

# WYBRANE PROBLEMY ODPOWIEDZIALNOŚCI W POLSKIM PRAWIE PODATKOWYM

JANUSZ ORŁOWSKI

Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Polska

## Abstrakt v rodném jazyce

Za podatki odpowiada całym swoim majątkiem podatnik. Szczególny charakter ma odpowiedzialność płatnika i inkasenta. W prawie podatkowym ważną rolę odgrywają przepisy o odpowiedzialności solidarnej "osób trzecich" za zaległości podatnika. Wskutek odesłania do Kodeksu cywilnego w polskim prawie podatkowym brak szczegółowych reguł wyboru spośród osób solidarnie odpowiedzialnych i oznaczania zakresu ich odpowiedzialności. Inna sytuacja jest np. w prawie niemieckim czy austriackim, gdzie w prawie podatkowym wskazano wyraźne reguły działania organu podatkowego w ramach uznania.

## Klíčová slova v rodném jazyce

Odpowiedzialność podatkowa, zobowiązanie podatkowe, ordynacja podatkowa, zasady odpowiedzialności osób trzecich, solidarność dłużników, decyzja w sprawie odpowiedzialności podatkowej, uznanie administracyjne.

## Abstract

A taxpayer is responsible for taxes with all his assets. A responsibility of a taxpayer, a tax remitter and a tax collector has a specific nature. In tax law an important role is played by regulations concerning joint and several liability of 'third parties' for taxpayer's arrears. As a result of references to the Civil Code, Polish tax law does not provide for specific rules of selection from among parties liable jointly and severally and determining range of their responsibility. Different situation appears to be for instance in German or Austrian law, where tax law indicates clear rules of tax authority action at its discretion.

## Key words

Tax responsibility, tax liability, Tax Ordinance, the principles of liability of third parties, joint and several liability of debtors, the decision upon the tax responsibility, discretionary power.

## 1. ZAKRES PODMIOTOWY ODPOWIEDZIALNOŚCI PODATKOWEJ

Istota unormowań prawa podatkowego ogniskuje się wokół świadczenia pieniężnego z majątku podatnika na rzecz podmiotu publicznoprawnego (Skarb Państwa, jednostka samorządu terytorialnego). Podatek ma charakter świadczenia przymusowego, bo jest formą ograniczenia prawa własności. Realizacja takiego świadczenia wymaga zatem wyznaczenia zasad odpowiedzialności prawnej. Krąg podmiotów ponoszących odpowiedzialność za spełnienie zobowiązań podatkowych zakreślono w polskim prawie podatkowym szeroko.

Za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki podatnik odpowiada całym swoim majątkiem. Tę regułę w polskim prawie podatkowym ustanawia art. 26 Ordynacji podatkowej<sup>1</sup>. Uzupełnia ją unormowanie zasad odpowiedzialności za podatki z majątku

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

wspólnej osoby pozostającej w związku małżeńskim z podatnikiem (art. 29 O.p.). Poza tym, majątkowy charakter zobowiązania podatkowego sprawia, że odpowiedzialność za jego zapłatę rozciąga się na następców prawnych podatnika (art. 93–96 O.p.) oraz spadkobierców i zapisobierców (art. 97–106 O.p.). W roku 2005 wprowadzono do Ordynacji podatkowej unormowania o odpowiedzialności gwaranta i poręczyciela (art. 33d–33g O.p.), których zgodnie z art. 117a O.p. zalicza się do kategorii osób trzecich. W prawie podatkowym występuje też odpowiedzialność dłużnika rzeczowego: z przedmiotu hipoteki – art. 34 i nast. oraz zastawu skarbowego – art. 41 i nast. O.p.

Jeżeli podatki są pobierane przez płatników i inkasentów, to za wypełnienie obowiązków z tym związanych odpowiedzialność całym swoim majątkiem ponoszą te podmioty (art. 30 O.p.).

Wedle niektórych ustaw podatkowych odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe mogą solidarnie z podatnikiem ponosić “przedstawiciele podatkowi”<sup>2</sup>.

