

## NASTĘPSTWO PRAWNE W EGZEKUCJI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

**Streszczenie.** Nastęstwo prawne w egzekucji zobowiązań podatkowych stanowi jedną z fundamentalnych instytucji prawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Jest odzwierciedleniem nastęstwa prawnopodatkowego. Treść nastęstwa prawnego w egzekucji zobowiązań podatkowych wyraża się w stwierdzeniu, że stanowi ono zmianę podmiotową w stosunku egzekucyjnym, wskutek której, przy zachowaniu tożsamości przedmiotu egzekucji, w miejsce lub obok dotychczasowego podmiotu zobowiązanego wstępuje sukcesor obowiązku podatkowego. Nastęstwo egzekucyjne zobowiązań podatkowych opiera się na zasadach kontynuacji postępowania egzekucyjnego z udziałem sukcesora oraz zachowania dotychczasowych czynności egzekucyjnych. Dla analizy instytucji nastęstwa prawnego w egzekucji zobowiązań podatkowych konieczne jest kompleksowe spojrzenie na instytucję, z uwzględnieniem podstaw normatywnych, zawartych w przepisach prawa materialnego i procesowego, zarówno publicznego, jak i prywatnego.

**Słowa kluczowe:** nastęstwo prawne, zobowiązanie podatkowe, egzekucja administracyjna, stosunek prawnopodatkowy

---

\* Doktor nauk prawnych, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, adiunkt, Uniwersytet WSB Merito w Gdańsku, e-mail: [dalkowskaa@nsa.gov.pl](mailto:dalkowskaa@nsa.gov.pl), <https://orcid.org/0000-0002-0880-6573>

Następstwo prawne w egzekucji zobowiązań podatkowych stanowi kluczowe zagadnienie z punktu widzenia polityki fiskalnej państwa w świetle konstytucyjnej zasady państwa prawa. Celem egzekucji administracyjnej, będącej formą przymusowej realizacji obowiązków publicznoprawnych, jest doprowadzenie do zgodności stanu faktycznego ze stanem prawnym wynikającym z norm prawnych poprzez zastosowanie instrumentów przymusu. Z drugiej strony jednak środki przymusu ingerują w prawa osobiste i majątkowe ich adresatów. Przymus egzekucyjny, będąc alternatywą dla braku dobrowolności, pozwala na maksymalizację efektywności w zakresie wykonywania obowiązków<sup>1</sup>. Sposób kształtowania relacji prawnych między podmiotami determinują różne czynniki, wśród których zasadnicze znaczenie mają czynniki finansowe. Adresaci obowiązków publicznoprawnych, w tym zwłaszcza podatkowych, wobec ciągłej ewolucji rozwiązań funkcjonujących w płaszczyźnie prawnej, fiskalnej, gospodarczej, ekonomicznej, społecznej czy wreszcie politycznej modyfikują formy organizacyjnoprawne aktywności zawodowej i poszukują nowych alternatywnych form organizacyjnoprawnych, pozwalających na racjonalizowanie ich zdolności do wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych. Obserwujemy więc obecnie znaczną aktywność w sferze organizacyjno-ustrojowej podmiotów prawa, której następstwem są konsolidacje, podziały, przekształcenia, łączenia, przejścia lub zmiany formy organizacyjno-prawnej podatników. Powyższe zjawisko implikuje różne skutki. Z jednej strony jest ono aktywnym impulsem do rozwoju gospodarczego, a także do zwiększenia efektywności działań państwa, ponieważ modyfikacja podmiotowa podatników może prowadzić do poprawy sytuacji finansowej restrukturyzowanego podmiotu, a tym samym zwiększyć skuteczność polityki fiskalnej państwa. Z drugiej strony osobisty co do zasady charakter obowiązków publicznoprawnych powoduje konieczność zabezpieczenia interesu wierzyciela publicznoprawnego na etapie postępowania egzekucyjnego przez zapewnienie rozwiązań legislacyjnych,

<sup>1</sup> P. Szreniawski, *Etyczne aspekty egzekucji administracyjnej*, [w:] *System egzekucji administracyjnej*, red. J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa–Lublin 2004, s. 45; Z. Leoński, *Egzekucja administracyjna świadczeń niepieniężnych*, Warszawa 1968, s. 5–6; P. Przybysz, *Egzekucja administracyjna*, Warszawa 1999, s. 59; A. Skoczylas, *Postępowanie egzekucyjne w administracji*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 1: Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, Warszawa 2015, s. 325.

gwarantujących także ochronę interesów następców prawnych. Prawo, jako zjawisko społeczne, podlega ewolucyjnym zmianom, determinując zmiany w obszarze funkcjonujących instytucji prawnych. Tym właśnie celom, co podkreśla się w nauce prawa, służy „właściwe ukształtowanie w danej gałęzi prawa – w stosunku prawnym – możliwości przekształceń w układzie podmiotów, kiedy to zakres podmiotowości prawnej ulega rozszerzeniu na inne osoby, które po spełnieniu niektórych cech stają się podmiotami stosunku prawnego”<sup>2</sup>. W powyższym kontekście widoczne są niedostatki rozwiązań systemowych w obszarze instytucji przekształcenia podmiotowego w egzekucji administracyjnej, co może rodzić konsekwencje w zakresie odpowiedzialności wierzyciela publicznoprawnego<sup>3</sup>.

Przedmiotem artykułu jest zagadnienie następstwa prawnego w egzekucji zobowiązań podatkowych. Temat ten stanowi pewne uproszczenie problemu, ponieważ z istoty rzeczy chodzi o skutki następstwa prawnego, mającego swe źródło w materialnoprawnym stosunku podatkowym, w relacjach właściwych dla stosunku procesowego w postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Konieczność zapewnienia jednolitości terminologicznej w opracowaniu uzasadnia – po pierwsze – zdefiniowanie pojęcia następstwa egzekucyjnego jako następstwa prawnego w toku egzekucji oraz – po drugie – przyjęcie tożsamości pojęć „następstwo prawne” i „sukcesja prawna”. Wyzwaniem dla mnie jest próba odpowiedzi na pytanie, czy regulacja prawna zawarta w art. 28a ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>4</sup> jest wyczerpująca i wystarczająca dla potrzeb ochrony następcy prawnego w egzekucji zobowiązań podatkowych.

W artykule zastosowano metodę logiczno-językową w postaci analiz formalno-dogmatycznej i językowej oraz interpretacyjnej. Ważnym czynnikiem badawczym pozostawało definiowanie pojęć i znaczeń obowiązujących przepisów prawa z punktu widzenia interdyscyplinarnej wykładni prawa.

<sup>2</sup> P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004.

<sup>3</sup> A. Dalkowska, *Zabezpieczenie administracyjne należności pieniężnych w praktyce organów egzekucyjnych*, Wrocław 2015, s. 27, 127, 154, 163; eadem, *Skutki rozszerzonej egzekucji administracyjnej dla wierzyciela publicznoprawnego w następstwie wyroku paulińskiego*, [w:] *Wszelkie prawo stanowione jest dla ludzi. Księga jubileuszowa Doktora Zbigniewa Szczurka*, red. J. Świeczkowski, Sopot 2014, s. 110–129; eadem, *Następstwo prawne w egzekucji administracyjnej obowiązku o charakterze rzeczowym, „Nieruchomości@”* 2021, nr II, s. 7–25; P. Świerczyński, *Wierzyciel publicznoprawny jako uczestnik postępowania cywilnego – wybrane zagadnienia*, [w:] *Administracyjne postępowanie egzekucyjne*, red. S. Fundowicz, P. Możyłowski, Radom 2017, s. 73–86.

<sup>4</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 479, dalej: u.p.e.a.

## 2. ISTOTA I CELE EGZEKUCJI ADMINISTRACYJNEJ

Realizacja konstytucyjnej zasady państwa prawa wymaga od organów władzy publicznej podejmowania działań mających na celu zapewnienie wykonalności obowiązków. Działania te, ujęte w prawne ramy, w zakresie obowiązków publicznoprawnych realizowane są w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym. Zasadniczym etapem postępowania egzekucyjnego jest egzekucja administracyjna, przedstawiana w literaturze jako „forma przymusu państwowego”<sup>5</sup>, w trakcie której organ egzekucyjny stosuje wobec zobowiązanego środki przymusu egzekucyjnego (tj. środki egzekucyjne<sup>6</sup>) w celu doprowadzenia do wykonania obowiązków podlegających egzekucji administracyjnej. Stosowanie przymusu egzekucyjnego stanowi równocześnie jedną z prawnych form działania administracji publicznej<sup>7</sup>. Katalog obowiązków podlegających egzekucji administracyjnej jest rozbudowany i został sklasyfikowany w art. 2 u.p.e.a. Wśród nich zasadnicze miejsce zajmują obowiązki pieniężne, a w szczególności należności podatkowe. Przymus egzekucyjny stanowi formę przymusu administracyjnego<sup>8</sup>, a ten ostatni jest postrzegany w literaturze przedmiotu w wąskim albo w szerokim znaczeniu. W wąskim znaczeniu przymus utożsamiany jest z egzekucją administracyjną<sup>9</sup>,

<sup>5</sup> K. Jandy-Jendrośka, *System administracyjnego postępowania wykonawczego*, [w:] *System prawa administracyjnego*, t. III, red. T. Rabska, J. Łętowski, Warszawa–Wrocław–Kraków–Gdańsk 1978, s. 244.

<sup>6</sup> W ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nie ma definicji legalnej „środków egzekucyjnych”. Artykuł 1 § 1 pkt 12 u.p.e.a. zawiera jednak zamknięty katalog środków egzekucyjnych dopuszczalnych przez ustawę. W nauce prawa administracyjnego przyjmuje się, że środki egzekucyjne stanowią „zinstytucjonalizowane formy przymusu państwowego, stosowane celem doprowadzenia do wykonania obowiązków” – zob. E. Bojanowski, *Wykonanie zastępcze w egzekucji administracyjnej*, Warszawa 1975, s. 34.

