

Stefan Babiarczyk*

SKARGA PAULIAŃSKA JAKO INSTRUMENT CYWILNOPRAWNY OCHRONY WIERZYTELNOŚCI PUBLICZNOPRAWNYCH

Streszczenie. Cel – zasadniczym celem artykułu jest krytyczna analiza poglądów Sądu Najwyższego na dopuszczalność wykorzystywania przez organy podatkowe instytucji skargi pauliańskiej dla dochodzenia należności podatkowych.

Metoda badawcza – w artykule wykorzystano jako metodę badawczą analizę przepisów:

- Konstytucji RP (art. 45 ust. 1, art. 217);
- Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Jego Podstawowych Wolności (art. 6);
- Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych (art. 14);
- Kodeksu cywilnego (art. 83 § 1, art. 527–534);
- Kodeksu postępowania cywilnego (art. 1, art. 2 § 3);
- ustawy – Prawo upadłościowe (art. 21, art. 52a, art. 53–54);
- ustawy – Ordynacja podatkowa (art. 2 § 4, art. 29 § 1 i 2, art. 33 § 1, art. 107 § 1, § 1a, § 2 pkt 2 i 4, § 3, art. 108 § 1, § 3 i § 4, art. 111, art. 112, art. 114, art. 114a, art. 210 § 2a, art. 239a i art. 239b);
- ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 1 § 1 pkt 20 i art. 27c);
- ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (art. 31).

Wynik – Przeprowadzona analiza przepisów prawa pozwoliła na wniosek, że przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa zawierają kompletne i zgodne z Konstytucją regulacje prawne pozwalające na dochodzenie należności podatkowych od osób trzecich, a rozszerzająca interpretacja art. 2 § 3 k.p.c. przez Sąd Najwyższy pozostaje w sprzeczności z zasadą *numerus clausus* kategorii osób trzecich odpowiedzialnych za należności podatkowe podatnika. Wykazano także, że rozszerzająca interpretacja przepisów Kodeksu cywilnego i Kodeksu postępowania cywilnego w tym zakresie prowadzi do nieporozumień i chaosu.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność osób trzecich, skarga pauliańska, sprawa cywilna, wierzytelność, wierzyciel, rozdzielność majątkowa

* Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego.

1. UWAGI WSTĘPNE

W orzecznictwie Sądu Najwyższego oraz sądów powszechnych od uchwały składu siedmiu sędziów z dnia 12 marca 2003 r., III CZP 85/02¹ utrwaliło się, że „droga sądowa w sprawie, w której Zakład Ubezpieczeń Społecznych domaga się na podstawie art. 527 k.c. ochrony należności z tytułu składki na ubezpieczenie społeczne jest dopuszczalna”. Jednakże mimo tego zdarzają się także i poglądy odmienne. W postanowieniu z dnia 5 marca 2015 r., V CSK 390/14, niepubl.² Sąd Najwyższy wyraził pogląd, że „ustanowienie w przepisach ordynacji podatkowej odpowiedzialności majątkiem wspólnym za zobowiązania podatkowe oznacza wprowadzenie odpowiedzialności rzeczowej małżonka dłużnika za cudzy dług publiczno-prawny, ograniczonej do majątku wspólnego. Przewidziana dla należności publiczno-prawnych administracyjna droga ich egzekucji na podstawie administracyjnego tytułu wykonawczego, pozwalająca na prowadzenie egzekucji także z majątku wspólnego – przeciwko małżonkowi dłużnika, gwarantuje również możliwość realizacji uprawnień wynikających z hipoteki przymusowej, co uzasadnia potraktowanie tej drogi jako wyłączającej drogę sądową na podstawie art. 2 § 3 k.p.c.”

Ten ostatni pogląd mieści się wprawdzie w granicach zakreślonych uzasadnieniem uchwały, albowiem w jej uzasadnieniu wskazano, że „wyczerpujący charakter wyliczenia sytuacji związanych z odpowiedzialnością podatkową osób trzecich oznacza, że ustawodawca *de lege lata* nie stworzył organom administracji publicznej podstawy do przeprowadzenia we własnym zakresie postępowania, którego przedmiotem byłoby zastosowanie wprost lub odpowiednio cywilnoprawnej instytucji skargi pauliańskiej, bądź innej o podobnym celu instytucji, unormowanej bezpośrednio we wskazanych ustawach³. Nie ma zatem, jak tego wymaga art. 2 § 3 k.p.c.⁴, przepisu szczególnego, który uprawniałby Zakład Ubezpieczeń Społecznych

¹ OSNC 2003, nr 10, poz. 129 z glosą krytyczną M. Jasińskiej, Mon. Praw. 2004, nr 17, s. 811–813.

² Lex nr 1710406.

³ Chodzi o ustawę z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz.U. z 2016 r. poz. 963 z późn. zm. i ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm. – zwana dalej o.p.