O odpowiedzialności podatkowej osób trzecich w Ordynacji podatkowej stanowią przepisy art. 107–119. Z konstrukcją tego rodzaju odpowiedzialności wiąże się szczególnie wiele kwestii spornych w praktyce i w doktrynie. Niniejszy artykuł jest poświęcony zagadnieniu dokonywania przez organ podatkowy wyboru spośród dłużników ponoszących solidarną odpowiedzialność za zaległości podatkowe, czy też innymi słowy dochodzenia należności od określonej osoby trzeciej. Nie stanowi ono przedmiotu szczególnego zainteresowania w polskiej literaturze. Rozważania na gruncie aktualnego stanu prawnego w Ordynacji podatkowej obejmą wobec tego przedstawienie odpowiednich unormowań niemieckiego i austriackiego prawa podatkowego oraz stanowisk wyrażonych w nauce na ich gruncie. Odwołanie się do tych właśnie systemów prawnych jest o tyle uzasadnione, że zagadnienia będące przedmiotem niniejszego opracowania objęte są tam przejrzystymi unormowaniami. W polskim prawie podatkowym zasadniczą rolę pełni odesłanie do stosownych przepisów prawa cywilnego, co budzi pewne wątpliwości dotyczące zasad stosowania przepisów o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich.

## **2. ZASADY ODPOWIEDZIALNOŚCI PODATKOWEJ OSÓB TRZECICH**

Przepisy zamieszczone w art. 107 Op. stanowią, że w przypadkach i w zakresie przewidzianym w przepisach Rozdziału 15 w Dziale III tej ustawy osoby trzecie odpowiadają całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe podatnika, niepobrane przez płatników podatki oraz podatki pobrane przez płatników lub inkasentów – lecz niewpłacone, odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych, niezwrócone w terminie zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług oraz ich oprocentowanie, a także koszty postępowania egzekucyjnego. Z kolei przepisy zawarte w art. 110–117a Ordynacji podatkowej normują zakres odpowiedzialności podatkowej poszczególnych kategorii osób trzecich. Bliższe wyliczenie tych kategorii jest w niniejszym opracowaniu zbędne; wypada wskazać, iż wymienione tu podmioty łączą z podatnikiem, płatnikiem czy inkasentem różnego rodzaju więzi majątkowe lub organizacyjne.

Unormowanie szeregu kwestii szczegółowych odpowiedzialności podatkowej osób trzecich w Ordynacji podatkowej opiera się na zawierającym odesłania do odpowiednich przepisów

---

<sup>2</sup> Art. 15 ust. 7-10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) oraz art. 58-59 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257 ze zm.).

dotyczących podatnika artykule 109 O.p. (m.in. zasady odpowiedzialności ze wspólnego majątku małżonków, terminu zapłaty zobowiązania wynikającego z decyzji, skutków nieuiszczenia należności w terminie, odsetek, wygasania zobowiązania). O przedawnieniu prawa do orzekania o odpowiedzialności oraz przedawnieniu zobowiązania osoby trzeciej wynikającego z decyzji o jej odpowiedzialności stanowi art. 118 O.p.

Zasada odpowiedzialności osób trzecich z mocy prawa wynika z przepisów art. 107 O.p. Oznacza to, że nie ma w polskim prawie podatkowym możliwości uchylenia się od owej odpowiedzialności w drodze czynności cywilnoprawnych, czy – z zastrzeżeniem art. 33d i nast. O.p. – umownego rozszerzenia kręgu podmiotów odpowiedzialnych za podatek. Zaistnienie zdarzenia włączającego dany podmiot do ustawowych kategorii osób trzecich stanowi podstawę do orzeczenia w drodze aktu administracyjnego o jego odpowiedzialności podatkowej. Jedyńm źródłem powstania odpowiedzialności osoby trzeciej jest ustawa<sup>3</sup>. Taka konstrukcja uzupełnia zasadę odpowiedzialności podatnika bądź płatnika, inkasenta i następców prawnych podatnika. Stąd relację i charakter odpowiedzialności osób trzecich do odpowiedzialności wskazanych tu podmiotów normują dość szczegółowo przepisy zamieszczone w art. 108 O.p. Wskazano w nich, iż o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji. Wszczęcie postępowania w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie może nastąpić przed:

1. upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania,
2. dniem doręczenia decyzji:
  - a. określającej wysokość zobowiązania podatkowego,
  - b. o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta,
  - c. w sprawie zwrotu zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług,
  - d. określającej wysokość należnych odsetek za zwłokę;
3. dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego – w razie wystawienia tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji podatkowej, na zasadach przewidzianych dla w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji; przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej nie wymaga się wszak uprzedniego wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego i decyzji w sprawie określenia wysokości odsetek za zwłokę.

Egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna.

### **3. SOLIDARNA ODPOWIEDZIALNOŚĆ OSOBY TRZECIEJ**

W świetle art. 107 § 1–§ 1a O.p. odpowiedzialność osoby trzeciej z podatnikiem, bądź następcą prawnym podatnika ma charakter solidarny. O odpowiedzialności solidarnej w prawie podatkowym stanowią przepisy zamieszczone w Rozdziale 13 w Dziale III Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 107 § 1 O.p.: “W przypadkach i w zakresie przewidzianych w

---

<sup>3</sup> Adamiak, B. et al.: Ordynacja podatkowa. Komentarz 2005, Wrocław, Unimex, 2005, s. 444.

niniejszym rozdziale za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie”. Zgodnie zaś z art. 91 O.p. do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych. Stosowanie tych przepisów może być tylko odpowiednie, bo istota zobowiązań podatkowych i innych należności objętych odpowiedzialnością podatkową jest zdeterminowana przepisami ustaw. Istotne jest to, że podstawą odpowiedzialności solidarnej w prawie podatkowym są wyłącznie przepisy ustaw. Zawsze też w prawie podatkowym występuje wyłącznie solidarność bierna, bo obejmuje w konkretnym stosunku tylko obowiązek spełnienia świadczenia przez dłużników na rzecz jednego wierzyciela. Poza tym, pomimo stosowania do odpowiedzialności podatkowej przepisów prawa cywilnego, zachowany zostaje jej publicznoprawny charakter. W sposób szczególny jest to związane z jej subsydiarną rolą w stosunku do odpowiedzialności podatkowej podatnika, czy odpowiedzialności za zobowiązania płatnika i inkasenta<sup>4</sup>.

W literaturze wskazuje się, iż: “Odpowiedzialności solidarnej osób trzecich nie należy w zasadzie wiązać z samym obowiązkiem podatkowym lub też 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 ukształtowany. Pojawia się ona w zobowiązaniowych stosunkach prawnych 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 kręgu podmiotów odpowiedzialnych – obok podatnika (płatnika, inkasenta) – za zobowiązanie. Możliwość zaspokojenia roszczenia podatkowego państwa (lub innego związku publicznoprawnego) z majątku osoby trzeciej wynika jednak z innego (nowo ukształtowanego) stosunku prawnego niż stosunek wynikający z obowiązku podatkowego. Osoba trzecia nie może być zatem traktowana tak jak dłużnik podatkowy obciążony obowiązkiem podatkowym, a więc trudno tu mówić o zobowiązaniu solidarnym w rozumieniu Kodeksu cywilnego”<sup>5</sup>. Wobec tego można zauważyć, że zasada solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe na mocy odesłania do przepisów Kodeksu cywilnego ma charakter dość dyskusyjny. Problematyka ta szczególnie jaskrawo wystąpi wtedy, gdy organ podatkowy wybiera jedną spośród kilku osób trzecich i wobec niej orzeknie o odpowiedzialności za zaległości podatnika i wdroży postępowanie egzekucyjne.

Zauważono też w literaturze prawa podatkowego, że “(...) nie w każdym przypadku, gdy wyegzekwowanie podatku od podatnika nie powiodło się, organ podatkowy będzie w świetle obowiązujących przepisów miał możliwość orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej. Jest to instytucja prawna o charakterze wyjątkowym, a przesłanki i zakres podmiotowy i przedmiotowy odpowiedzialności osób trzecich nie są na tyle szerokie, aby umożliwić orzeczenie o ich odpowiedzialności w każdym przypadku, gdy wyegzekwowanie należności od podatnika jest niemożliwe lub napotyka przeszkody”<sup>6</sup>.

Wygaśnięcie zobowiązania podatnika, płatnika czy inkasenta, bądź następców prawnych podatnika – w jakiegokolwiek formie – wywiera skutek w postaci wygaśnięcia zobowiązania osoby trzeciej wyznaczonego w decyzji w sprawie jej odpowiedzialności. Tym samym

---

<sup>4</sup> Brzeziński, B. et al.: Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń, 2007, s. 655–660.