<sup>7</sup> P. Dobosz, *Pojęcie egzekucji administracyjnej*, [w:] *System egzekucji administracyjnej*, red. J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa–Lublin 2004, s. 21.

<sup>8</sup> J. Jendrośka, *Zagadnienie prawne wykonania aktu administracyjnego*, Wrocław 1963, s. 16; E. Bojanowski, *Konstrukcja administracyjnych środków egzekucyjnych*, [w:] *System egzekucji administracyjnej*, red. J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa–Lublin 2004, s. 141.

<sup>9</sup> L. Klat-Wertelecka, *Niedopuszczalność egzekucji administracyjnej*, Wrocław 2009, s. 47; eadem, *Wymuszenie wykonania obowiązków administracyjnoprawnych wybranych krajów europejskich*, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2020, nr 1. Według L. Klat-Werteleckiej należy odróżnić przymus *sensu stricto*, rozumiany jako egzekucja administracyjna, od przymusu pośredniego, utożsamianego z karami pieniężnymi.

a w znaczeniu szerokim obejmuje obok egzekucji administracyjnej także inne, pośrednie formy oddziaływania, np. kary administracyjne.

Funkcja, cel i znaczenie egzekucji administracyjnej w realizacji zadań demokratycznego państwa prawa nie budzi wątpliwości w literaturze<sup>10</sup> i w orzecznictwie<sup>11</sup>. Podkreśla się, że „skuteczna egzekucja prawa jest jednym z najważniejszych zadań demokratycznego państwa prawa”<sup>12</sup>, efektywność wykonania obowiązków stanowi jeden z najważniejszych paramentów demokratycznego państwa<sup>13</sup>, a „egzekucja pełni podstawową rolę w realizacji zasady praworządności i umacnia poczucie równości wobec prawa”<sup>14</sup>.

Konstytucyjna zasada praworządności<sup>15</sup> formułuje wobec organów władzy publicznej nakaz podejmowania jedynie takiej działalności, która wynika z podstawy prawnej i jest z nią zgodna, oraz zasadę przestrzegania prawa. Jak podkreśla się w doktrynie, z zasady tej wynika „obowiązek określenia przez akty prawa powszechnie obowiązującego kompetencji do działania, zakaz domniemania takich kompetencji oraz zakaz dowolnego, arbitralnego ich wykonania”<sup>16</sup>. W granicach zasady praworządności wierzyciel ma obowiązek, zgodnie z art. 6 u.p.e.a., podjąć czynności zmierzające do zastosowania środków egzekucyjnych w razie uchylania się zobowiązanego od

<sup>10</sup> J. Jendrośka, *Zagadnienie prawne...*, s. 245; M. Zimmermann, *Pojęcie administracji publicznej a „swobodne uznanie”*, Warszawa 2009, s. 60; A. Dalkowska, *Zobowiązany w administracyjnym postępowaniu zabezpieczającym*, Sopot 2012, s. 28.

<sup>11</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Olsztynie z dnia 6 października 2011 r., sygn. I SA/Ol 420/11, Legalis; wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 października 2012 r., sygn. II SA/Kr 1072/12, Legalis nr 877002; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 26 marca 2009 r., sygn. II FSK 1462/08, Legalis nr 215502.

<sup>12</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 kwietnia 2008 r., sygn. I SA/Gd 547/07, LEX nr 467099.

<sup>13</sup> A. Dalkowska, *Transformacja podmiotowa w egzekucji administracyjnej*, Wrocław 2018, s. 156; eadem, *Rola organu wykonawczego gminy jako wierzyciela w egzekucji administracyjnej podatków lokalnych*, [w:] *Finansowanie jednostek samorządu terytorialnego. Problemy praktyczne*, red. J. Gliniecka, Warszawa 2016, s. 289–301; eadem, *Prawne instrumenty skutecznej egzekucji należności publicznoprawnych*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2016, nr 1, cz. 50; eadem, *Egzekucja sądowa i administracyjna – kilka uwag na temat podobieństw i różnic*, „Egzekucja Sądowa” 2015, nr 3–4, s. 98; J. Jendrośka, *Zagadnienie prawne...*, s. 245.

<sup>14</sup> A. Dalkowska, *Egzekucja sądowa i administracyjna...*, s. 98.

<sup>15</sup> Zgodnie z art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (dalej: Konstytucja RP) organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

<sup>16</sup> P. Tuleja w: *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 303 i nast.

wykonania obowiązku wierzyciela oraz stosować środki egzekucyjne określone ustawą. Pamiętać jednak należy, że stosowanie środków przymusu stanowi ostateczność, gdy inne metody zmierzające do dobrowolnego wykonania obowiązków nie przyniosły rezultatu. Jak wskazywano już we wcześniejszych publikacjach, maksymalizacja efektywności dobrowolnego wykonywania obowiązków publicznoprawnych prowadzi do minimalizacji kosztów działania administracji, co powinno być dążeniem każdego racjonalnego państwa. Tak więc przymus, na co wskazywałam już wcześniej, powinien być traktowany jako ostateczny środek, gdy inne metody prowadzące do dobrowolnego wykonania obowiązków nie przyniosły rezultatu.

Konstytucja RP w art. 84 nakłada na adresatów obowiązków publicznych obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie<sup>17</sup>. Obowiązek „ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych”, jak słusznie zauważają T. Dębowska-Romanowska i T. Nowak, „łączy się z wszelkimi obciążeniami (prywatnoprawnymi i publicznoprawnymi), które są lub mają być wykonywane”<sup>18</sup>. Powyższy obowiązek obejmuje także nakaz ich wykonania, na co wyraźnie zwraca się uwagę w doktrynie, wskazując, że „zobowiązany powinien podjąć nakazane działanie lub powstrzymać się od działania zakazanego”<sup>19</sup>.

W kontekście powyższych uwag dotyczących roli i znaczenia egzekucji administracyjnej jako instrumentu realizacji zasady państwa prawa szczególnego znaczenia nabiera kwestia jej efektywności, wyrażająca się w konieczności zapewnienia kontynuacji postępowania wobec adresata obowiązku podatkowego, niezależnie od zmiany jego sytuacji prawnej (w tym zmiany organizacyjnoprawnej), a także możliwości stosowania środków egzekucyjnych wobec następców prawnych podmiotów zobowiązanych w przypadku sukcesji obowiązków na skutek zdarzeń prawnych.

### 3. POJĘCIE I ISTOTA NASTĘPSTWA PRAWNEGO

Pojęcie następstwa prawnego, często identyfikowane z pojęciem sukcesji, nie jest normatywnie zdefiniowane. Próbę stworzenia definicji pojęcia sukcesji administracyjnej podjęto w propozycji legislacyjnej zawartej

<sup>17</sup> Zob. art. 84 Konstytucji RP.

<sup>18</sup> T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak w: *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, s. 1879 i nast.

<sup>19</sup> S. Fundowicz, *Egzekucja administracyjna a aksjologia demokratycznego państwa prawnego*, [w:] *System egzekucji administracyjnej*, red. J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa–Lublin 2004, s. 35.

w art. 15 ust. 1 projektu ustawy Przepisy ogólne prawa administracyjnego z 13 marca 2008 r. Zgodnie z nim „prawa i obowiązki o charakterze nieosobistym przechodzą na następców prawnych na zasadach określonych w przepisach odrębnych, a w przypadku ich braku lub niepełnej regulacji prawnej zasady i tryb ich przejścia ocenia się na podstawie przepisów prawa cywilnego”<sup>20</sup>. Według wskazanej propozycji, która nie została uchwalona, sukcesja w administracyjnych stosunkach materialnych miała być determinowana przez rodzaj obowiązku i odpowiednie stosowanie instytucji prawa cywilnego.

Brak ustawowej definicji następstwa prawnego we współczesnym porządku prawnym powoduje, że treść wymienionego pojęcia jest wypełniana przez doktrynę i orzecznictwo sądowe. W literaturze wyodrębnia się sukcesję uniwersalną oraz sukcesję singularną. Analizując tę pierwszą, podkreśla się, że „przy sukcesji uniwersalnej nabywca wskutek zaistniałego stanu faktycznego wstępuje w ogół praw stanowiących majątek lub odrębny majątek poprzednika, przy czym nabyciu towarzyszy z reguły wstąpienie przez nabywcę także w długi, które majątek ten obciążają”<sup>21</sup>. Dla wyjaśnienia kwestii następstwa prawnego konieczne jest wyodrębnienie trzech płaszczyzn badawczych w sferze prawa administracyjnego – materialnej, ustrojowej i procesowej, przy czym w każdej z nich dopuszcza się sukcesję jedynie wówczas, gdy wynika to z konkretnych regulacji prawnych. Wyjątki od zasady niedopuszczalności przenoszenia uprawnień i obowiązków administracyjnoprawnych statuuje wyraźnie przepis prawa. Jak trafnie wskazał P. Gołaszewski: „na gruncie prawa administracyjnego można mówić o następstwie prawnym w trzech wymiarach – materialnym, ustrojowym oraz procesowym”<sup>22</sup> i w konsekwencji wyróżnił: następstwo prawne, następstwo funkcjonalne (będące w istocie rzeczy przejściem kompetencji między organami administracji publicznej) oraz następstwo procesowe. Należy przy tym wyraźnie podkreślić, że niedopuszczalne jest przeniesienie

<sup>20</sup> Projekt ustawy Przepisy ogólne prawa administracyjnego z dnia 13 marca 2008 r. <https://www.rpo.gov.pl/pliki/12059280660.pdf> (dostęp: 31.07.2023).