⁴ Z art. 2 § 1 k.p.c. wynika, że „do rozpoznawania sporów cywilnych powołane są sądy powszechne o ile sprawy te nie należą do właściwości sądów szczególnych, Sąd Najwyższy. Z kolei z art. 2 § 3 k.p.c. wynika, że „nie są rozpoznawane w postępowaniu sądowym sprawy cywilne, jeżeli przepisy szczególne przekazują je do właściwości innych organów”.

do jednostronnego, a więc władczego, zadecydowania, po powołaniu się na przesłanki nominalnie przynależne skardze pauliańskiej, o treści stosunku prawnego łączącego go z osobą trzecią”. Dla porządku wskazać jeszcze należy, że przepis o celu zbliżonym do art. 2 § 3 k.p.c. znajduje się w ustawie – Ordynacja podatkowa⁵, a także w art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych⁶. Podejmując powyższą uchwałę Sąd Najwyższy wskazał na kilka istotnych elementów, które należy uwzględnić w orzekaniu.

Po pierwsze sąd przedstawił odmienny niż w dotychczasowym swoim orzecznictwie pogląd na pojęcie sprawy cywilnej wskazując, że „ze sprawą cywilną mamy do czynienia wówczas, gdy treść łączących strony stosunków prawnych, obejmuje wzajemne obowiązki i gdy podmioty te w przypadku sporu mają takie same prawa i obowiązki ochrony swoich praw, a jeżeli chociaż jeden z uczestniczących podmiotów ma pozycję dominującą wówczas nie możemy mówić o sprawie cywilnej. Dodatkowym argumentem przekonującym, że ZUS nie jest podmiotem, który wobec dłużnika może występować z roszczeniem cywilnym jest art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych odwołujący się bezpośrednio do ustawy – Ordynacja podatkowa”⁷.

Po drugie w postanowieniu z 5 marca 2015 r. SN zwrócił uwagę, że ustawodawca w przepisach dotyczących zaspokojenia roszczeń z tytułu składek (lub podatków) nie zamieścił regulacji, które w swoim charakterze zbliżone byłyby do instytucji skargi pauliańskiej, a co za tym idzie spór o składki ZUS jest sporem administracyjnym i jako taki musi być rozstrzygany w takim trybie⁸.

Po trzecie, zdaniem sądu ochrona przewidziana w art. 527 k.c. jest ochroną uniwersalną i powszechną – niemniej jednak należy przyjąć, że dotyczy ona jedynie stosunków cywilnoprawnych, w przypadku zaś roszczeń o charakterze publicznoprawnym przedmiotem roszczenia nie jest zaspokojenie się wierzyciela, a jedynie doprowadzenie do ubezskutecznienia czynności dłużnika. Wskutek tego ubezskutecznienia dany podmiot

⁵ Art. 2 § 4 o.p. wskazuje, że „przepisów ustawy nie stosuje się do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych”.

⁶ Nakazuje stosować „do należności z tytułu składek odpowiedni m.in. art. 29 § 1 i 2, art. 107 § 1, § 1a, § 2 pkt 2 i 4 i § 3, art. 108 § 1, § 3 i § 4, art. 112 § 1–5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa”.

⁷ M. Jasińska, Glosa do uchwały SN z dnia 12 marca 2003 r., III CZP 85/02, Mon. Praw. 2004, nr 17, s. 812.

⁸ *Ibidem*.

miałby jednak otwartą drogę do zaspokojenia swoich roszczeń publiczno-prawnych, a to oznacza, że możliwość takiej ochrony powinna być przewidziana wprost w przepisach. Tymczasem z art. 2 § 4 o.p. wynika, wprost zasada delimitacji, a więc niemożność realizacji stosunków cywilnoprawnych poprzez uregulowania ordynacji podatkowej. Oprócz tego ustawa ta przewiduje wyraźnie sposób dochodzenia roszczeń od osób trzecich.

Po czwarte – skoro brak jest jednoznacznego skierowania takiej sprawy do postępowania administracyjnego przyjąć należy, że ochrona taka powinna zostać udzielona, albowiem żadna jednostka nie może być pozbawiona ochrony swoich praw, a to oznacza, że sąd odrzucając pozew musiałby wskazać sposób ochrony danego roszczenia. Prawo do sądu wynika z przepisów Konstytucji RP w szczególności z jej art. 45 oraz art. 6 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Jego Podstawowych Wolności⁹, a także z art. 14 ust. 1 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych¹⁰.

Po piąte, w postanowieniu z 5 marca 2015 r. wskazano również, że skoro „nie ma, jak tego wymaga art. 2 § 3 k.p.c. przepisu szczególnego, który uprawniałby ZUS do jednostronnego, władczego zadecydowania po powołaniu się na przesłanki nominalnie przynależne skardze pauliańskiej, o treści stosunku prawnego łączącego go z osobą trzecią”, to w takim razie nie ma mowy o nakładaniu się obu dróg dochodzenia pokrzywdzenia. Wówczas możliwe jest zastosowanie w drodze *analogii legis* do wierzytelności publiczno-prawnej (ochrona jest tu pośrednia) przepisów o skardze pauliańskiej.

