostaje w bezpośredniej zależności od konstytucyjnej pozycji prawa własności. Pogląd ten, co do zasady, uznać należy za właściwy.

Aktualny kształt odpowiedzialności podatkowej osób trzecich normują przepisy rozdziału 15 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>8</sup>. Choć Konstytucja RP uchwalona została nieco wcześniej, bo 2 kwietnia 1997 r.<sup>9</sup>, to jednak zasadne jest pytanie, jak dalece twórcy Ordynacji podatkowej opierali się na świeżo uchwalonej Konstytucji i na ile wyzwolili się od rozwiązań wynikających z Konstytucji PRL z 22 lipca 1952 r.<sup>10</sup> Zachodzi uzasadniona obawa, że konstytucyjność wielu rozwiązań Ordynacji podatkowej jest dalece kontrowersyjna<sup>11</sup>.

Trudno sobie wyobrazić, aby świadomość społeczna twórców Ordynacji podatkowej, kształtowana w okresie obowiązywania Konstytucji PRL, uległa tak radykalnym przeobrażeniom, by odpowiadała modelowi państwa i prawa określonemu w Konstytucji RP. Konstytucja PRL, wzorowana na konstytucji stalinowskiej z 1936 r., charakteryzowała się zdecydowanym eksponowaniem treści ideologicznych, przy równoczesnym lekceważeniu funkcji prawnej<sup>12</sup>. Równocześnie w konstytucji tej, pod fasadą praw obywatelskich, występowało daleko idące ograniczenie pozycji jednostki. Konsekwencją tych rozwiązań było również ograniczenie prawa własności prywatnej. Własność ta, pozostająca w cieniu własności społecznej, podlegała zróżnicowaniu w zakresie prawnej ochrony; przy rozróżnieniu własności indywidualnej i własności osobistej<sup>13</sup>. Tylko ten ostatni typ własności prywatnej podlegał, z punktu widzenia Konstytucji, ochronie prawnej<sup>14</sup>.

Konstytucja RP zrywa z fasadowością określenia praw i obowiązków obywateli i zgodnie ze standardami europejskimi normuje wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela. Rozwiązania te w sposób zdecydowany odzwierciedlają funkcje i rolę jednostki, podkreślając „dbałość o zachowanie przyrodzonej godności człowieka”<sup>15</sup>.

Konstytucja RP odrzuca w sposób zdecydowany zróżnicowanie typów własności. Wyrazem zerwania z ideologią PRL jest artykuł 64, ust. 1, zgodnie z którym każdy ma prawo do własności. Ponadto ust. 2 tego artykułu zapewnia równą dla wszystkich ochronę własności i innych praw majątkowych. Konstytucja dopuszcza, co prawda, możliwość ograniczenia własności (art. 64, ust. 3), ale ograniczeniu temu stawia dwa warunki. Warunkiem pierwszym jest możliwość wprowadzenia ograniczenia własności jedynie w drodze ustawy; to warunek konieczny, o cha-

<sup>8</sup> Tekst jednolity z dnia 4 stycznia 2005 r., Dz.U. nr 137, poz. 926.

<sup>9</sup> Dz.U. nr 78, poz. 483.

<sup>10</sup> Tekst jednolity z 1976 r., Dz.U. nr 7, poz. 36, z późn. zm.

<sup>11</sup> Por.: C. Koszkowski, *Konstytucyjność Ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 2, s. 3 i n.

<sup>12</sup> Por.: D. Dudek, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, Lublin 1998, s. 9.

<sup>13</sup> Por.: A. Wolter, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1963, s. 15.

<sup>14</sup> Por.: S. Gebethner, *Ustrój polityczny Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, Warszawa 1976, s. 154.

<sup>15</sup> Z preambuły Konstytucji RP.

rakterze formalnym, ale niewystarczający. Warunek ten musi być dopełniony warunkiem materialnym, jakim jest nienaruszanie istoty prawa własności.