<sup>21</sup> A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2020, s. 146; Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2021, s. 101; E. Gniewek, *Podstawy prawa cywilnego*, Warszawa 2011, s. 156; A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy: obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 102 i nast.

<sup>22</sup> M. Wierzbowski, R. Hauser, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2018, s. 379; E. Szczygłowska, *Sukcesja uprawnień i obowiązków administracyjnych*, Warszawa, s. 69.

wierzytelności publicznoprawnej na podmiot prywatny i to z dwóch powodów: po pierwsze – z uwagi na brak podstawy ustawowej, a po drugie – z uwagi na brak podmiotowości podatkowej podmiotu prywatnego<sup>23</sup>. Dokonując zatem analizy problematyki następstwa prawnego w egzekucji administracyjnej, przedmiotem rozważań będzie jedynie następstwo prawne po stronie podatnika w zakresie wynikającego ze zobowiązania podatkowego obowiązku zapłaty podatku.

Treścią następstwa prawnego na gruncie prawa materialnego jest przejście obowiązków lub uprawnień z podmiotu będącego stroną stosunku prawnego materialnego na inny podmiot, wcześniej niebędący stroną tego stosunku. Następstwo procesowe natomiast stanowi konsekwencję sukcesji materialnej, a jego skutkiem jest wstąpienie do postępowania w miejsce poprzednika procesowego jego następcy procesowego. Korelacja pomiędzy instytucją następstwa prawnego na gruncie prawa materialnego i procesowego zawiera się w stwierdzeniu, że następstwo procesowe jest zawsze skutkiem następstwa prawnego w stosunku materialnoprawnym (nigdy odwrotnie). Powyższa konstatacja znajduje potwierdzenie w stanowisku doktryny, gdzie stwierdza się, że „następstwo procesowe jest konsekwencją następstwa prawnego w prawie materialnym i polega na wstąpieniu do postępowania na miejsce podmiotu, który dotychczas był jego stroną (poprzednik procesowy), innego podmiotu (następcy prawnego)”<sup>24</sup>. Analogiczne stanowisko prezentuje orzecznictwo sądów administracyjnych, podkreślając, że następstwo procesowe stanowi rezultat następstwa prawnego, a w granicach określonych przedmiotem „w toku postępowania ulega zmianie podmiot działający jako strona (uczestnik) oraz treść jego tytułu do udziału w sprawie”<sup>25</sup>.

Następstwo prawne w egzekucji administracyjnej, będące w istocie rzeczy następstwem procesowym, ma swoje źródło w przekształceniach podmiotowych na gruncie materialnoprawnym w obszarze stosunku prawno-podatkowego. Jego istota polega na tym, że „w ramach jednego stosunku egzekucyjnego, na skutek różnych zdarzeń prawnych, następuje zmiana lub

<sup>23</sup> P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego...*

<sup>24</sup> M. Romańska, *Komentarz do art. 30, [w:] Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, wyd. II, Warszawa 2019, art. 30, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587731146/595719/knysiak-sudyka-hanna-red-kodeks-postepowania-administracyjnego-komentarz-wyd-ii?keyword=roma%C5%84ska&cm=URELATIONS> (dostęp: 31.07.2023).

<sup>25</sup> Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2002 r., sygn. IV SA 1478/00, LEX nr 657088.



przekształcenie podmiotów, przy zachowanej tożsamości pozostałych jego elementów<sup>26</sup>. Punktem wyjścia do analizy następstwa prawnego w stosunku prawnopodatkowym należy uczynić w pierwszej kolejności zagadnienie stosunku prawnopodatkowego jako szczególnego rodzaju administracyjnego stosunku prawnego, stanowiącego instytucję w prawie publicznym o charakterze uniwersalnym.

#### 4. KONCEPCJA STOSUNKU PRAWNOPODATKOWEGO

Zasadniczo nie budzi wątpliwości fakt, że w stosunkach administracyjnych prawa i obowiązki są niezbywalne, co wynika z samego charakteru materialnego stosunku administracyjnego, a także ze ścisłego ich powiązania z podmiotami tego stosunku<sup>27</sup>. Powyższą konstatację odzwierciedlają poglądy doktryny, wśród których zasygnalizować warto stanowisko S. Kasznicy, który zauważył, „że publiczne prawa i obowiązki pozostają trwale związane z tą osobą, dla której zostały ustanowione. W zasadzie są nieprzenoszalne i gasną razem ze śmiercią i nie ma co do nich następstwa prawnego. Zmiana osoby pociąga za sobą zmianę stosunku<sup>28</sup>”. Na niedopuszczalność następstwa prawnego, wywodzonego z bezwzględного charakteru norm administracyjnoprawnych między stronami stosunku administracyjnego, wskazywał również J. Filipek, podkreślając, że „żadna ze stron nie może z góry rezygnować z uprawnień przysługujących jej w ich obrębie ani – bez szczególnego upoważnienia ustawowego – przenosić je na kogoś innego [...]. Wszelkie bowiem uprawnienia i obowiązki wpływają tu z prawa przedmiotowego i w czasie trwania konkretnych stosunków prawnych, póki nie ulegnie zmianie ich podstawa prawna lub sytuacja faktyczna, na której są oparte, może być aktualna tylko ich wykładnia, ale nie ich modyfikacja”. Podobnie w orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się nieprzenoszalność obowiązków publicznoprawnych, wskazując, że „w prawie publicznym generalnie obowiązującą regułą jest, że uprawnienia i obowiązki mają charakter osobisty<sup>29</sup>”.

<sup>26</sup> A. Dalkowska, *Transformacja podmiotowa...*, s. 247.

<sup>27</sup> Postanowienie NSA z dnia 14 kwietnia 2011 r., sygn. I OSK 45/11, LEX nr 1081024, zgodnie z którym „sprawa dotycząca odmowy przyznania prawa do zasiłku pielęgnacyjnego dotyczy praw i obowiązków ściśle związanych z osobą wnioskodawcy”.

<sup>28</sup> S. Kasznica, *Polskie prawo administracyjne*, Poznań 1947, s. 135.

<sup>29</sup> Wyrok NSA z dnia 10 lutego 2009 r., sygn. I OSK 329/08, LEX nr 515989.

Problematyka stosunku administracyjnoprawnego, stanowiącego formę stosunku prawnego, należy do kluczowych w nauce prawa administracyjnego<sup>30</sup>. W literaturze przedmiotu zauważalna jest trudność w definiowaniu pojęcia stosunku administracyjnoprawnego. Podkreśla się, że w rozbudowanym procesie administrowania powstają różne stosunki prawne, które nie są „ani identyczne, ani nawet zbliżone. Dlatego też ustalenie jednolitego pojęcia stosunku administracyjnoprawnego jest [...] właściwie niemożliwe”<sup>31</sup>. W stosunku administracyjnym brak jest równorzędności podmiotowej, a podmiot administrujący wyposażony jest w kompetencję do jednostronnego kształtowania sytuacji prawnej podmiotu administrowanego<sup>32</sup>. Zdaniem J. Zimmermanna stosunek prawnoadministracyjny ma charakter „pionowy”, wyrażający się tym, że „organ administracyjny, reprezentując państwo i dysponując z tego tytułu władztwem administracyjnym, ma zawsze w zewnętrznym stosunku administracyjnym »przewagę« nad jego drugą stroną”<sup>33</sup>. Pojęcie stosunku administracyjnoprawnego jako „typowe pojęcie-narzędzie”<sup>34</sup> definiował F. Longchamps. Wskazał on, że stosunek prawny występuje, „gdy prawo przedmiotowe ma dla dwóch podmiotów takie

<sup>30</sup> R. Hauser, *Pojęcie i znaczenie stosunku administracyjnoprawnego*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 1: Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, Warszawa 2015, s. 200–201; Z. Ziemiński, *O metodzie analizowania stosunku prawnego*, „Państwo i Prawo” 1967, nr 2, s. 193; J. Starościak, *Stosunek administracyjnoprawny*, [w:] *System prawa administracyjnego*, t. III, red. T. Rabska, J. Łętowski, Wrocław 1978, s. 5; E. Iserzon, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1968, s. 28; R. Hauser, *Stosunek administracyjnoprawny*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 1: Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, Warszawa 2015, s. 200; J. Boć, *Prawo administracyjne*, Wrocław 2000, s. 279; J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2014, s. 293; Z. Leoński, *Zarys prawa administracyjnego*, Poznań 1985, s. 32; E. Ochendowski, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 2002, s. 37; idem, *Prawo administracyjne*, Toruń 2000, s. 3; Z. Niewiadomski, Z. Cieślak, J. Lipowicz, G. Szpor, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2006, s. 90; Z. Duniewska, B. Jaworowska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, *Prawo administracyjne, pojęcia, instytucje, zasady, w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2004, s. 47; E. Ochendowski, *Prawo administracyjne*, Toruń 2000, s. 37.

<sup>31</sup> Zob. J. Łętowski, *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1990, s. 51.

<sup>32</sup> J. Filipek, *Elementy strukturalne norm prawa administracyjnego*, Warszawa–Kraków 1982, s. 93; idem, *Stosunek administracyjnoprawny*, Kraków 1968, s. 20; J. Starościak, *Stosunek administracyjny*, s. 9.

<sup>33</sup> J. Zimmermann, *Prawo...*, s. 75–76.

<sup>34</sup> F. Longchamps, *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 1964, nr 19, s. 44.

znaczenie, że w określonych warunkach sytuacja prawna jednego podmiotu jest połączona w pewien sposób z sytuacją prawną drugiego<sup>35</sup>.