<sup>5</sup> Adamiak, B. et al.: Ordynacja podatkowa. Komentarz 2005, Wrocław, Unimex, 2005, s. 447.

<sup>6</sup> Olesińska, A.: Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu, Toruń, TNOiK, 2007, s. 102.

beprzedmiotowa staje się decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej<sup>7</sup>. Z kolei skutki wygaśnięcia zobowiązania osoby trzeciej są uzależnione od jego formy. Zwłaszcza umorzenie albo przedawnienie tego zobowiązania będzie wywierać skutek tylko u tej osoby trzeciej, u której wystąpiło. Art. 373 K.c. wyraźnie wskazuje, że zwolnienie z długu przez wierzyciela (w Ordynacji podatkowej taki charakter ma umorzenie zaległości podatkowej) względem jednego z dłużników solidarnych nie ma skutku względem pozostałych współdłużników.

#### Uznanie administracyjne a odpowiedzialność podatkowa osób trzecich

Przepisy regulujące zasady odpowiedzialności podatkowej i realizacji należności z niej wynikających pozostawiają organowi podatkowemu pewną sferę luzu decyzyjnego. Istota solidarności biernej zawiera upoważnienie wierzyciela do żądania, wedle jego wyboru, spełnienia świadczenia w całości lub w części od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich albo od każdego z osobna (art. 366 § 1 K.c.). O ile dokonywanie takiego wyboru na gruncie prawa cywilnego jest związane z koncepcją realizacji praw podmiotowych wierzyciela, o tyle w prawie podatkowym taka swoboda ma inny charakter, bo należy ją łączyć z realizacją zadań administracji. Poza tym – odpowiedzialność osób trzecich “choć solidarna – ma w Ordynacji podatkowej charakter wyraźnie posiłkowy w stosunku do odpowiedzialności podatnika”<sup>8</sup>. Luz wyboru zatem spośród kilku dłużników solidarnych tego, wobec którego zostanie wszczęta egzekucja należności podatkowych, nie jest w zupełności pozostawiony organowi podatkowemu. W polskiej doktrynie oraz w praktyce stosowania prawa podatkowego, w tym orzecznictwie sądowym, aspekt uznania organu w tym zakresie nie jest należycie dostrzegany. Inaczej sprawa przedstawia się w tych systemach prawnych, gdzie szczególnie drobiazgowo normowanie kompetencji administracji publicznej, związane ze standardami praworządności, państwa prawnego, zasady zaufania do organów władzy, doprowadziło do ustawowej regulacji zasad stosowania prawa w ramach luzów działania, zwłaszcza uznania. Przykładem może tu być prawodawstwo niemieckie i austriackie.

Uznanie administracyjne oznacza luz stosowania przepisów prawa przez organ administracji, znajdujący wyraz w kształtowaniu następstw prawnych określonego zdarzenia poprzez wybór jednego z możliwych wariantów rozstrzygnięcia sprawy indywidualnej<sup>9</sup>. Takie luzy występują w momencie wszczęcia postępowania, w czynnościach kierowania jego przebiegiem, a najbardziej jaskrawo w kształtowaniu rozstrzygnięcia sprawy indywidualnej. Upoważnienie do uznania jest realizowane w formie aktu administracyjnego – postanowienia bądź decyzji podatkowej.

Należy podkreślić, że w polskim prawie podatkowym nie przysługuje organowi podatkowemu uznanie w kwestii czy dochodzić zapłaty zaległości podatkowej od osoby trzeciej. Już z brzmienia art. 107 § 1 O.p. wynika, że osoby trzecie odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za jego zaległości podatkowe. Istnienie zaległości podatkowej oraz spełnienie przesłanek z art. 108 § 2 O.p. stanowi podstawę do wszczęcia postępowania w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej. W wielu przepisach Ordynacji podatkowej zostaje jednak ograniczona lub wyłączona odpowiedzialność podatkowa osób trzecich (art. 110 § 1 in fine i § 2, art. 111 § 2–4, art. 112 § 2, 4 i 6, art. 114 § 3, art. 114a § 2, art. 116 § 1 pkt. 1 i 2 O.p.).

---

<sup>7</sup> Brzeziński, B. et al.: Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń, 2007, s. 724.