Po szóste Sąd wskazał również, że skoro ZUS jako strona powodowa poszukując ochrony swojej wierzytelności na drodze cywilnoprawnej, twierdzi, że jest pokrzywdzonym wierzycielem, a dopuszczalność drogi sądowej nie jest uzależniona od wykazania istnienia roszczenia i stanu prawnego, zaś roszczenia cywilnoprawne mogą wynikać z różnych zdarzeń i źródeł, także w wydanych aktów administracyjnych, to sąd, będąc bezwzględnie związany twierdzeniem powoda i będąc związany nimi przynajmniej w początkowym stanie postępowania, nie może pozwu odrzucić.

Po siódme sąd zauważył, że na tym wstępnym etapie sąd powinien pozostawić na uboczu kwestie charakteru chronionej wierzytelności, jak również to, czy zagadnienie odpowiedzialności za należności ZUS osób

⁹ Dz.U. z 1993 r. nr 61, poz. 284 z późn. zm. – zwana dalej Konwencją.

¹⁰ Orzeczenie TK z dnia 25 lutego 1992 r., K 3/91, OTK 1992, nr 1, poz. 1.

trzech uległo rozszerzeniu, a także zagadnienie rozszerzającej interpretacji przepisów o skardze pauliańskiej, czy wreszcie obiektywne istnienie w tych postępowaniach u powoda prawa podmiotowego.

Podkreślono również, że z ochrony przewidzianej w art. 527 i nast. k.c. może skorzystać każdy wierzyciel albowiem ochrona określona w art. 527 i nast. k.c. jest ochroną powszechną i uniwersalną.

Powyższe oznacza także, iż dla wytoczenia procesu nie jest potrzebne obiektywne istnienie prawa podmiotowego, a tylko nieodzowne jest twierdzenie o jego istnieniu, tym bardziej że odróżnić trzeba roszczenia procesowe i roszczenia materialnoprawne. Poza tym oznacza to, że w procesie opartym o art. 527 i nast. k.c. nie rozstrzyga się wprost i bezpośrednio o zobowiązaniu publicznoprawnym lecz o cywilnoprawnym żądaniu uznania za bezskuteczną czynności dokonanej przez pozwanego wobec strony powodowej.

W odniesieniu zaś do dopuszczalności stosowania skargi pauliańskiej w przypadku zawarcia przez podatnika z pozwanym umowy o podziale majątku wspólnego zawartej jako konsekwencja zawartej umowy o ustanowieniu rozdzielności majątkowej (art. 29 § 2 pkt 1 o.p.)¹¹, wskazano, że dokonując merytorycznej oceny powództwa organu podatkowego zachodzą np. różnice zakresów przedmiotowych uregulowań zawartych w art. 527 i nast. k.c. i regulacji podatkowych, np. z art. 29 § 2 pkt 1 o.p. W tym drugim przypadku konsekwencją zastosowania tego przepisu jest bezskuteczność względna umowy majątkowej małżeńskiej o ustanowieniu rozdzielności majątkowej wobec organu podatkowego o charakterze częściowym, tj. ograniczona do zakresu zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem jej zawarcia, a sankcja ta rozstrzygnie *ex lege* i powstaje fikcja dalszego trwania tego ustroju wspólności ustawowej umożliwiającą prowadzenie egzekucji ze wszystkich potencjalnych składników majątku wspólnego. Natomiast wyrok uwzględniający powództwo ze skargi pauliańskiej odnosi

¹¹ Z art. 29 § 1 i 2 o.p. wynika, że: „§ 1. W przypadku osób pozostających w związku małżeńskim odpowiedzialność, o której mowa w art. 26, obejmuje majątek odrębny podatnika oraz majątek wspólny podatnika i jego małżonka.

§ 2. Skutki prawne ograniczenia, zniesienia, wyłączenia lub ustania wspólności majątkowej nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem:

- 1) zawarcia umowy o ograniczeniu lub wyłączeniu ustawowej wspólności majątkowej;
- 2) zniesienia wspólności majątkowej prawomocnym orzeczeniem sądu;
- 3) ustania wspólności majątkowej w przypadku ubezwłasnowolnienia małżonka;
- 4) uprawomocnienia się orzeczenia sądu o separacji.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio do płatnika oraz inkasenta.”

się do oznaczonej czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzyciela i może zapaść tylko po wykazaniu przesłanek o charakterze podmiotowym i przedmiotowym. Umowa majątkowa małżeńska polegająca na zmianie ustroju majątkowego i wprowadzeniu rozdzielności nie jest czynnością prawną w rozumieniu art. 527 i nast. k.c., ale jest nią następcza umowa o podziale majątku wspólnego. Wyrok wydany w trybie art. 527 i nast. k.c. ma charakter konstytutywny i działa *ex tunc*.

Zakres przedmiotowy art. 29 o.p. ogranicza się do zobowiązania podatkowego powstałego przed dniem zawarcia przez małżonków umowy o wyłączeniu ustawowej wspólności majątkowej, natomiast odpowiedzialność małżonka kontrahenta umowy fraudacyjnej na podstawie art. 527 i nast. k.c. nie musi dotyczyć wierzytelności wymaganej. Powództwo takie może wytoczyć również wierzyciel, którego wierzytelność nie jest jeszcze płatna, oraz że jeżeli zachodzi stan niewypłacalności dłużnika chroniona wierzytelność staje się przedterminowo wymagalna.