Wielość i różność typów stosunków administracyjnoprawnych determinuje konieczność ich egzemplifikacji, która prowadzi do wyodrębnienia administracyjnych stosunków prawnych o charakterze materialnym i o charakterze procesowym<sup>36</sup>, przy czym kryterium podziału stanowi rodzaj normy prawnej, będącej podstawą budowy ich konstrukcji<sup>37</sup>. Stosunek administracyjny o charakterze procesowym, do którego zalicza się także stosunek egzekucyjny, ma charakter wtórny wobec stosunku materialnego<sup>38</sup>. Koncepcja stosunku administracyjnoprawnego rodzi pytanie o określenie statusu prawnego podmiotu administrowanego wobec podmiotu administrującego, w kontekście funkcjonującej w nim nierównorzędności podmiotowej. Konieczność realizowania konstytucyjnej zasady proporcjonalności poprzez zachowanie równowagi między podmiotami stosunku prawnego nakazuje, co podkreślałam we wcześniejszych opracowaniach, „kształtowanie relacji w ramach stosunku administracyjnego w sposób odpowiadający regułom praworządności. Realizacja wskazanych postulatów dokonuje się między innymi także poprzez instytucję transformacji podmiotowej”<sup>39</sup>.

Stosunek prawnopodatkowy stanowi szczególny rodzaj materialnego stosunku administracyjnego, wyodrębnionego ze względu na jego przedmiot. Jego treścią jest z jednej strony wynikający ze zobowiązania podatkowego obowiązek podatnika do zapłaty podatku, a z drugiej przysługująca wierzycielowi publicznoprawnemu, wynikająca ze zobowiązania

<sup>35</sup> Ibidem.

<sup>36</sup> J. Filipek dokonał podziału stosunków administracyjnych na: materialne, procesowe zależności służbowej, przeciwegzekucyjne – J. Filipek, *Stosunek...*, s. 124; J. Boć, *Prawo...*, s. 382–383; Z. Duniewska, B. Jaworowska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, *Prawo...*, s. 51, J. Zimmermann, *Prawo...*, s. 357.

<sup>37</sup> Wyróżnienie kategorii stosunków administracyjnych materialnych i procesowych nie jest w literaturze przedmiotem sporu. Zob. J. Boć, *Prawo...*, s. 382–383; Z. Duniewska, B. Jaworowska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, *Prawo...*, s. 51; J. Zimmermann, *Prawo...*, s. 357; *Prawo administracyjne*, red. M. Wierzbowski, Warszawa 2009, s. 26–27.

<sup>38</sup> J. Jendrośka, *Postępowanie administracyjne w kodyfikacjach*, Warszawa 1970, s. 13; B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądowniczoadministracyjne*, Warszawa 1992, s. 40; Z. Kmieciak, *Proceduralny stosunek administracyjnoprawny w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „*Studia Iuridica Lublinensia*” 2014, t. 22, s. 447–469, <https://doi.org/10.17951/sil.2014.22.0.447>

<sup>39</sup> A. Dalkowska, *Transformacja podmiotowa...*, s. 94.

podatkowego, wiarygodność o zapłatę podatku. Przedstawiając historycznie problematykę stosunku prawnopodatkowego, wskazać trzeba, że jednym z pierwszych autorów koncepcji stosunku prawnopodatkowego zbudowanego na wzorcach stosunku zobowiązaniowego był F. Myrbach-Rheinfeld, przedstawiciel austriackiej nauki finansów, który wskazywał, że w prawie podatkowym występują „zasady prawa materialnego” (*die Grundsätze des materiellen Rechtes*) oraz „zasady prawa formalnego” (*die Grundsätze des formellen Rechtes*), przy czym te pierwsze tworzyły kluczową dla prawa podatkowego instytucję stosunku prawnopodatkowego. Swoją koncepcję oparł on na budowie relacji prawnej, w której występuje korelacja treści stosunku prawnego pomiędzy jego podmiotami. Wyraża się ona w tym, że jednemu z nich, tj. podmiotowi uprawnionemu, odpowiada zobowiązanie drugiego podmiotu do takiego zachowania się, które odpowiada treści normy prawnej lub treści aktu stosowania prawa, będących źródłem obowiązku<sup>40</sup>.

Koncepcja stosunku prawnopodatkowego opartego na wzorcach zobowiązaniowych, w ramach którego podmioty stosunku prawnopodatkowego są wobec siebie wzajemnie uprawnione i zobowiązane, widoczna była także w nauce prawa administracyjnego<sup>41</sup>, gdzie znalazły się również teorie wykazujące, że z punktu widzenia stosunków formalnych stosunki prywatne i publiczne są identyczne, a różnią się jedynie z punktu widzenia materialnego<sup>42</sup>. W doktrynie podkreśla się zobowiązaniowy charakter stosunku prawnopodatkowego, wskazując, że wynika to wprost z regulacji ustawowej, gdzie pojęcie podatku jest identyfikowane jako świadczenie wyrażające się z należytą do zapłaty kwocie pieniężnej<sup>43</sup>. Zobowiązaniowy charakter stosunku podatkowego był także przedmiotem licznych rozważań sądów administracyjnych i nie budzi on kontrowersji w orzecznictwie<sup>44</sup>. Dokonując

<sup>40</sup> F. Myrbach-Rheinfeld, *Précis de droit financier*, Paris 1910, s. 259 i nast., za M. Kalinowski, *Narodziny i kształtowanie się współczesnej koncepcji stosunku podatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013, s. 4–14.

<sup>41</sup> M. Kalinowski, *Narodziny i kształtowanie...*, s. 6.

<sup>42</sup> H. Nawiasky, *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, Madrid 1983, s. 29; A.D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano 1937, s. 51; idem, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1956, s. 76.

<sup>43</sup> P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego...*; M. Popławski, *Komentarz do artykułu 5, [w:] Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023; M. Niezgódka-Medek, *Komentarz do artykułu 5, [w:] S. Babiarski, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019.

<sup>44</sup> Zob. przykładowo wyroki: WSA w Krakowie z dnia 29 lipca 2022 r., sygn. I SA/Kr 697/22, LEX nr 3406579; WSA w Łodzi z dnia 8 czerwca 2022 r., sygn. I SA/Łd 223/22,

charakterystyki stosunku prawnopodatkowego, WSA w Lublinie stwierdził, że „skutkiem zawiązania zobowiązaniowego stosunku podatkowego, w którym dokonano indywidualizacji dłużnika podatkowego oraz ściśle oznaczone świadczenie podatkowe, jest powstanie wierzytelności podatkowej”<sup>45</sup>.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>46</sup> zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Definicję podatku ustawodawca sformułował w treści art. 6 o.p., określając je jako publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Obowiązek podatkowy jest zatem pojęciem pierwotnym, powstającym z mocy ustawy, a zobowiązanie podatkowe stanowi pojęcie wtórne wobec niego. Trafnie w literaturze podkreśla się więc, że „obowiązek podatkowy zawsze powstaje z mocy prawa i zaistnienia jakiegoś zdarzenia. Zobowiązanie zaś jest często »dziełem« organu skarbowego, który wydaje decyzję”<sup>47</sup>, „zobowiązanie podatkowe jest zależne od istnienia obowiązku podatkowego. Zobowiązanie podatkowe nie może powstać, gdy nie istnieje obowiązek podatkowy”<sup>48</sup>.

Przyjmując za trafne stanowisko przesądzające o zobowiązaniowym charakterze stosunku prawnopodatkowego, wskazać trzeba, że jego cechy (np. przymusowość czy brak ekwiwalentności), wynikające z ustawowej metody regulacji, odróżniają go od stosunków zobowiązaniowych na gruncie

---

LEX nr 3362454; NSA z dnia 24 maja 2022 r., sygn. II GSK 2014/18, LEX nr 3392705; NSA z dnia 11 maja 2022 r., sygn. III FSK 2061/21, LEX nr 3351098; NSA z dnia 15 lutego 2022 r., sygn. II FSK 1267/19, LEX nr 3334118.

<sup>45</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 3 czerwca 2022 r., sygn. I SA/Lu 405/21, LEX nr 3363278; zob. także wyrok WSA w Lublinie z dnia 3 czerwca 2022 r., sygn. I SA/Lu 404/21, LEX nr 3363473; wyroki WSA w Gliwicach: z dnia 12 października 2020 r., sygn. I SA/Gl 420/20, LEX nr 3075318 i z dnia 11 grudnia 2018 r., sygn. III SA/Gl 813/18, LEX nr 2619132; wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 lipca 2014 r., sygn. III SA/Łd 367/14, LEX nr 1589049.

<sup>46</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm., dalej: o.p.

<sup>47</sup> P. Rochowicz, *Mnożenie podobnych pojęć komplikuje ustawę*, „Rzeczpospolita PCD” 2014, nr 12, s. 18.

<sup>48</sup> A. Nowak, I. Nowak, *Obowiązek podatkowy na gruncie polskiego prawa podatkowego – uwagi de lege lata i de lege ferenda*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2009, nr 1–2, s. 47–70. Podobnie J. Pinkowski, *Powstanie obowiązku podatkowego – wybrane problemy teoretyczne i praktyczne, cz. I*, „Doradca Podatkowy” 2006, nr 4, s. 23.

prawa cywilnego. Analiza wskazanych regulacji normatywnych prowadzi do wniosku, że powstanie stosunku zobowiązaniowego jest następstwem obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy<sup>49</sup>. Odnosząc się do specyfiki i momentu powstania zobowiązania podatkowego, WSA we Wrocławiu wskazał, że „elementy stosunku podatkowoprawnego muszą wynikać z ustawy podatkowej”<sup>50</sup>. Podatnik nie ma zatem zasadniczo możliwości kształtowania treści stosunku podatkowego poprzez swoje czynności prawne.