<sup>8</sup> Ibidem, s. 738.

<sup>9</sup> Orłowski, J.: Uznanie administracyjne, Gdańsk, ODDK, 2005, s. 32–33.

Organy podatkowe nie mają możliwości decydowania o tym “czy” wszczynać postępowanie w sprawie orzeczenia odpowiedzialności osoby trzeciej, jeśli zaistnieje zaległość podatkowa (art. 51–52 O.p.). W praktyce pewne znaczenie ma moment wszczęcia tego postępowania, ale nie należy go postrzegać w kategorii prawnie normowanego luzu decyzyjnego, lecz realizacji zadań administracji oraz jej sprawności. Art. 107 i 108 O.p. nie stanowią przecież o “możliwości” orzekania o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, ale o zasadzie takiej odpowiedzialności w razie niezapłacenia podatku. Wyraźnie unormowane luzy orzekania w ramach uznania występują natomiast w tych przepisach Ordynacji podatkowej, które normują tylko niektóre instytucje prawne, odpowiednio stosowane także do zobowiązań przypadających od osób trzecich (art. 109 § 1 w zw. z art. 64–66 oraz art. 67c § 2 O.p.).

#### **4. SOLIDARNA ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATKOWA OSOBY TRZECIEJ I JEJ SKUTKI**

Odesłanie z art. 91 O.p. do przepisów Kodeksu cywilnego w zakresie odpowiedzialności solidarnej jest akceptowane w polskiej doktrynie prawa podatkowego. Stosowanie takich przepisów prawa cywilnego wymaga jednak uwzględnienia specyficznego charakteru odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. Można wskazać, że występujące w języku praktyki sformułowanie o “przeniesieniu” odpowiedzialności za zaległości podatkowe na osobę trzecią dobrze oddaje charakter takiej czynności – bo na ich powstanie – w świetle reguł z art. 110–117, z zastrzeżeniem art. 117a O.p. – mogła ona mieć zazwyczaj wpływ tylko w ograniczonym stopniu, albo wcale. Należy podkreślić, że w świetle przepisów z art. 107 O.p. osoba trzecia ponosi solidarną odpowiedzialność całym swoim majątkiem z podatnikiem (także płatnikiem, inkasentem, następcą prawnym podatnika), czyli odpowiada za cudzy dług<sup>10</sup>.

Wydaje się, że odpowiedzialność podatkowa osób trzecich byłaby unormowana bardziej przejrzysto w razie wprowadzenia przepisu stanowiącego o obowiązku wszczęcia postępowania i doręczania decyzji w sprawie odpowiedzialności podatkowej wszystkim osobom trzecim odpowiedzialnym za daną zaległość podatkową. Uzasadnieniem takiego stanowiska jest konstytucyjny charakter decyzji w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej; to decyzja konkretyzuje taką odpowiedzialność. W sytuacji zatem, gdy organ orzeknie o odpowiedzialności jednego lub kilku osób trzecich, inne osoby mieszczące się w dyspozycji przepisu obejmującego dany stan faktyczny są z takiej odpowiedzialności wyłączone. Z art. 107 § 1 O.p. można wywieść, że każda z osób trzecich solidarnie odpowiada tylko z podatnikiem. Organ podatkowy winien zatem orzekać o odpowiedzialności wszystkich osób trzecich, jeśli znajdują się w sytuacji określonej w przepisach art. 110–117a O.p., ale faktycznie postępowanie może przecież zostać wszczęte i toczyć się wobec tylko kilku spośród występujących w danej sprawie osób trzecich. W praktyce takie przypadki nie są odosobnione.

W świetle specyfiki odpowiedzialności osoby trzeciej w prawie podatkowym wskazano, iż pełne prawo wierzyciela do wyboru osoby, która ma spełnić świadczenie podatkowe, wystąpi dopiero od chwili stwierdzenia bezskuteczności egzekucji z majątku podatnika, bo od tego momentu wierzyciel może kierować środkami przymusu egzekucyjnego także względem osoby trzeciej<sup>11</sup>. Dodać przy tym należy, że organ podatkowy nie ma obowiązku uzasadnienia

---

<sup>10</sup> Olesińska, A.: Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe, Lublin, Lubelskie Wydawnictwa Prawnicze, 2000, s. 75, 77.