Małżonek podatnika nie jest osobą trzecią a tylko ustawowo odpowiada za cudzy dług (małżonka) i tylko ograniczoną do majątku wspólnego. Jego odpowiedzialność nie ma charakteru rzeczowego, przy czym przepisy nie przewidują wydania decyzji podatkowej odnoszącej się do tego małżonka podatnika. Tylko tytuł wykonawczy w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym (art. 27c ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹²) wystawia się na dwoje małżonków. Można tu jeszcze wskazać, że nie jest on także zobowiązany w postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹³.

Przedmiotem zaskarżenia skargą pauliańską może być czynność prawna powodująca niewypłacalność dłużnika lub powiększenie jego niewypłacalności, przy czym pokrzywdzenie wierzycieli powstaje na skutek takiego stanu faktycznego majątku dłużnika, który powoduje niemożność, utrudnienie lub odwleczenie zaspokojenia wierzyciela¹⁴.

¹² Dz.U. z 2016 r. poz. 599 z późn. zm., zwana dalej u.p.e.a.

¹³ Zgodnie z art. 1 § 1 pkt 20 u.p.e.a. „zobowiązany jest osoba prawna albo jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej albo osoba fizyczna, która nie wykonała w terminie obowiązku o charakterze pieniężnym lub obowiązku o charakterze niepieniężnym, a w postępowaniu zabezpieczającym – również osoba lub jednostka, której zobowiązanie nie jest wymagalne albo jej obowiązek nie został ustalony lub określony, ale zachodzi obawa, że brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić skuteczne przeprowadzenie egzekucji, a odrębne przepisy na to zezwalają”.

¹⁴ Wyroki SN z dnia 28 listopada 2001 r., IV CKN 525/00, Biul. SN 2002, nr 5, poz. 11; z dnia 29 czerwca 2004 r., II CK 367/03, Lex nr 174173.

2. CYWILNOPRAWNA OCHRONA WIERZycIELA A ODPOWIEDZIALNOŚĆ OSÓB TRZECICH

Z powyższymi poglądami Sądu Najwyższego i sądów powszechnych nie można się zgodzić. O ile nie można kwestionować poglądów, że roszczenie uregulowane w art. 527 i nast. k.c. to roszczenie cywilnoprawne, a także iż jego dochodzenie jest dopuszczalne na drodze sądowej (art. 1 i art. 2 k.p.c.), to nie można zgodzić się z poglądem jakoby stosunek prawny zachodzący między organem podatkowym a osobą trzecią był stosunkiem zasadniczo podmiotowo i przedmiotowo odmiennym niż stosunek zachodzący między związkiem publicznoprawnym (państwem, gminą) a podmiotem, który na skutek czynności z podatnikiem zyskał korzyść majątkową z pokrzywdzeniem tego związku.

Wskazywanie na brak w przepisach prawa podatkowego regulacji odpowiadającej podmiotowo i przedmiotowo przepisom art. 527 i nast. k.c. i twierdzenie, że jest to istotny argument za stosowaniem tych przepisów do stosunków prawnopodatkowych jest oparte na nieporozumieniu. Przeciwnie w ustawie – Ordynacja podatkowa istnieje szereg instytucji prawnych zapewniających temu związkowi publicznoprawnemu zabezpieczenie należności podatkowych przed niepożądanymi działaniami podatników, których celem jest uszczuplenie majątku zobowiązanego podatnika, takie jak:

– nadanie decyzji organu podatkowego rygoru natychmiastowej wykonalności (art. 239b § 1 o.p.) – a przesłanką jego zastosowania jest dokonywanie czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości, przy uprawdopodobnieniu tylko, przez organ podatkowy, że zobowiązanie ustalone lub określone w nieostatecznej decyzji podatkowej nie zostanie wykonane, co umożliwi organowi wszczęcie postępowania egzekucyjnego w stosunku do należności podatkowej, która jeszcze nie została ostatecznie ustalona;

– regulacja zawarta w art. 33 § 1 o.p. umożliwiająca zabezpieczenie zobowiązania podatkowego na majątku podatnika, a w przypadku podatników pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, przed jego terminem płatności, a przesłanką tego zabezpieczenia jest uzasadniona obawa, że zobowiązanie to nie zostanie wykonane, a jest tak gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań, zbywał majątek, przy czym zabezpieczenie to może obejmować nie tylko istniejące zobowiązanie podatkowe ale należność, której wysokość jest bezsporna, a także można w niej określić przybliżoną wysokość zobowiązania podatkowego;

– art. 29 § 2 o.p. umożliwiający prowadzenie egzekucji z majątku wspólnego podatnika, jego małżonka w stosunku do należności podatkowych powstałych przed dniem zawarcia między małżonkiem i podatnikiem umowy o ograniczeniu, wyłączeniu ustawowej wspólności majątkowej (dostrzegane w orzecznictwie Sądu Najwyższego);