Spełnienie warunku formalnego w odniesieniu do Ordynacji podatkowej jest oczywiste, jako że jest to ustawa. Inaczej natomiast przedstawia się kwestia warunku materialnego. Powstaje tu bowiem problem kolizji interesu fiskalnego państwa z ochroną własności prywatnej. Inaczej mówiąc, pojawia się pytanie, jakie to szczególne racje przemawiają za ochroną interesu państwa i w jaki sposób mogą być one realizowane, tak by nie godziły w istotę prawa własności. Wydaje się, że kwestie te winny być przedmiotem szczegółowej analizy w każdym indywidualnym przypadku.

## II

O ostrożności ustawodawcy przy wprowadzeniu tej szczególnej regulacji ograniczającej prawo własności świadczą użyte sformułowania: „W przypadkach i w zakresie przewidzianym w niniejszym rozdziale...”. Wynika z nich, że odpowiedzialność, o której mowa, dotyczy ściśle określonych w ustawie przypadków, i tylko ich. Szkoda, że podobnie jasno ustawodawca nie odniósł się do strony podmiotowej tych przypadków. Dla pełnej czytelności należałoby powiedzieć, że odpowiedzialność ta dotyczy tylko określonych w ustawie osób trzecich. Przemawia za tym to, że w dalszych przepisach dotyczących odpowiedzialności podatkowej osób trzecich osoby te są dokładnie określone<sup>16</sup>. Kwestia ta jest również istotna z tego względu, że pojęcie „osoby trzecie” jest nieostre i w ustawie niedookreślone. Wątpliwości rodzą się co do kręgu podmiotów, których odpowiedzialność, również za cudze zobowiązania, unormowana została w rozdziale 14. Powstaje bowiem problem, czy w kategorii osób trzecich nie mieści się również następca prawny lub podmiot przekształcony. Można zastanawiać się, czy dla uniknięcia chaosu terminologicznego rozdział 15 nie powinien obejmować również podmiotów wymienionych w rozdziale 14 bądź nosić tytuł: „Odpowiedzialność innych osób trzecich”. Zmiana taka uzasadniona byłaby systematyką regulacji zawartych w Ordynacji podatkowej.

W świetle obecnego kształtu Ordynacji uznać należy, że określony w rozdziale 15 zakres podmiotowy obejmujący osoby trzecie jest zakresem zamkniętym i nie może być rozszerzany przez inne niż ustawa akty prawne. Inną natomiast sprawą jest zakres odpowiedzialności. Zakres ten uważać należy również za zamknięty przez przepisy rozdziału 15. Trzeba zauważyć, iż ogólne ramy tej odpowiedzialności określone przez artykuł 107 są bardzo szerokie, obejmują cały majątek

---

<sup>16</sup> Osobami tymi są: rozwiedziony małżonek – art. 110, członek rodziny podatnika – art. 111, nabywca przedsiębiorstwa, zorganizowanej części przedsiębiorstwa, składników majątku związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą – art. 112, osoba firmująca działalność gospodarczą podatnika – art. 113, właściciel, samoistny posiadacz lub użytkownik wieczysty – art. 114, dzierżawca lub użytkownik nieruchomości – art. 114 a, wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej, komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej – art. 115, członkowie zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej – art. 116, członkowie zarządu innych osób prawnych – art. 116 a, osoba prawna powstała w wyniku podziału innej osoby prawnej – art. 117.

osoby trzeciej. Również sposób odpowiedzialności – solidarnie z podatnikiem, stwarza dogodną sytuację dla wierzyciela podatkowego. Dyskusyjne jest jednak to, czy tak szeroko zarysowane ramy odpowiedzialności da się pogodzić z zasadą demokratycznego państwa prawa<sup>17</sup>. Wątpliwości pogłębia to, że przesłanki do wprowadzenia tak szerokiej odpowiedzialności trudno bezpośrednio wyczytać z treści ustawy. Można się w związku z tym zastanawiać, czy ustawodawca nie pozostawił w tym zakresie zbyt szerokiego pola interpretacyjnego<sup>18</sup>. Wydaje się, że nie powinno ono kolidować z konstytucyjnie określonym warunkiem materialnym ograniczenia prawa własności, jakim jest nienaruszanie istoty prawa własności.