<sup>11</sup> Ibidem, s. 78.

dokonanego wyboru (spośród kilku) tej osoby trzeciej, wobec której zostaną wdrożone środki egzekucyjne. Wprowadzenie takiego wymogu nie wydaje się jednak celowe, bo przecież zasadę jej odpowiedzialności przesądzają przepisy art. 107 i odpowiedniego spośród przepisów art. 110–117a O.p.

Należy podzielić poglądy krytyczne dotyczące regulacji prawnej w Ordynacji podatkowej, w której w istocie zastrzono zasadę odpowiedzialności podatkowej osób trzecich wskutek odrzucenia unormowania z art. 40 ust. 2 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych<sup>12</sup>. Na mocy tego przepisu organ podatkowy obowiązany był odstąpić od orzeczenia odpowiedzialności podatkowej ze względu na zasady współżycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze. Organ podatkowy nie miał tu luzu wyboru co do orzekania i realizacji odpowiedzialności osoby trzeciej, lecz tylko ustalał wystąpienie w danym przypadku okoliczności uzasadniających odstąpienie od tej odpowiedzialności<sup>13</sup>. Taka regulacja ograniczała odpowiedzialność osób trzecich, akcentując jej subsydiarny charakter w stosunku do długu ciążącego na podatniku. Na swój sposób wyznaczała zatem ramy luzu decyzyjnego organu podatkowego w sferze dochodzenia należności od podmiotów ponoszących odpowiedzialność podatkową.

## 5. ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA PODATKI W PRAWIE OBCYM

Zgodnie z § 6 Bundesabgabenordnung<sup>14</sup> (austriackiej ordynacji podatkowej) za to samo zobowiązanie podatkowe mogą na podstawie przepisów prawa podatkowego odpowiadać dłużnicy solidarni. W literaturze austriackiej wskazuje się, iż organ podatkowy może dochodzić świadczenia od każdego ze współdłużników. To uprawnienie organu leży w sferze jego uznania. Organ decyduje od którego dłużnika i w jakim zakresie dochodzić będzie należności. W zasadzie wszak winna to być osoba, która na mocy porozumienia między współdłużnikami winna ponieść to świadczenie. Jeżeli zaś zgodnie z § 7 tej ustawy za dane zobowiązanie mają odpowiadać określone osoby zgodnie z przepisami prawa podatkowego, o ich odpowiedzialności orzeka organ podatkowy w drodze decyzji. Orzeczenie o takiej odpowiedzialności oraz realizacja należności leży w sferze uznania organu podatkowego<sup>15</sup>. Jeżeli organ podatkowy ma dokonać wyboru spośród dłużników, to winien swe rozstrzygnięcie oprzeć na uwzględnieniu okoliczności dotyczących przypadku konkretnego dłużnika<sup>16</sup>.

Powyższe uwagi należy uzupełnić wskazaniem, że zgodnie z § 20 Bundesabgabenordnung rozstrzygnięcia organów podatkowych wydawane w ramach upoważnienia do uznania winny mieścić się w granicach zakreślonych w ustawie. W ramach tych granic rozstrzygnięcia o charakterze uznaniowym winny być podejmowane z uwzględnieniem zasady słuszności i celowości oraz wszystkich występujących w danej sprawie okoliczności. W sprawach zatem dotyczących odpowiedzialności podatkowej osób trzecich (ale także w wypadku wielości

---

<sup>12</sup> Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.

<sup>13</sup> Brzeziński, B. et al.: Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy, Toruń, TNOIK, 1997, s. 236.

<sup>14</sup> Bundesgesetz vom 28. Juni 1961 – Bundesabgabenordnung (BGBl 1961/194 ze zm.).

<sup>15</sup> Doralt, W; Ruppe, H.G.: Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II, Wien, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac, 1988, s. 182-183.

<sup>16</sup> Stoll, G.: Ermessen im Steuerrecht, 2 Aufl., Wien, Manz, 2001, s. 383, 389.

podatników), gdzie organy orzekają w ramach luzu będącego sferą uznania administracyjnego, stosuje się kryteria wynikające ze wskazanego wyżej przepisu<sup>17</sup>.