– przepis art. 111 o.p. umożliwiający organom podatkowym dochodzenie zaległości podatkowych od członka rodziny podatnika, który z nim współdziałał w prowadzeniu działalności gospodarczej i odniósł korzyść z tej działalności;

– art. 112 § 1–6 o.p. wprowadzający odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa (do 31 grudnia 2008 r. nabywcy także składników majątku związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą, jeżeli ich wartość jednostkowa w dniu zbycia wynosiła co najmniej 15.000 zł), przy czym nie budzi wątpliwości, że przesłanką wyłączającą tę odpowiedzialność jest brak wiedzy nabywcy o tych zaległościach, przy zachowaniu należytej staranności;

– art. 210 § 2a ord. pod., z którego wynika, że „decyzja nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zawiera również pouczenie o odpowiedzialności karnej za usunięcie, ukrycie, zbycie, darowanie, zniszczenie, rzeczywiste lub pozorne obciążenie albo uszkodzenie składników majątku strony, mające na celu udaremnienie zabezpieczenia lub egzekucji obowiązku wynikającego z tej decyzji”. Jest to obowiązek ściśle powiązany z art. 239a o.p. penalizowany na podstawie art. 300 § 2 k.k.

Są to więc instrumenty prawne nie tylko przeciwdziałające, zapobiegające pozbywaniu się (ograniczeniu) majątku przez podatnika, ale także usuwające skutki wyzbycia się majątku. Jest charakterystyczne to, że odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa (art. 112 o.p.), czy członka rodziny (art. 111 o.p.) jest odpowiedzialnością tak podmiotowo, jak i przedmiotowo podobną do instytucji skargi pauliańskiej. Podmiotowo, gdyż dotyczy nabywcy składników majątku podatnika przedsiębiorcy lub osoby zyskującej korzyść z tej działalności, a przedmiotowo, gdyż bezpośrednio (przy skardze pauliańskiej tylko pośrednio) chroni należności publiczne. Członek rodziny podatnika, o którym mowa w art. 111 § 3 o.p. to przecież osoba bliska, o której mowa w art. 527 § 3 k.c. Zauważyć także należy, że w odniesieniu do czynności uszczuplających majątek umożliwiający zaspokojenie należności publicznoprawnych przez podatników nieprowadzących działalności gospodarczej, ustawa

– Ordynacja podatkowa zawiera także uregulowania zawarte w art. 114, art. 114a, które ustawodawca uznał za wystarczające. Skoro odpowiedzialność nabywcy w art. 112 o.p. została przedmiotowo i podmiotowo ograniczona tylko do nabywcy przedsiębiorstwa, to zgodnie z art. 107 § 1 o.p. nie można jej stosować wobec innych podmiotów. Nie można tu więc tego zakresu rozszerzać w drodze wykładni przepisów prawa cywilnego.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów powszechnych, z uwagi na zamknięty katalog przypadków wprowadzających odpowiedzialność osób trzecich, podnosi się, że nie jest możliwe zastosowanie w postępowaniu podatkowym instytucji prawnej z art. 527 i nast. k.c. Można powiedzieć, że wbrew regulacji zawartej w art. 107 § 1 o.p. Sąd Najwyższy i sądy powszechne zamknięty katalog przypadków tej odpowiedzialności rozszerzają. Nie ma tu znaczenia to, że w pewnym zakresie przesłanki przedmiotowe skargi pauliańskiej, jak i skutki wydanego wyroku uwzględniającego powództwo są inne niż instytucja odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa czy zorganizowanej części przedsiębiorstwa, albo członka rodziny podatnika. Te różnice wynikają z charakteru i istoty odpowiedzialności podatkowej i dlatego można śmiało zaryzykować twierdzenie, że przepisy o treści odpowiadającej art. 527 i nast. k.c. nie znajdują się w Ordynacji podatkowej.

Jednakże przesłanka należytej staranności nabywcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, a także określenie osoby trzeciej, są przecież identyczne. Nie dostrzega się także w orzecznictwie tym, że stosunek prawny wynikający z art. 527 i nast. k.c. nie jest stosunkiem prawnym samodzielnym. Jest to stosunek uboczny wynikający z podstawowego stosunku zobowiązaniowego istniejącego między wierzycielem a dłużnikiem. Celem tego stosunku ubocznego jest, podobnie jak przy odpowiedzialności nabywcy z art. 111 czy z art. 112 o.p., pośrednie rozszerzenie ochrony tego podstawowego stosunku prawnego. Dla tego podobieństwa nie ma istotnego znaczenia to, że w przypadkach określonych w art. 111 i art. 112 o.p. ta ochrona należności publicznoprawnej jest bezpośrednia¹⁵. Nie dostrzega się w tym orzecznictwie także i tego, że cele instytucji prawnych określonych w art. 527 i nast. k.c. i art. 111 czy art. 112 o.p. są identyczne. W okresie obowiązywania ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych¹⁶ regulacja tego rodzaju była zawarta w art. 45. Wzorcem dla

¹⁵ Zob. glosa P. Machnikowskiego do postanowienia SN z dnia 16 kwietnia 2002 r., V CK 41/02, OSP 22003, nr 2, poz. 22.