W stosunku prawnopodatkowym, jak w każdej relacji o charakterze prawnym, dla każdego z podmiotów jest przeznaczona określona rola, przy czym obowiązki dłużnika (podatnika) są skorelowane z uprawnieniami wierzyciela. Zobowiązanie podatkowe stanowi natomiast powinność podatnika wynikającą z obowiązku podatkowego skonkretyzowanego co do podmiotu zobowiązanego oraz istotnych elementów treści, tj. wysokości, terminu płatności, a także miejsca spełnienia świadczenia<sup>51</sup>. Charakter zobowiązania podatkowego odzwierciedla głos doktryny, zgodnie z którym „zobowiązanie podatkowe jest skonkretyzowanym obowiązkiem podatkowym co do osoby podatnika, wysokości świadczenia podatkowego, terminu zapłaty oraz miejsca spełnienia świadczenia. Zobowiązanie podatkowe tworzy dla podatników obowiązek uiszczenia podatku, a dla organu podatkowego – uprawnienie (będące zarazem także obowiązkiem) żądania takiej zapłaty, jej przyjęcia lub egzekwowania należnej sumy przy zastosowaniu przewidzianych środków przymusu”<sup>52</sup>. Podsumowując, stosunek prawnopodatkowy to specyficzna forma stosunku o charakterze zobowiązaniowym, w którym wszystkie istotne jego elementy ukształtowane są bezpośrednio w ustawie, a jego strony (tj. podatnik i wierzyciel publicznoprawny) nie mają swobody w ich kształtowaniu. Wskazana właściwość stanowi zasadniczą cechę, pozwalającą na odróżnienie stosunku prawnopodatkowego do typowego stosunku zobowiązaniowego o charakterze obligacyjnym, znanego prawu cywilnemu<sup>53</sup>.

<sup>49</sup> Z. Ofiarski, *Rozdział VIII. Zobowiązania podatkowe*, [w:] idem, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.

<sup>50</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 września 2013 r., sygn. I SA/Wr 1052/13, LEX nr 1379433.

<sup>51</sup> E. Liwanowska, *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, „Doradca Podatkowy” 1999, nr 4, s. 8.

<sup>52</sup> J. Naczyńska, *Zobowiązanie podatkowe a obowiązek podatkowy*, „Radca Prawny” 1999, nr 4, s. 71.

<sup>53</sup> M. Niezgodka-Medek, M. Szubiakowski, *Art. 18b. [perpetuatio fori w postępowaniu podatkowym]*, [w:] eidem, *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2023.

5. PODSTAWY NASTĘPSTWA PRAWNEGO W STOSUNKU  
PRAWNOPODATKOWYM

Prawa i obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego nie podlegają dziedziczeniu i nie należą do spadku. Ich sukcesja jest możliwa jedynie na podstawie i w granicach przepisów Ordynacji podatkowej. Szczególny charakter sukcesji w prawie podatkowym podkreśla się w literaturze, wskazując, że „sukcesja uregulowana w przepisach Ordynacji podatkowej ma szczególny charakter, wynikający z publicznego charakteru objętych nią praw i obowiązków”<sup>54</sup>. Wyklucza dopuszczalność umownej sukcesji na gruncie prawa podatkowego bez wyraźnej podstawy ustawowej, podkreślając osobisty i publicznoprawny charakter obowiązków administracyjnych<sup>55</sup>, a dowolna i niemająca umocowania ustawowego modyfikacja pozostaje bezskuteczna wobec wierzyciela<sup>56</sup>. Źródłem obowiązków i uprawnień podatkowych mogą być jedynie ustawy i nie mogą one być znoszone, zmieniane czy poszerzane umowami cywilnoprawnymi<sup>57</sup>.

Materialnoprawna podstawa sukcesji prawnej w stosunku prawno-podatkowym wynika z art. 93–106 o.p.<sup>58</sup> Uregulowana została na podstawie zasady sukcesji generalnej<sup>59</sup> i dotyczy jedynie strony biernej,

<sup>54</sup> R. Dowgier, *Komentarz do artykułu 93*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023.

<sup>55</sup> R. Mastalski, *Glosa do Wyroku Sądu Najwyższego – Izba Cywilna z dnia 28 czerwca 2002 r.*, sygn. I CKN 841/00, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, z. 4, s. 235.

<sup>56</sup> *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2015, s. 124.

<sup>57</sup> Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 1579/19, LEX nr 2775231.

<sup>58</sup> Zob. także art. 127 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134); art. 11 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 173 ze zm.); art. 17 dekretu z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 49, poz. 452 ze zm.) oraz art. 44 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jedn. Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.).

<sup>59</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2000, s. 376; H. Litwińczuk, *Sukcesja podatkowa przy przekształceniach, łączeniach i podziałach przedsiębiorców*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 279; S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2004, s. 343; Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2014 r., sygn. II FSK 536/12, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 6, s. 3; wyrok NSA z dnia 22 października 2014 r., sygn. II FSK 2516/12, Legalis; wyrok NSA z dnia 26 maja 2015 r., sygn. II FSK 1208/13, Legalis; wyrok NSA z dnia 25 listopada 2015 r., sygn. II FSK 2458/13, Legalis.

tj. podatnika<sup>60</sup>. Zauważyć trzeba, że skoro to ustawa określa w stosunku prawnopodatkowym dopuszczalność i zasady następstwa prawnego, to regulacja zawarta w Ordynacji podatkowej określa zamknięty katalog podstaw sukcesji, której istotą jest tożsamość wszystkich elementów stosunku prawnopodatkowego, przy modyfikacji podmiotu zobowiązanego, tj. podatnika. Podstawą sukcesji generalnej na gruncie prawa podatkowego jest zdarzenie prawne, które w doktrynie identyfikuje się jako „fakty, z którymi norma prawna łączy powstanie, zmianę lub ustanie stosunku prawnego, nazywa się zdarzeniami prawnymi”<sup>61</sup>. Wśród nich natomiast wyróżnia się „zdarzenia w ścisłym tego słowa znaczeniu” (*successio mortis causa*), np. śmierć, urodzenie, oraz działania (*successio inter vivo*), tj. zdarzenia będące następstwem woli<sup>62</sup>. W pierwszym przypadku przyczyną następstwa prawnego jest śmierć osoby fizycznej lub utrata bytu prawnego przez jednostkę organizacyjną. U podstaw *successio inter vivo* leży natomiast czynność prawna dokonana między podatnikiem a podmiotem niebędącym dotychczas uczestnikiem stosunku prawnopodatkowego. Wyróżnić trzeba zatem dwie grupy podstaw sukcesji generalnej w stosunku prawnopodatkowym: zdarzenia prawne *successio mortis causa* oraz *successio inter vivo*.

Następstwo prawne *mortis causa* na gruncie prawa podatkowego ukształtowane zostało na zasadzie sukcesji uniwersalnej i prowadzi do wyodrębnienia dwóch kategorii następców prawnych. Pierwsza z nich obejmuje spadkobierców podatnika, a druga przedsiębiorstwa w spadku.

## 6. SPADKOBIERCY PODATNIKA JAKO NASTĘPCY PRAWNI W SUKCESJI UNIWERSALNEJ *MORTIS CAUSA*

Sukcesja uniwersalna spadkobierców podatnika następuje *ex lege* z chwilą jego śmierci, niezależnie od jego woli i wiedzy. Spadkobierca może jednak wyłączyć lub ograniczyć swoją odpowiedzialność za długi spadkowe poprzez złożenie oświadczenia o przyjęciu spadku z dobrodziejstwem inwentarza lub o odrzuceniu spadku<sup>63</sup>. Sukcesja uniwersalna obejmuje prawa

<sup>60</sup> A. Huchla, *Następcy prawni w ordynacji podatkowej*, [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 2004 s. 153; D. Szubielska, P. Borszowski, *Zmiana podmiotów stosunku prawnego*, „Glosa” 2001, nr 8, s. 4.

<sup>61</sup> A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne...*, s. 115.

<sup>62</sup> Ibidem, s. 116.

<sup>63</sup> Na podstawie art. 1015 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360, dalej k.c.): „Oświadczenie o przyjęciu lub o odrzuceniu



i obowiązki zmarłego<sup>64</sup> nie tylko na gruncie prawa prywatnego, ale także w zakresie uregulowanym w ustawie prawa publicznego<sup>65</sup>. Istotę sukcesji uniwersalnej spadkobierców podatnika trafnie sformułował Sąd Najwyższy w jednym z orzeczeń, wskazując: „sukcesja uniwersalna polega na tym, iż na podstawie jednego zdarzenia ogół praw i obowiązków majątkowych przechodzi z jednej osoby na drugą, i to bez względu na to, czy nabywca o tym wie”<sup>66</sup>. Zgodnie z art. 98 o.p. do następstwa prawnego spadkobierców podatnika stosuje się zasady dziedziczenia określone w art. 922–1057 k.c. W orzecznictwie sądowym jednolicie przyjmuje się, że na spadkobierców przechodzą tylko te obowiązki spadkodawcy, które miał on jako podatnik, i tylko te, które są związane z realizacją obowiązków wynikających z ustaw regulujących kwestie podatków<sup>67</sup>. Prawa i obowiązki podlegające sukcesji muszą istnieć za życia spadkodawcy, a więc nie mogą być nią objęte prawa przyszłe, niepewne i nieistniejące w dacie otwarcia spadku<sup>68</sup>.

---

spadku może być złożone w ciągu sześciu miesięcy od dnia, w którym spadkobierca dowiedział się o tytule swego powołania. Brak oświadczenia spadkobiercy w terminie określonym w § 1 jest jednoznaczny z przyjęciem spadku z dobrodziejstwem inwentarza”.