W niemieckiej ordynacji podatkowej z 1977 r. – Abgabenordnung<sup>18</sup> o zasadzie odpowiedzialności solidarnej stanowi § 44, a o zasadach odpowiedzialności osób trzecich § 69–76 oraz 191–192 oraz przepisy niektórych ustaw podatkowych, a nadto przepisy prawa cywilnego i handlowego<sup>19</sup>. Rozstrzygnięcie organu podatkowego o tym, którego z podmiotów pociągnąć do odpowiedzialności, ma charakter uznaniowy. Zgodnie z wyznaczającym ramy uznania § 5 tej ustawy, rozstrzygnięcie to winno być uzasadnione. W sferze uznania leży też decydowanie czy i w jakiej wysokości zostanie wyznaczona odpowiedzialność danej osoby w drodze decyzji<sup>20</sup>. Z § 191 (1) Abgabenordnung wynika, iż kto z mocy ustawy odpowiada za podatek (tzw. Haftungsschuldner), może zostać zobowiązany na mocy decyzji o odpowiedzialności do znoszenia egzekucji i wobec niego na podstawie decyzji o egzekucji taka egzekucja może zostać wszczęta. Decyzje winny być wydawane w formie pisemnej.

Przy dochodzeniu należności od podmiotu, o którego odpowiedzialności orzeczono, uznanie organu administracji odgrywa podwójną rolę: czy, a jeśli tak, to w jakiej wysokości należy dochodzić należności od niego w miejsce dłużnika podatkowego, a także wobec którego spośród wielu dłużników ponoszących odpowiedzialność kierować te czynności<sup>21</sup>.

W istocie uznanie nie przysługuje organowi w kwestii czy dochodzić należności podatkowych; należy tylko uwzględnić okoliczności wpływające na powstanie i zakres odpowiedzialności. Zasadniczą rolę pełni odpowiedzialność dłużnika podatkowego (Steuerschuldner) i wobec niego należy w pierwszej kolejności podejmować czynności zmierzające do doprowadzenia do zapłaty podatku. Z drugiej strony w zasadzie brak kryteriów decydowania o tym, czy kierować żądanie zapłaty do innego podmiotu odpowiedzialnego za podatki. Odpowiedzialności takiej nie wyłącza ocena stanu majątkowego potencjalnego dłużnika, stopień jego zawinienia przy powstaniu należności, oczekiwane korzyści z uszczuplenia należności, wysokość kwoty, za którą dana osoba odpowiada czy brak możliwości kierowania roszczenia regresowego do dłużnika podatkowego<sup>22</sup>. Decydowanie o tym czy orzekać o odpowiedzialności podatkowej osób, “które ponoszą odpowiedzialność na podstawie różnych stanów faktycznych będących jej podstawą”, leży w sferze uznania co do rozstrzygnięcia (Entschliebungsermessen). Z kolei wybór spośród kilku odpowiedzialnych podmiotów ma charakter uznania w wyborze (Auswahlermessen). Zgodnie z regułą z § 5 Abgabenordnung w działaniach w ramach takiego uznania organ podatkowy winien uwzględnić interes publiczny, zasadę równości opodatkowania, wymóg szybkości i pewności poboru podatków. Wybór osoby, od której

---

<sup>17</sup> Kopecky, H.: Die Haftung im österreichischen Steuerrecht, Wien, Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac, 1971, s. 11, 30-35.

<sup>18</sup> Abgabenordnung vom 16. März 1976 (BGBl. I S. 613 ze zm.).

<sup>19</sup> Harder, P.: Das Auswahlermessen bei der Steuerhaftung, Der Betrieb, 1989, Heft 2, s. 2022-2023.

<sup>20</sup> Klein, F.H.; Orlopp, G. et al: Abgabenordnung, München, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1998, s. 261.

<sup>21</sup> Fichtelmann, H.: Haftung für Steuerschulden, Dr. Peter Deubner Verlag, 1979, s. 63; Rößler, G.: Entschliebungsermessen und Haftungsbescheid, Deutsche Steuerzeitung 1990, Nr 3, s. 64-66.

<sup>22</sup> Klein, F.H.; Orlopp, G. et al: Abgabenordnung, München, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1998, s. 969-970.



będzie dochodzona należność objęta zasadą odpowiedzialności podatkowej, winien zatem odpowiadać wskazanym kryteriom<sup>23</sup>.