¹⁶ Dz.U. z 1993 r. nr 108, poz. 486 z późn. zm. – nieobowiązująca od dnia 1 stycznia 1998 r.

obu tych regulacji, jak piszą B. Brzeziński i M. Kalinowski, były regulacje zawarte w przepisach prawa cywilnego, w tym również regulacje odnoszące się do skargi pauliańskiej¹⁷. Wskazują przy tym trafnie na uzasadnienie do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa¹⁸, z którego wynika, co następuje:

„Instytucja odpowiedzialności osób trzecich, za zobowiązania podatkowe ma charakter szczególny. Statuuje ona bowiem wyjątek od powszechnie obowiązującej zasady prawa podatkowego, zgodnie z którą odpowiedzialność z tytułu zobowiązań podatkowych ma charakter ściśle osobisty. Rozwiązania z tego zakresu mają na celu wzmocnienie ochrony interesu związku publicznoprawnego (budżetu państwa lub gmin), wówczas gdy wskutek działań podjętych przez dłużnika (podatnika) osoby trzecie odnoszą bezpośrednią korzyść majątkową jego kosztem, bądź też gdy działania dłużnika (podatnika) zmierzają do wyzbycia się majątku, z którego nie mógłby egzekwować należnego świadczenia. Konstrukcja ta (znana już przedwojennej Ordynacji podatkowej), pomimo swej odrębności wynikającej z istoty zobowiązań podatkowych przypomina rozwiązania przewidziane w prawie upadłościowym (art. 21, 52a, 53, 54) oraz Tytule X Kodeksu cywilnego – skarga pauliańska”.

Nie mogą tej oceny zmienić argumenty Sądu Najwyższego oparte na określeniu wierzytelność publicznoprawna, nawet jeżeli niektórzy w piśmiennictwie takiego określenia używają i nawet wtedy, gdy posługuje się nim, oczywiście błędnie, ustawa – Ordynacja podatkowa (zob. art. 76 § 2a, art. 76b § 4 pkt 2, art. 92 § 4), mówiące o wierzytelności z tytułu nadpłaty podatku czy zwrotu podatku. Tego rodzaju określenie, czy określenie używane w wyrokach Sądu Najwyższego¹⁹, „wierzytelność publicznoprawna” nie istnieje w prawie, a w prawie podatkowym w szczególności. Nie istnieje bowiem wierzytelność państwa czy gminy, której treścią byłaby możliwość żądania zapłaty podatku albo żeby uprawniony z tytułu zwrotu nadpłaty czy zwrotu podatku był wierzycielem. W prawie podatkowym

¹⁷ Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Dopuszczalność stosowania skargi pauliańskiej do należności podatkowych*, POP 2015, nr 2, s. 105–110; B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Jeszcze raz o stosowaniu skargi pauliańskiej do należności podatkowych*, POP 2016, nr 9, s. 211–219.

¹⁸ Zob. uzasadnienie do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 1177 z dnia 27 lipca 1995 r.

¹⁹ Zob. wyrok SN z dnia 28 października 2010 r., II CSK 227/10, OSNC-ZD 2011, nr 1, poz. 23; wyrok SN z dnia 13 maja 2005 r., I CK 677/04, Prawo Bankowe 2005, nr 9, s. 10; wyrok SN z dnia 27 lipca 2006, III CSK 57/06, Lex nr 195391; wyrok SN z dnia 1 czerwca 2011 r., II CSK 513/10, Lex nr 960505; wyrok SN z dnia 29 maja 2015 r., V CSK 454/14, Lex nr 1771405 z glosą krytyczną B. Brzezińskiego i A. Nity, POP 2016, nr 4, s. 305–309.

na podatnika został nałożony obowiązek świadczenia przepisami ustawy (art. 217 Konstytucji RP i art. 3 pkt 1, art. 4 o.p.) i państwo czy gmina z tego tytułu nie mają żadnego prawa podmiotowego w rozumieniu cywilnoprawnym. Państwo i gmina mają tu kompetencję związaną z obowiązkiem czynienia z niej użytku (art. 21 § 2 i 3 o.p., art. 6 § 1 u.p.e.a.)²⁰. Oznacza to, że państwo czy gmina nie mogą być wierzycielami w rozumieniu art. 527 § 1 k.c., a podatnik dłużnikiem w jego rozumieniu.

W szeregu orzeczeniach Sąd Najwyższy wskazuje, że „skarga pauliańska (art. 527 k.c.) może mieć zastosowanie – w drodze analogii – także do ochrony należności podatkowych”, jednakże próżno szukać w ich uzasadnieniach analizy rozumowania w tym zakresie.