Wydawałoby się, że wzmocnienie pozycji jednostki oraz ochrony własności w Konstytucji RP powinno prowadzić do daleko idącej ostrożności ustawodawcy przy ograniczaniu prawa własności<sup>19</sup>. Rzeczywistość ustawodawcza niestety temu przeczy. Dowodem jest dodanie do artykułu 107a, w wyniku nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 12 września 2002 r., § 1<sup>20</sup>.

Zauważyć należy, iż dodany przepis sformułowany jest w sposób niejednoznaczny, nie jest on równocześnie zharmonizowany z treścią rozdziału 14. Chodzi mianowicie o to, że z treści dodanego przepisu wyprowadzić można dwie kategorie osób trzecich. Mogą bowiem wchodzić w grę osoby trzecie w stosunku do podatnika, jak również osoby trzecie w stosunku do następcy prawnego. Wydaje się, że objęcie obu tych kategorii zakresem solidarnej odpowiedzialności byłoby nieuzasadnionym rozszerzeniem kręgu osób trzecich. Stąd też sądzić można, że w grę wchodzić mogą jedynie osoby trzecie pozostające w określonym przez dalsze przepisy związku z podatnikiem.

Rozciągnięcie odpowiedzialności na osoby trzecie pozostające w określonym związku z następcą prawnym podatnika uznać należy za zbyt daleko idące przedłużenie łańcucha powiązań podmiotowych, rodzących negatywne skutki majątkowe. Za stanowiskiem takim przemawia również fakt, że następca prawny przejmuje nie tylko obowiązki swego poprzednika, ale również wchodzi w jego prawa.

Nieprecyzyjne sformułowanie przepisu § 1a nie wyklucza możliwości zajęcia stanowiska, że w grę wchodzi również odpowiedzialność osób trzecich pozostających w określonym związku nie z podatnikiem, ale z jego następcą prawnym. Świadczyć o tym może użyte przez ustawodawcę sformułowanie: „[...] solidarnie

---

<sup>17</sup> Por.: R. Kubacki, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 1, s. 3.

<sup>18</sup> Przykładów dość swobodnej interpretacji dostarcza orzecznictwo. W wyroku z dnia 19 maja 1999 r. NSA stwierdził: „Dla odpowiedzialności za zaległości podatkowe podatnika obojętne jest również to, że nabywca przyjął darowiznę w dobrej wierze i nie odniósł z niej żadnej korzyści, ponieważ o odpowiedzialności tej decyduje sam fakt nabycia majątku od podatnika po powstaniu zaległości podatkowej”, SA/Sz 1043/98, Temida (CD), Sopot 2003. Innym przykładem jest wyrok NSA z dnia 13 listopada 1998 r., w którym sąd stwierdza: „Nabywca majątku będący członkiem rodziny podatnika odpowiada za wszystkie zaległości podatkowe podatnika bez względu na to, czy istnieje związek między tymi zaległościami a nabytym majątkiem”, I SA/Gd 230/97, Temida (CD), Sopot 2003.

<sup>19</sup> Warto przytoczyć istotny w tym zakresie następujący pogląd: „Utrwalona w teorii prawa podatkowego zasada, zgodnie z którą każda danina publiczna jako opozycja do praw i wolności obywatelskich musi mieć ograniczony charakter w takim stopniu, aby nie zniweczył tychże praw i swobód”, T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, cz. 1, „Głosa” 1996, nr 11, s. 2 i n.

<sup>20</sup> Dz.U. nr 169, poz. 1387.

z następcą prawnym podatnika za przejęte przez niego zaległości podatkowe”. Jest bowiem oczywiste, że przejęte przez następcę prawnego zaległości podatnika stają się z dniem ich przejęcia zaległościami następcy prawnego. Można iść dalej i stwierdzić, że skoro z chwilą pojawienia się następcy prawnego traci byt prawny podatnik (wykreślenie z rejestru osoby prawnej, śmierć osoby fizycznej), to również przestaje istnieć związek uzasadniający solidarną odpowiedzialność osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika.