<sup>64</sup> G. Łaszczycza, A. Matan, *Następstwo procesowe w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 2000, z. 5, s. 49–59; B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 258; B. Adamiak, *Następstwo prawne zdolności sądowej*, [w:] eadem, *Skarga i skarga kasacyjna w postępowaniu sądowo administracyjnym*, 2014, Monografia LEX nr 204257; K. Celińska-Grzegorzczak, R. Hauser, W. Piątek, W. Sawczyn, A. Skoczylas, *Postępowanie administracyjne, sądowo-administracyjne i egzekucyjne*, Warszawa 2013, s. 32; G. Łaszczycza, *Przesłanka śmierci strony*, [w:] idem, *Zawieszenie ogólnego postępowania administracyjnego*, Kraków 2005, Monografia LEX nr 46248; S. Babiarz, *Komentarz do art. 98*, [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019, art. 97.

<sup>65</sup> G. Łaszczycza, A. Matan, *Następstwo w prawie administracyjnym*, [w:] *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, red. J. Zimmermann, Warszawa 2007, s. 297.

<sup>66</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 stycznia 2004 r., sygn. III CZP 98/03, OSN 2005, nr 2, poz. 27.

<sup>67</sup> *Postanowienie WSA w Łodzi z dnia 24 czerwca 2003 r.*, sygn. I SA/Łd 1528/02, „Państwo i Prawo” 2003, z. 5, s. 134; wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 listopada 2015 r., sygn. I SA/Kr 1227/15, LEX nr 1952595 oraz wyrok WSA w Lublinie z dnia 4 listopada 2015 r., sygn. I SA/Lu 651/15, LEX nr 1944604.

<sup>68</sup> Wyrok NSA z dnia 29 listopada 2012 r., sygn. II FSK 737/11, LEX nr 1291645.

## 7. PRZEDSIĘBIORSTWO W SPADKU JAKO NASTĘPCA PRAWNY PODATNIKA W ZAKRESIE PRAW I OBOWIĄZKÓW SPADKODAWCY ZWIĄZANYCH Z DZIAŁALNOŚCIĄ GOSPODARCZĄ

Rozwiązanie statuujące nową kategorię następców prawnych w postaci przedsiębiorstwa w spadku wprowadzone zostało do polskiego porządku prawnego na mocy ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw<sup>69</sup>. Zgodnie z art. 97 § 1a o.p. „przedsiębiorstwo w spadku, w przypadku gdy ustanowiono zarząd sukcesyjny, wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie odrębnych ustaw”. Warto zaznaczyć, że sukcesja uniwersalna przedsiębiorstwa w spadku wyklucza w zakresie określonym w art. 97 § 1 w zw. z § 1a o.p. sukcesję spadkobierców podatnika, jednak gdy spełnione są łącznie dwa warunki. Pierwszy z nich to warunek prowadzenia przez spadkodawcę przed śmiercią działalności gospodarczej, a drugi to ustanowienie zarządu sukcesyjnego. Przedsiębiorstwo w spadku jako sukcesor generalny wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki majątkowe spadkodawcy, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym sukcesja nie obejmuje praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie odrębnych ustaw. W powyższym zakresie przedsiębiorstwo w spadku ponosi odpowiedzialność całym majątkiem spadkowym, który wchodzi w skład spadku, zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 26 o.p.<sup>70</sup> Zgodnie z art. 97a o.p. odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku ponoszą zapisobierca windykacyjny kontynuujący prowadzenie tego przedsiębiorstwa, spadkobiercy zmarłego przedsiębiorcy, jeżeli nie został uczyniony zapis windykacyjny obejmujący przedsiębiorstwo w spadku, małżonek zmarłego przedsiębiorcy, któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku oraz osoby, które uczestniczyły w powołaniu zarządcy sukcesyjnego, a następnie odrzuciły spadek albo okazało się, że nie są spadkobiercami.

Podsumowując, sukcesja uniwersalna spadkobierców podatnika oraz przedsiębiorstwa w spadku ma w prawie podatkowym szczególny charakter i została ukształtowana na zasadzie odpowiedzialności następców prawnych

<sup>69</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 170.

<sup>70</sup> R. Dowgier w: *Ordynacja podatkowa...*, art. 97.

za cudzy dług. Wskazany sposób ukształtowania następstwa prawnego spadkobierców i przedsiębiorstwa w spadku w zobowiązaniach podatkowych wyraża się w stwierdzeniu, że sukcesorzy obowiązków podatkowych wstępują w miejsce podatnika, stając się równocześnie podmiotem zobowiązania podatkowego<sup>71</sup>, jednak odpowiadają za cudzy, a nie własny dług<sup>72</sup>, natomiast o zakresie odpowiedzialności orzeka organ podatkowy w decyzji o odpowiedzialności podatkowej na podstawie art. 100 o.p.<sup>73</sup>

#### 8. SUKCESJA ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH NA PODSTAWIE CZYNNOŚCI PRAWNYCH PODATNIKÓW

Podstawy sukcesji podatkowej jako skutku czynności prawnych prowadzących do modyfikacji ustrojowych podatników wynikają bezpośrednio z treści art. 93–96 o.p. Aktualna pozostaje sformułowana przez mnie we wcześniejszej publikacji teza, w myśl której zasada sukcesji uniwersalnej osoby prawnej powstałej w wyniku łączenia się, a także przekształcenia „osób prawnych, osobowych spółek handlowych, osobowych i kapitałowych spółek handlowych wyraża się w stwierdzeniu, że nowo zawiązana (powstała) osoba prawna wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek”<sup>74</sup>.

Klasyfikacja zdarzeń prawnych będących podstawą następstwa prawnego obejmuje czynności prawne podejmowane przez podmioty grupowe, tj. osoby prawne i jednostki organizacyjne, które prowadzą do łączenia (tj. fuzji przez inkorporację lub fuzji przez zjednoczenie), podziału (przez przejście lub przez zawiązanie nowych podmiotów), przekształcenie

<sup>71</sup> Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2011 r., sygn. II FSK 2203/09, „Monitor Polski” 2011, nr 10, s. 514; wyrok SA w Łodzi z dnia 26 maja 2015 r., sygn. III AUA 575/14, Legalis.

<sup>72</sup> A. Mariański, *Glosa do wyroku NSA z 12.04.2000 r., SA/BK 330/99*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 2, poz. 176; A. Dalkowska, *Śmierć podatnika a skuteczność egzekucji administracyjnej*, [w:] *Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku*, red. J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński, Warszawa 2017, s. 316.

<sup>73</sup> S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa*, wyd. XI, Warszawa 2004, s. 369; C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2002, s. 321; wyrok WSA w Kielcach z dnia 25 września 2014 r., sygn. I SA/KE 443/14, Legalis; wyrok SA z dnia 26 maja 2015 r., sygn. III AUA 575/14, Legalis.

<sup>74</sup> A. Dalkowska, *Transformacja podmiotowa w egzekucji administracyjnej*, Wrocław 2018, s. 391.

(tj. restrukturyzację, a także komercjalizację i prywatyzację przedsiębiorstw państwowych)<sup>75</sup>. Podstawy następstwa prawnego określające cywilistyczne konstrukcje będące źródłem przekształcenia, określone w art. 93–96 o.p., mają charakter zamknięty. Nie ma możliwości przejścia obowiązku podatkowego na inny, niebędący podatnikiem podmiot w drodze czynności prawnej pomiędzy dłużnikiem a osobą trzecią, jak również pomiędzy wierzycielem publicznoprawnym a osobą trzecią, niewskazanej w powyższych przepisach. Przepisy Ordynacji podatkowej nie pozwalają również na zastosowanie cywilnych instytucji przejęcia długu publicznoprawnego, przystąpienia do długu publicznoprawnego, zwolnienia z długu publicznoprawnego<sup>76</sup>, określonych w art. 519–525 k.c. Uzasadniona jest zatem konstatacja o niedopuszczalności umownego następstwa prawnego na gruncie prawa podatkowego, co wynika z charakteru zobowiązania podatkowego<sup>77</sup>, a rozszerzenie dobrowolnie odpowiedzialności podatkowej pozostaje bezskuteczne wobec wierzyciela<sup>78</sup>. Powyższą konkluzję potwierdza orzecznictwo sądowe, w którym przyjmuje się, że nie są dopuszczalne znoszenie lub zmiana obowiązków podatkowych w drodze czynności cywilnoprawnych. Sądy administracyjne, dokonując analizy konkretnych stanów faktycznych, wskazują, że „zobowiązania publicznoprawne, w tym z tytułu podatku od towarów i usług, nie mogą być zbywane w drodze umowy cywilnoprawnej”<sup>79</sup>; „zapisy [...] umów cywilnoprawnych nie mogą wyłączać działania obowiązujących przepisów prawa publicznoprawnego”<sup>80</sup>; „umowa dzierżawy – w części odnoszącej się do obowiązku podatkowego zmieniająca zarówno przedmiot podatku (w miejsce podatku od nieruchomości miałby to być podatek rolny), jak też podmiot – nie mogła wywołać skutków prawnych w zakresie publicznoprawnego stosunku zobowiązaniowego, jaki łączył z mocy prawa skarżącą, będącą właścicielką nieruchomości, z gminą miejską uprawnioną do poboru podatku od nieruchomości”<sup>81</sup>.

<sup>75</sup> C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa...*, s. 309; K. Dworniak, *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2003, s. 159.

<sup>76</sup> D. Szubielska, P. Borszowski, *Zmiana podmiotów...*

<sup>77</sup> R. Mastalski, *Glosa do Wyroku Sądu Najwyższego...*, s. 235.

<sup>78</sup> P. Pomorski w: *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, s. 124.

<sup>79</sup> Wyrok WSA w Opolu z dnia 14 listopada 2014 r., sygn. I SA/Op 458/14, LEX nr 1578976.

<sup>80</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 października 2020 r., sygn. I SA/Gl 1034/19, LEX nr 3081551.