W niewielkiej liczbie wyroków²¹ wspomniano odwołując się do konieczności poczynienia rozważań co do możliwości zastosowania *analogii legis* w tych sprawach, gdyż ta jest wyłączona, gdy prowadziłaby do wydania rozstrzygnięcia na niekorzyść podatników. Wskazano przy tym, że zakaz ten nie obowiązuje, gdyż nie prowadzi do rozszerzenia zakresu opodatkowania. Istotnie wyrok wydany ze skargi pauliańskiej nie rozszerza zakresu opodatkowania, ale rozszerza, wbrew gwarancyjnemu uregulowaniu zawartemu w art. 107 § 1 o.p. i wbrew art. 2 § 3 k.p.c., zakres środków prawnych możliwych do zastosowania wobec podatników. Przepis art. 527 § 1 k.c. nie jest ani przepisem prawa podatkowego (art. 3 ust. 2 o.p.), ani przepisem ustawy podatkowej (art. 3 ust. 1 o.p.).

Dość często w orzeczeniach Sąd Najwyższy odwołuje się w zakresie tego rodzaju spraw do poglądów Trybunału Konstytucyjnego, gwarantujących podmiotowe prawo do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP). Takim sztandarowym orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego w tym zakresie jest wyrok z dnia 10 lipca 2000 r., SK 12/99²², w którym Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „publicznoprawny charakter wiarygodności, której źródłem jest decyzja administracyjna, nie stanowi przeszkody do uznania

²⁰ Z art. 6 § 1 u.p.e.a. wynika, że „w razie uchylenia się zobowiązanego od wykonania obowiązku wierzyciel powinien podjąć czynności zmierzające do zastosowania środków egzekucyjnych”, przy czym ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji definiuje na swój tylko użytek pojęcie wierzyciela w art. 1a pkt 13, jako „podmiot uprawniony do żądania wykonania obowiązku lub jego zabezpieczenia w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym”.

²¹ Zob. wyrok SN z dnia 28 października 2010 r., II CSK 227/10, OSNC-ZD 2011, nr 1, poz. 23; wyrok SN z dnia 27 lipca 2006 r., III CSK 57/06, Lex nr 195391.

²² OTK 2000, nr 5, poz. 143.

dopuszczalności drogi sądowej, w wypadku gdy wierzyciel dochodzi od swego dłużnika roszczenia, którego źródłem jest decyzja administracyjna, bądź gdy roszczenie oparte jest na zdarzeniach prawnych wywołujących konsekwencje cywilnoprawne”. Jednakże, gdy zwróci się uwagę na to, że w sprawie tej wierzycielem była osoba fizyczna, dłużnikiem podmiot publicznoprawny, przedmiotem zaś postępowania roszczenie o odsetki należne od przyznanego wierzycielowi i niewypłaconego w terminie stypendium, to jest oczywiste, że w tych sprawach brak było regulacji administracyjnoprawnej. Dlatego wyrażono pogląd, że była to sprawa cywilna w rozumieniu art. 1 k.p.c. Natomiast w sprawach odpowiedzialności nabywców, o których mowa w art. 29 § 2, art. 111, art. 112 o.p. regulacje realizujące ten sam cel są i powinny być stosowane. Zgodnie bowiem z art. 2 § 3 k.p.c. „nie są rozpoznawane w postępowaniu sądowym sprawy cywilne, jeżeli przepisy szczególne przekazują je do właściwości innych organów”. Wbrew poglądom Sądu Najwyższego działania podejmowane przez organy podatkowe w ramach instytucji określonych w art. 29 § 2, art. 111 czy art. 112 o.p. to działania władcze i jednostronne. Są to więc przepisy szczególne, wyłączające dopuszczalność stosowania art. 527 i nast. k.c. Nie dostrzega się przy tym, że organowi podatkowemu służy też na ogólnych zasadach powództwo o ustalenie nieważności czynności prawnej zdziałanej między podatnikiem a innym podmiotem, która byłaby czynnością pozorną (art. 83 § 1 k.c.). Nie dostrzega się także, że zgodnie z art. 210 § 2a o.p. obowiązującym od dnia 1 stycznia 2009 r. wprowadzono konieczność zawarcia w decyzji nakładającej na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, stosownego pouczenia, o którym była wcześniej mowa.

Zauważyć w końcu należy i to, że w znanych orzeczeniach wydawanych przez sądy powszechne i Sąd Najwyższy próżno szukać analizy prawniczej w zakresie poszukiwania normy prawnej, która jako przepis szczególnie mogłaby wyłączyć stosowanie przepisów o skardze pauliańskiej, w tych sprawach. Analiza prawnicza zbudowana jest w tym zakresie na dużym poziomie ogólności.

W końcu podkreślenia wymaga to, że odwoływanie się w tych sprawach do art. 6 ust. 1 Konwencji jest bardzo wątpliwe²³. W orzecznictwie

²³ Z art. 6 ust. 1 Konwencji wynika, że „Każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzyganiu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie

ETPCz przyjmuje się dość jednolicie, że „spory podatkowe wykraczają poza granice praw i obowiązków cywilnych, niezależnie od skutków finansowych, które nieuchronnie wynikają dla podatnika”²⁴.