Wątpliwości interpretacyjne związane z zakresem podmiotowym odpowiedzialności podatkowej dotyczą nie tylko efektów nowelizacyjnych, ale także rozwiązań istniejących już w Ordynacji podatkowej od czasu jej uchwalenia w 1997 r. Przykładem takiego rozwiązania jest przepis § 2 art. 107 w zakresie rozciągnięcia odpowiedzialności osób trzecich za niewykonanie obowiązków płatnika. Dodać należy, że jest to rozwiązanie nowe, niefunkcjonujące w polskim ustawodawstwie przed wejściem w życie Ordynacji podatkowej.

Wątpliwości interpretacyjne wynikają z relacji pomiędzy § 1, pkt 1a i § 2 art. 107. Pojawia się, podobnie jak w odniesieniu do § 1a, problem związku personalnego. Chodzi mianowicie o to, czy brany jest pod uwagę, jak wynikałoby to z § 1, związek pomiędzy osobą trzecią i podatnikiem, czy też związek osoby trzeciej z płatnikiem lub inkasentem. Opierając się tylko na art. 107, uznać należałoby, że w grę wchodzi związek osoby trzeciej z podatnikiem. Przeprowadzając jednakże interpretację § 2, pkt 1 art. 107, w powiązaniu z zakresem odpowiedzialności płatnika lub inkasenta określonym w art. 30, uznać należy, że w tym przypadku w grę wchodzi związek osoby trzeciej z płatnikiem lub inkasentem. Interpretacja taka jest prawidłowa co do zasady. Wyjątkiem od tej zasady będzie sytuacja przewidziana w art. 30, § 5. Jeśli bowiem organ podatkowy wyda decyzję o odpowiedzialności podatnika, a tym samym zwolni od odpowiedzialności płatnika lub inkasenta, to liczyć się będzie wyłącznie związek łączący podatnika z osobą trzecią. Przedstawione rozróżnienia są istotne z tego powodu, że w różnym układzie sytuacyjnym w grę wchodzić będzie inny krąg osób trzecich.

### III

Poza wyżej przedstawionymi kwestiami dotyczącymi istoty odpowiedzialności osób trzecich za cudze długi podatkowe istnieją również kwestie formalnoprawne z nią związane. Podstawowym problemem jest tu sposób i moment powstania odpowiedzialności. Kwestie te objęte są zakresem regulacji przepisu art. 108. Przepis ten wprowadza zasadę, że objęcie odpowiedzialnością osoby trzeciej za cudze zaległości podatkowe musi mieć postać decyzji organu podatkowego. Decyzję taką należy uznać za decyzję konstytutywną.

Ogólną podstawę prawną dla wydania takiej decyzji stanowi art. 107. Jest to podstawa ogólna, bo stwarza możliwość wydania decyzji, ale jedynie w stosunku do podmiotów określonych w art. 110-117 i w zakresie określonym w tych przepisach. Na mocy tej decyzji w momencie jej doręczenia powstaje po stronie

osoby trzeciej zobowiązanie do zapłaty cudzej zaległości podatkowej. Węzłem prawnym łączącym osobę trzecią z wierzycielem podatkowym nie jest zobowiązanie będące konkretyzacją wynikającego z norm prawa podatkowego materialnego obowiązku podatkowego, lecz decyzja wydana w oparciu o przepisy ustawy Ordynacja podatkowa.

Wydanie takiej decyzji, podobnie jak każdej innej, musi być poprzedzone postępowaniem podatkowym. Stroną w tym postępowaniu, zgodnie z art. 133, § 1, może być tylko osoba trzecia wymieniona w art. 110-117 Ordynacji. Przedmiotem odpowiedzialności będzie fakt istnienia zaległości podatkowej. Stąd też zakresem postępowania podatkowego będzie jedynie ustalenie stanu faktycznego mieszczącego się w granicach określonych przez przepisy art. 109-117. Poza zakresem tego postępowania pozostają kwestie związane z powstaniem zobowiązania po stronie podatnika oraz kwestie dotyczące wysokości tego zobowiązania.