## 6. PODSUMOWANIE

Charakterystyczne cechy stosunków podatkowoprawnych, to nierównorzędność podmiotów, brak udziału stron w ich ukształtowaniu i obligatoryjne wystąpienie organu administracji w każdym stosunku. Również w sprawach odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe organy administracji dokonują konkretyzacji praw i obowiązków jednostek<sup>24</sup>.

Model odpowiedzialności podatkowej jest związany z konstrukcją wymiaru zobowiązań podatkowych. W prawie polskim, niemieckim i austriackim modele te istotnie się różnią. Przedmiotem niniejszego opracowania było wskazanie różnicy wynikającej z ustalenia zasad odpowiedzialności za zaległości podatkowe. W prawie polskim organ podatkowy w zasadzie nie ma luzu decydowania o tym, czy wszczynać postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Z kolei w prawie austriackim i niemieckim dostrzega się w tym zakresie upoważnienia do działania organu podatkowego w ramach uznania administracyjnego. Uznanie takie wiąże się z brakiem w normie prawnej jednoznacznej determinacji prawnych następstw stanu faktycznego i pozostawieniem ich wyboru organowi administracyjnemu<sup>25</sup>. Różnica unormowania w zakresie wyboru osoby ponoszącej wraz z podatnikiem solidarną, a przy tym subsydiarną, wtórną odpowiedzialność za jego zaległości we wskazanych systemach prawnych wydaje się istotna. Oto w prawie polskim, w razie wielości takich osób ponoszących odpowiedzialność podatkową, organowi podatkowemu przysługuje w zasadzie swoboda wyboru, limitowana jedynie faktem bezskuteczności egzekucji wobec podatnika (płatnika, inkasenta, następcy prawnego podatnika). W przepisach prawa podatkowego we wskazanych obcych systemach taka swoboda działania administracji jest już jednak ograniczona ogólnymi zasadami działania w ramach uznania. W ten sposób system prawa podatkowego zawiera podwyższone standardy ochrony uprawnień podmiotów, które ponoszą szczególnego rodzaju odpowiedzialność za cudze zaległości podatkowe.

### Literatura:

- Adamiak, B. et al.: Ordynacja podatkowa. Komentarz 2005, Wrocław, Unimex, 2005.
- Brzeziński, B. et al.: Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń, 2007.
- Olesińska, A.: Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu, Toruń, TNOiK, 2007.
- Brzeziński, B. et al.: Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń, 2007.
- Orłowski, J.: Uznanie administracyjne, Gdańsk, ODDK, 2005.
- Olesińska, A.: Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe, Lublin, Lubelskie Wydawnictwa Prawnicze, 2000.

---

<sup>23</sup> Harder, P.: Das Auswahlermessen bei der Steuerhaftung, Der Betrieb, 1989, Heft 2, s. 2023.

<sup>24</sup> Borszowski, P.: Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, Kantor Wydawniczy Zakamycze 2004, s. 26-40; Filipek, J.: Stosunek administracyjnoprawny, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego, CLXXXVII, Prace Prawnicze, z. 34, s. 93.

<sup>25</sup> Por. M. Mincer, Uznanie administracyjne, Toruń, 1983, s. 63.

- Brzeziński, B. et al.: Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy, Toruń, TNOIK, 1997.
- Doralt, W; Ruppe, H.G.: Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II, Wien, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac, 1988.
- Stoll, G.: Ermessen im Steuerrecht, 2 Aufl., Wien, Manz, 2001.
- Kopecky, H.: Die Haftung im österreichischen Steuerrecht, Wien, Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac, 1971.
- Harder, P.: Das Auswahlermessen bei der Steuerhaftung, Der Betrieb, 1989, Heft 2.
- Klein, F.H.; Orlopp, G. et al: Abgabenordnung, München, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1998.
- Fichtelmann, H.: Haftung für Steuerschulden, Dr. Peter Deubner Verlag, 1979,
- Rößler, G.: Entschließungsermessen und Haftungsbescheid, Deutsche Steuerzeitung 1990, Nr 3.
- Borszowski, P.: Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, Kantor Wydawniczy Zakamycze 2004.
- Filipek, J.: Stosunek administracyjnoprawny, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego, CLXXXVII, Prace Prawnicze, z. 34.

**Kontaktні údaje na autora – email:**

*janusz.orlowski@op.pl*