Wprawdzie w zakresie oceny dopuszczalności stosowania instytucji skargi pauliańskiej Naczelny Sąd Administracyjny nie może się wypowiadać wprost nawet na gruncie art. 29 § 2, art. 33 § 1 czy art. 239b, art. 210 § 2a, czy art. 112 o.p. to utrzymywanie w tym zakresie rozbieżnych poglądów prowadzi do chaosu prawnego. Nie jest bowiem tak, jak pisze Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 7 lutego 2014 r., III CZP 113/13²⁵ i w innego rodzaju sprawach, że istnienie dwóch dróg dochodzenia roszczeń na drodze administracyjnej i cywilnej jest korzystne dla stron.

3. PODSUMOWANIE

Przepisy Kodeksu postępowania cywilnego definiując pojęcie sprawy cywilnej z istoty rzeczy nie mogą obejmować nimi także odpowiedzialności osób trzecich za należności podatkowe podatnika. Skoro przepisy art. 527–534 k.c. odnoszą się do wierzycieli i wierzytelności, to tym samym nie obejmują odpowiedzialności za należności podatkowe. Obowiązek świadczenia takich należności wynika z ustaw i nie jest on zależny od możliwości żądania zapłaty świadczenia. Państwu i gminie nie przysługują więc z tego tytułu żadne prawa podmiotowe, które miałyby być chronione przepisami Kodeksu cywilnego.

karnej. Postępowanie przed sądem jest jawne, jednak prasa i publiczność mogą być wyłączone z całości lub części rozprawy sądowej ze względów obyczajowych, z uwagi na porządek publiczny lub bezpieczeństwo państwowe w społeczeństwie demokratycznym, gdy wymaga tego dobro małoletnich lub gdy służy to ochronie życia prywatnego stron albo też w okolicznościach szczególnych, w granicach uznanych przez sąd za bezwzględnie konieczne, kiedy jawność mogłaby przynieść szkodę interesom wymiaru sprawiedliwości”.

²⁴ Zob. postanowienie NSA z dnia 5 listopada 2008 r., I FZ 404/08, Lex nr 565700; wyrok ETPCz z dnia 1 lutego 2011 r. 34976/05 Metalco Bt. v. Węgry, Lex nr 693851; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp, z dnia 25 września 2007 r., I SA/Go 285/08, Lex nr 490175; wyrok ETPCz. z dnia 27 września 2007 r. 6301/05 Estate of Nitschke v. Szwecja; wyrok ETPCz z dnia 23 lutego 2006 r. 25632/02 Stere i inni v. Rumunia, Lex nr 172049; wyrok ETPCz z dnia 12 lipca 2001 r. 44759/98 Ferrazzini v. Włochy, Lex nr 76123 z omówieniem M.A. Nowickiego, *Nowy Europejski Trybunał Praw Człowieka. Wybór orzeczeń 1999–2004*, Zakamycze Kraków 2005, s. 563.

²⁵ OSNC 2014, nr 11, poz. 114.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., Kalinowski M., *Dopuszczalność stosowania skargi pauliańskiej do należności podatkowych*, POP 2015, nr 2.
- Brzeziński B., Kalinowski M., *Jeszcze raz o stosowaniu skargi pauliańskiej do należności podatkowych*, POP 2016, nr 9.
- Jasińska M., Glosa do uchwały SN z dnia 12 marca 2003 r., III CZP 85/02, Mon. Praw. 2004, nr 17.
- Machnikowski P., Glosa do postanowienia SN z dnia 16 kwietnia 2002 r., V CK 41/02, OSP 22003, nr 2.

Abstract. Aim – the basic aim of this article is to present a critical analysis of the views of the supreme court concerning the permissibility of use of actio pauliana by institutional tax bodies for the purpose of recovering tax receivables.

Research method – the research method applied in the article is an analysis of the provisions of:

- Constitution of the republic of poland (art. 45 § 1, art. 217);
- Convention for the protection of human rights and fundamental freedoms (art. 6);
- International covenant on civil and political rights (art. 14);
- Civil code (art. 83 §1, art. 527–534);
- Code of civil procedure (art. 1, Art. 2 §3);
- Bankruptcy law act (art. 21, art. 52A, art. 53–54);
- Tax code act (art. 2 §4, art. 29 §1 and 2, art. 33 §1, art. 107 §1, §1A, §2 point 2 and 4, §3, art. 108 § 1, §3 and §4, art. 111, art. 112, art. 114, art. 114A, art. 210 §2A, art. 239A and art. 239B);
- Act on enforcement proceedings in administration (art. 1 §1 Point 20 and art. 27C);
- Act on social security scheme (art. 31).

Result — the analysis of the provisions of law lead to the conclusion that the provisions of the tax code act contain complete legal regulations which are compatible with the constitution and which allow recovering tax receivables from third parties; whereas the supreme court's broad interpretation of art. 2 §3 of the code of civil procedure contravenes the principle of numerus clausus of the category of third parties liable for tax liabilities of a tax-payer. It has also been demonstrated that the broad interpretation of the provisions of the civil code and the code of civil procedure in this scope leads to confusion and chaos.

Keywords: third party liability, actio Pauliana, civil matter, receivable, creditor, regime of separate property