Wszczęcie postępowania podatkowego w stosunku do osoby trzeciej ustawodawca uzależnia od określonych warunków. Postępowanie takie nie może być przede wszystkim wszczęte przed upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania podatkowego. Jest to oczywistą konsekwencją tego, że o odpowiedzialności osoby trzeciej można mówić dopiero wówczas, gdy istnieje zaległość podatkowa. Stąd też można uważać, iż przepis art. 108, § 2, pkt 1 określa warunek, który jest oczywisty z punktu widzenia treści art. 107, § 1.

Postępowanie podatkowe wobec osoby trzeciej nie może być również wszczęte przed dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Ściśle literalna interpretacja tego warunku może prowadzić do wielu pozornych i błędnych wniosków. Rzeczywisty sens tego warunku został zatarty w wyniku nowelizacji Ordynacji podatkowej ustawą z dnia 12 września 2002 r. W brzmieniu przed nowelizacją mowa była o decyzji określającej zaległość podatkową i właściwie nadal o taką decyzję chodzi. Zgodnie bowiem z treścią art. 107 osoba trzecia odpowiada za zaległości podatkowe podatnika, a nie za zobowiązania podatkowe podatnika, z których te zaległości wynikają.

Inną sprawą jest, że ustawodawca w wyniku wspomnianej nowelizacji wyeliminował pojęcie decyzji o wysokości zaległości podatkowej również z art. 21, § 3, pozostawiając pojęcie zaległości podatkowej nie tylko w art. 107, ale także jako tytuł rozdziału 5. W sytuacji określonej w art. 107, § 2, pkt 1 wszczęcie postępowania podatkowego w stosunku do osoby trzeciej nie może nastąpić przed dniem doręczenia płatnikowi lub inkasentowi decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej. Wymóg wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta wynika bezpośrednio z art. 30, § 3. W decyzji tej organ podatkowy określa wysokość należności podatkowej z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku.

Warunek uzależniający możliwości wszczęcia postępowania podatkowego w stosunku do osoby trzeciej od momentu doręczenia decyzji dotyczy również decyzji w sprawie zwrotu zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług oraz decyzji określających wysokość należnych odsetek za zwłokę. W odniesieniu do zwrotu zaliczek naliczonego podatku od towarów i usług można uznać, że choć nie

mamy tu zaległości podatkowej w ścisłym tego słowa znaczeniu, to jednakże, z mocy art. 52, § 1, pkt 2, mamy do czynienia ze zrównanym z zaległością podatkową nienależnym zwrotem podatku lub ze zwrotem w wysokości wyższej od należnej. Również odsetki za zwłokę nie są zaległością podatkową ani nawet nie są z nią na równi traktowane, ale zgodnie z art. 107, § 2, pkt 2 zostały objęte zakresem odpowiedzialności osób trzecich.

W przedstawionych wyżej przypadkach decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej będzie zawsze drugą decyzją w sprawie tego samego zobowiązania podatkowego<sup>21</sup>. Pogląd taki można uznać za słuszny jedynie co do tożsamości wysokości zobowiązania podatkowego. Wydaje się, że faktycznie mamy tu do czynienia z dwoma zobowiązaniami podatkowymi, powstałymi w różnym czasie i w oparciu o różną podstawę prawną. Jak stwierdzono wyżej w punkcie 1, decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej jest decyzją konstytutywną, podjętą na podstawie art. 107. Jest to równocześnie decyzja wtórna wobec decyzji podjętych w stosunku do podatnika, płatnika lub inkasenta, a dotyczących ich zobowiązań podatkowych.

Zależność decyzji wtórnej od pierwotnej jest w tym przypadku tak daleka, że możliwość wydania decyzji wtórnej występuje dopiero wtedy, gdy decyzja pierwotna stanie się decyzją ostateczną. O ile bowiem doręczenie decyzji pierwotnej umożliwi wszczęcie postępowania podatkowego wobec osoby trzeciej, o tyle i tak postępowanie to, z mocy art. 201, § 1, pkt 5, podlega zawieszeniu do dnia, w którym decyzja pierwotna stanie się ostateczna.