<sup>81</sup> Wyrok NSA w Katowicach z dnia 21 października 1992 r., sygn. SA/Ka 930/92, „Państwo i Prawo” 1997, nr 3, poz. 60.

Sukcesja w stosunku prawnopodatkowym ma charakter uniwersalny, a „przekształcenie spółki kapitałowej w osobową spółkę prawa handlowego oznacza następstwo prawne podmiotów, a spółka przekształcona nie jest nowym podmiotem, lecz stanowi kontynuację spółki przekształconej w zmienionej formie prawnej”<sup>82</sup>.

W podsumowaniu stwierdzić należy, że sukcesja podatkowa w płaszczyźnie materialnego stosunku prawnopodatkowego może prowadzić do następstwa egzekucyjnego, jeśli do modyfikacji podmiotowej dochodzi w warunkach, które uprawniają i zobowiązują jednocześnie wierzyciela do podjęcia środków prawnych w celu doprowadzenia do przymusowego wykonania egzekucji administracyjnej.

#### 9. PRZEJŚCIE OBOWIĄZKU PODATKOWEGO NA RZECZ NASTĘPCY PRAWNEGO W TOKU EGZEKUCJI ADMINISTRACYJNEJ

Następstwo prawne w egzekucji obowiązków podatkowych jest instytucją uregulowaną na gruncie ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>83</sup>, jednakże na podstawie odwołania zawartego w treści art. 18 u.p.e.a. zastosowanie ma także art. 30 § 4 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego<sup>84</sup>. Podstawą następstwa egzekucyjnego jest następstwo prawne w materialnym stosunku prawnopodatkowym, przy czym to ostatnie zawsze poprzedzać musi modyfikację podmiotową w procesowym stosunku egzekucyjnym. Konstrukcja następstwa egzekucyjnego, analogicznie jak konstrukcja następstwa prawnego, odwoływać się musi w mojej ocenie do narzędzia stosunku prawnego na gruncie postępowania egzekucyjnego w administracji. Treścią następstwa egzekucyjnego jest modyfikacja podmiotu zobowiązanego w ramach jednego stosunku egzekucyjnego, na skutek różnych zdarzeń, przy zachowaniu tożsamości pozostałych elementów tego stosunku.

<sup>82</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 30 kwietnia 2014 r., sygn. I SA/Go 148/14, Legalis nr 963522. Zob. także wyroki NSA: z dnia 30 marca 2016 r., sygn. II FSK 216/14, Legalis nr 1455304; z dnia 22 listopada 2016 r., sygn. II FSK 2903/14, Legalis nr 1555054; z dnia 26 maja 2015 r., sygn. II FSK 1208/13, Legalis nr 1311778; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 września 2014 r., sygn. I SA/Rz 556/14, Legalis; wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2015 r., Legalis nr 1245164.

<sup>83</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 479, dalej: u.p.e.a.

<sup>84</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 775, dalej: k.p.a.

Zasadniczym celem wprowadzenia konstrukcji następstwa egzekucyjnego na gruncie postępowania egzekucyjnego w administracji jest zabezpieczenie interesu wierzyciela publicznoprawnego. Zmiany podmiotowe podatnika mogą prowadzić do utrudnienia lub wręcz uniemożliwić skuteczną egzekucję administracyjną. Zabezpieczyć ma ona możliwość kontynuacji postępowania egzekucyjnego przez zapewnienie organowi egzekucyjnemu możliwości stosowania środków egzekucyjnych wobec następcy prawnego zobowiązanego na podstawie wystawionego przez wierzyciela wobec niego tytułu wykonawczego.

Odwołując się do koncepcji trójczłonowego stosunku prawnego, treść konstrukcji następstwa egzekucyjnego zobowiązań podatkowych w egzekucji administracyjnej wyrażać się będzie w stwierdzeniu, że jest to instytucja prawna, w której w ramach jednego stosunku egzekucyjnego, na skutek zdarzeń prawnych determinujących następstwo prawne w materialnym stosunku prawnopodatkowym, następuje zmiana lub przekształcenie podmiotów przy zachowanej tożsamości pozostałych jego elementów. U podstaw następstwa egzekucyjnego, co wskazałam we wcześniejszej części opracowania, leży zatem następstwo prawne, które może mieć dwie postaci, tj. następstwa prawnego o charakterze sukcesyjnym, polegającego na zastąpieniu sukcesora przez jego następcę, oraz następstwa restrukturyzacyjnego, prowadzącego do zmiany formy organizacyjnoprawnej sukcesora, wskutek której powstaje nowy podmiot. Powyższe wyodrębnienie prowadzi do wniosku, że następstwo egzekucyjne o charakterze sukcesyjnym polega na zastąpieniu w całości dotychczasowego zobowiązanego przez jednego lub wielu następców prawnych. Natomiast istotą następstwa restrukturyzacyjnego może być takie przekształcenie podmiotu zobowiązanego, które prowadzi do powstania nowego podmiotu, przy pozostawieniu dotychczasowego sukcesora w zmodyfikowanej formie organizacyjnej (np. wydzielenie w drodze podziału).

Przedstawiona wyżej charakterystyka stosunku prawnopodatkowego oraz podstaw następstwa prawnego na gruncie prawa podatkowego upoważnia do postawienia tezy, że istnienie obowiązku podatkowego oraz podstawy sukcesji skonstruowane w art. 93–96 o.p. determinują dopuszczalność następstwa egzekucyjnego w toku postępowania wykonawczego i implikują jego skutki procesowe. Klasyfikacja zdarzeń warunkujących następstwo prawne w stosunku prawnopodatkowym stanowi równocześnie klasyfikację zdarzeń będących podstawą do następstwa egzekucyjnego, ponieważ te zdarzenia są tożsame, z tym jedynie zastrzeżeniem, że

sukcesja materialna jest warunkiem *sine qua non* sukcesji egzekucyjnej. Jak trafnie zauważyła M. Romańska: „następstwo procesowe jest konsekwencją następstwa prawnego w prawie materialnym i polega na wstąpieniu do postępowania na miejsce podmiotu, który dotychczas był jego stroną (poprzednik procesowy), innego podmiotu (następcy prawnego)”<sup>85</sup>. Podobnie w orzecznictwie stwierdzono, że następstwo procesowe, będąc rezultatem następstwa prawnego, „może być skutkiem bądź śmierci osoby fizycznej lub likwidacji osoby prawnej albo innej jednostki organizacyjnej będącej stroną postępowania, bądź też może być wynikiem czynności prawnej dotyczącej przedmiotu postępowania”<sup>86</sup>.

Następstwo egzekucyjne zobowiązań podatkowych opiera się na zasadzie kontynuacji postępowania egzekucyjnego z udziałem sukcesora. Zasadę tę w przypadku następstwa prawnego wprowadzono z dniem 30 listopada 2001 r., dodając do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji art. 28a na mocy ustawy z dnia 6 września 2001 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw<sup>87</sup>. Zgodnie z nim: „w przypadku przejścia obowiązku objętego tytułem wykonawczym na następcę prawnego zobowiązanego, postępowanie egzekucyjne jest kontynuowane, a dokonane czynności egzekucyjne pozostają w mocy. Zastosowanie dalszych środków egzekucyjnych może jednak nastąpić po wystawieniu przez wierzyciela nowego tytułu wykonawczego i skierowaniu go do organu egzekucyjnego wraz z urzędowym dokumentem wykazującym przejście dochodzonego obowiązku na następcę prawnego”. W orzecznictwie sądowym podkreśla się jednolicie, że wskazana regulacja ma charakter *stricte* procesowy, wskazując, że „przepis art. 28a u.p.e.a. nie reguluje kwestii podstaw przejścia egzekwowanego obowiązku na inną osobę, lecz wprowadza możliwość kontynuowania postępowania egzekucyjnego w stosunku do innej osoby niż ta, przeciwko której wystawiony został tytuł wykonawczy, jeżeli na tę inną osobę, jako następcę prawnego zobowiązanego, w toku postępowania egzekucyjnego przeszedł obowiązek objęty tytułem wykonawczym”<sup>88</sup>.

<sup>85</sup> M. Romańska, *Komentarz do art. 30*.

<sup>86</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 4 lutego 2014 r., sygn. II SA/Kr 937/13, Legalis nr 965162.

<sup>87</sup> Dz.U. z 2001 r. Nr 125, poz. 1368.

<sup>88</sup> Wyroki NSA: z dnia 19 października 2022 r., sygn. II OSK 1487/21, LEX nr 3436815; z dnia 22 września 2022 r., sygn. II OSK 2928/19, LEX nr 3412080. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 27 stycznia 2022 r., sygn. II SA/Rz 1590/21, LEX nr 3331130.

Wykładni art. 28a u.p.e.a. dokonywać trzeba w połączeniu z treścią art. 30 § 4 k.p.a. oraz art. 93–106 o.p., które określają materialne podstawy następstwa prawnego w stosunku prawnopodatkowym. Zgodnie z art. 30 § 4 k.p.a.: „w sprawach dotyczących praw zbywalnych lub dziedzicznych w razie zbycia prawa lub śmierci strony w toku postępowania na miejsce dotychczasowej strony wstępują jej następcy prawni”. W literaturze wskazuje się, że „przepis art. 30 § 4 reguluje dwie odrębne kwestie, pierwszą stanowi przeniesienie na inny podmiot praw zbywalnych w drodze czynności prawnej, a drugą – nabycie składników masy spadkowej przez spadkobierców strony”<sup>89</sup>. W orzecznictwie natomiast zauważa się, że na gruncie wspomnianego unormowania „powołany przepis wprost nakazuje kontynuowanie postępowania egzekucyjnego, jeżeli obowiązek objęty tytułem wykonawczym przeszedł na następcę prawnego osoby zobowiązanej. Na następcę prawnego mogą zaś przejść prawa zbywalne i dziedziczne, a takim jest prawo własności. Wynika to z art. 30 § 4 k.p.a. stosowanego do postępowania egzekucyjnego na mocy art. 18 k.p.a.”<sup>90</sup>.