Z wymogu wydania decyzji pierwotnej w stosunku do podatnika jako warunku wszczęcia postępowania podatkowego wobec osoby trzeciej ustawodawca zrezygnował w odniesieniu do przypadków, w których można wystawić tytuł wykonawczy na podstawie deklaracji podatnika. Są to sytuacje, w których organ podatkowy nie kwestionuje deklarowanych kwot podatku i w związku z tym nie wszczyna wobec podatnika postępowania podatkowego, a równocześnie podatnik w terminie nie płaci zadeklarowanego podatku. W sytuacjach takich postępowanie podatkowe wobec osoby trzeciej nie może być wszczęte przed dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego wobec podatnika.

Możliwość egzekucji zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej występuje dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna. Oczywiście możliwość wszczęcia egzekucji nie oznacza konieczności, możliwe jest bowiem dobrowolne wykonanie zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej. Istnieje również możliwość wygaśnięcia zobowiązania wobec osoby trzeciej w przypadku wykonania zobowiązania przez podatnika lub inną osobę trzecią, w stosunku do której też wydano decyzję o jej odpowiedzialności za zaległość podatnika.

---

<sup>21</sup> C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2003, s. 334.

## IV

Odpowiedzialność z cudze długi była zawsze i jest nadal sprawą bardzo kontrowersyjną. Rozwiązania normatywne dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich zaliczyć należy do regulacji o charakterze wyjątkowym. Wyrazem tego wyjątkowego charakteru winna być szczególna dbałość ustawodawcy o minimalizację negatywnych następstw naruszenia konstytucyjnie chronionej własności prywatnej. Niepokój budzi fakt rozszerzania zakresu odpowiedzialności podatkowej osób trzecich na tle rozwiązań konstytucyjnych. Można nawet dostrzec pewien paradoks, że konstytucyjne wzmocnienie pozycji jednostki oraz rozszerzenie ochrony prawa własności spowodowało równoczesne rozszerzenie zakresu odpowiedzialności za cudze długi podatkowe.

Zderzenie się interesu fiskalnego państwa z ochroną prawa własności implikuje problem pozycji prawnej osoby trzeciej w toczącym się wobec niej postępowaniu podatkowym. W toku tego postępowania osoba trzecia pozbawiona jest jakichkolwiek możliwości kwestionowania prawidłowości ustalenia zaległości podatkowej podatnika<sup>22</sup>. Brak takich możliwości jest konsekwencją prawomocności decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego podatnika.

Wydaje się, że dla uniknięcia fatalizmu sytuacyjnego osoby trzeciej istnieje potrzeba ostrzejszego określenia przez ustawodawcę konieczności występowania ekonomicznego związku tych osób z przedmiotem lub podmiotem podatku. Wyrazem takiego podejścia jest stwierdzenie: „Uzasadnieniem odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe jest ekonomiczny ich związek z podatnikiem przejawiający się uzyskiwaniem przez osobę trzecią korzyści z dochodu czy majątku podatnika”<sup>23</sup>. Pogląd ten niestety nie jest powszechny w orzecznictwie, o czym świadczą przykłady podane w przypisie 18.

Potrzeba wyartykułowania ekonomicznego związku nie może być zastępowana możliwością jego wyinterpretowania z określanych przez ustawodawcę górnych granic odpowiedzialności, ponieważ praktyka wskazuje na dość dużą swobodę interpretacyjną w tym zakresie. Aby interes fiskusa nie godził w istotę prawa własności, winien być określony przez ustawodawcę związek tej własności z zaległością podatkową.

---

<sup>22</sup> „Osoba, na którą przenoszona jest odpowiedzialność podatkowa, 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 podatkowe” – pogląd wyrażony w wyroku NSA z dnia 30 kwietnia 1996 r., SA/P 2712/95, POP 1998, nr 5, poz. 172.

<sup>23</sup> Por. wyrok NSA z dnia 3 grudnia 1998 r., SA/Sz 193/98, Temida (CD), Sopot 2003.