Następstwa egzekucyjnego w postaci modyfikacji podmiotowej zobowiązanego nie należy utożsamiać z modyfikacją samego stosunku egzekucyjnego. Będąca przedmiotem postępowania sprawa wyznacza granice tożsamości stosunku egzekucyjnego i jego elementy podmiotowe i przedmiotowe. Ustawowa konstrukcja zachowania w mocy dotychczasowych czynności egzekucyjnych i kontynuacji postępowania z udziałem następcy prawnego świadczy o tym, że tożsamość stosunku egzekucyjnego jest zachowana pomimo modyfikacji podmiotowej. Regulacja zawarta w art. 28a § 1 u.p.e.a. ma charakter wyjątku (*lex specialis*) od zasady tożsamości zobowiązanego wyrażonej w art. 27 § 1 pkt 2 u.p.e.a.<sup>91</sup> Do następstwa

---

Przejęcie obowiązku egzekucyjnego na następcę prawnego – zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 stycznia 2023 r., sygn. II SA/Kr 1131/22, LEX nr 3502178. Przejęcie obowiązku objętego tytułem wykonawczym na następcę prawnego zobowiązanego – zob. wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2021 r., sygn. II OSK 2148/20, LEX nr 3179555.

<sup>89</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarze*, Warszawa 2016, s. 219; A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do art. 30 Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] *Komentarz aktualizowany do ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego*, red. M. Jaśkowska, A. Wróbel, LEX/el. 2016, komentarz nr 494837.

<sup>90</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 czerwca 2021 r., sygn. II SA/Łd 43/21, LEX nr 3214251.

<sup>91</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 lipca 2020 r., sygn. VII SA/Wa 1091/20, LEX nr 3117310.



egzekucyjnego w toku postępowania egzekucyjnego nie może dojść automatycznie, ponieważ u jego podstaw zawsze jest następstwo prawne. Przejście dochodzonego obowiązku na następcę prawnego wymaga potwierdzenia dokumentem urzędowym, co wynika bezpośrednio z treści art. 28a u.p.e.a.<sup>92</sup> Zmiana zobowiązanego w postępowaniu egzekucyjnym nie może dokonać się automatycznie, wyłącznie z mocy prawa.

Dopuszczalność kontynuacji postępowania egzekucyjnego w przypadku następstwa prawnego jest determinowana kilkoma warunkami. Należą do nich: potwierdzenie faktu następstwa prawnego dokumentem urzędowym, wystawienie przez wierzyciela tytułu wykonawczego wobec następcy prawnego oraz zachowanie w mocy dotychczasowych czynności egzekucyjnych. Mimo że wprost nie wynika to z art. 28a u.p.e.a., do obowiązków wierzyciela, obok konieczności wystawienia tytułu wykonawczego wobec następcy prawnego, należy także obowiązek złożenia wniosku do organu egzekucyjnego o kontynuację postępowania egzekucyjnego wobec następcy prawnego wraz z urzędowym dokumentem wykazującym przejście obowiązku na następcę prawnego. Warto zaznaczyć, że warunkiem prowadzenia egzekucji jest wystawienie nowego tytułu wykonawczego, a nie wydanie nowej decyzji nakładającej egzekwowany obowiązek na następcę prawnego zobowiązanego<sup>93</sup>. W orzecznictwie podkreśla się, że skoro ustawodawca przewidział możliwość kontynuowania prowadzonego postępowania egzekucyjnego w wypadku przejścia obowiązku objętego tytułem wykonawczym na następcę prawnego zobowiązanego, to takie same przesłanki przemawiają za możliwością wszczęcia postępowania w sytuacji przejścia obowiązku jeszcze przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego<sup>94</sup>.

Analiza treści art. 28a u.p.e.a. prowadzi do wniosku, że regulacja dotycząca następstwa prawnego zobowiązań podatkowych nie jest wyczerpująca, zwłaszcza w kwestii dotyczącej pozycji procesowej następcy prawnego. Zasadniczo jego pozycja procesowa jest taka sama jak pozycja procesowa

<sup>92</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 23 lutego 2018 r., sygn. II SA/Kr 60/18, LEX nr 2457199.

<sup>93</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2021 r., sygn. VII SA/Wa 120/21, LEX nr 3219072; wyrok NSA z dnia 13 marca 2019 r., sygn. II OSK 3594/18, CBOSA. Warunek kontynuowania postępowania egzekucyjnego wobec nowego zobowiązanego – zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 listopada 2019 r., sygn. IV SA/Po 734/19, LEX nr 2746792.

<sup>94</sup> Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2009 r., sygn. II OSK 1921/07, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/73738102B3> (dostęp: 31.07.2023).

jego poprzednika procesowego. Zasada zachowania dotychczasowych czynności egzekucyjnych nie przesądza, czy wobec następcy egzekucyjnego należy powtórzyć czynności, które kształtują jego sytuację procesową poprzez zapewnienie mu analogicznej jak gwarantowanej jego poprzednikowi ochrony prawnej. Powstaje zatem pytanie, czy wierzyciel przed złożeniem wniosku wraz z tytułem wykonawczym skierowanym wobec następcy prawnego jest zobowiązany wystawić i wysłać upomnienie zgodnie z art. 15 u.p.e.a. Konieczność zapewnienia ochrony interesu prawnego następcy prawnego wymaga udzielenia pozytywnej odpowiedzi na postawione pytanie, ponieważ zasada zagrożenia determinuje zgodność z prawem czynności egzekucyjnych w toku postępowania. Następstwo prawne zobowiązanego nie powoduje, że postępowanie egzekucyjne staje się bezprzedmiotowe. Organ egzekucyjny ma obowiązek prowadzić czynności wobec następcy prawnego zobowiązanego<sup>95</sup>.

Następstwo prawne w egzekucji zobowiązań podatkowych wywołuje skutki w sferze materialnej i procesowej. Na gruncie materialnym prowadzi do powstania solidarnej odpowiedzialności następców prawnych za zobowiązania podatkowe sukcesora. Na gruncie procesowym powoduje zmianę podmiotu zobowiązanego, określonego w tytule wykonawczym i konieczność wystawienia nowego tytułu wobec następcy prawnego, a w przypadku wielości następców prawnych prowadzi do rozszerzonej podmiotowości egzekucyjnej<sup>96</sup> i współuczestnictwa egzekucyjnego<sup>97</sup> jako wyjątku od zasady prowadzenia jednej egzekucji wobec jednego zobowiązanego na podstawie jednego tytułu wykonawczego<sup>98</sup>.

<sup>95</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2019 r., sygn. VII SA/Wa 834/19, LEX nr 3328958. Nałożenie grzywny w celu przymuszenia do wykonania obowiązku rozbiórki na następcę prawnego strony zobowiązanej – zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 marca 2023 r., sygn. II SA/Wr 849/22, LEX nr 3510211.

<sup>96</sup> „Podmiotowość egzekucyjna determinuje zdolność danego podmiotu (podmiotów) do tego, aby w konkretnej egzekucji występować w charakterze zobowiązanego. Jeśli więcej niż tylko jednemu podmiotowi prawa możemy przypisać wskazaną cechę, to przyjąć należy, że w postępowaniu egzekucyjnym występuje wielość zobowiązanych określana jako współuczestnictwo” – A. Dalkowska, *Transformacja podmiotowa...*, s. 478.

<sup>97</sup> Współuczestnictwo egzekucyjne to instytucja procesowa, której istota polega na wielości zobowiązanych przy tożsamości sprawy egzekucyjnej i tożsamości egzekwowanego obowiązku w administracyjnym postępowaniu wykonawczym – ibidem, s. 478.

<sup>98</sup> Zasadniczo nie jest możliwe prowadzenie jednej egzekucji administracyjnej na podstawie różnych tytułów wykonawczych wobec różnych dłużników, nawet jeśli ich obowiązki wynikają z tej samej podstawy faktycznej i prawnej.

## 10. PODSUMOWANIE

Następstwo prawne w egzekucji zobowiązań podatkowych jest odzwierciedleniem następstwa prawnopodatkowego, którego istotą jest – przy zachowaniu tożsamości przedmiotu egzekucji – wstąpienie w miejsce lub obok dotychczasowego podmiotu zobowiązanego sukcesora obowiązku. Podstawy następstwa prawnego w stosunku prawnopodatkowym wyznaczają przepisy art. 93–106 o.p., a jego źródłem są zdarzenia prawne. Skutki procesowe następstwa prawnego w zobowiązaniach podatkowych są wielopłaszczyznowe i prowadzą do przekształcenia podmiotowego w stosunku prawnym związanym z wykonaniem obowiązku podatkowego, podlegającego egzekucji administracyjnej. Następstwo egzekucyjne kształtuje na nowo relacje między uczestnikami stosunku egzekucyjnego, nakładając na wierzyciela obowiązek wystawienia tytułu wykonawczego wobec następcy prawnego zobowiązanego. Wskazana modyfikacja skutkuje powstaniem nowego stosunku egzekucyjnego, który wyznacza relacje prawne pomiędzy trzema podmiotami, tj. następcą egzekucyjnym, wierzycielem i organem egzekucyjnym. Zasadniczo ustawodawca w treści art. 28a u.p.e.a. sformułował zasadę kontynuacji egzekucji administracyjnej zarówno wobec dotychczasowego podmiotu zobowiązanego, jak i wobec sukcesora, co oznacza, że następca prawny nie wstępuje z chwilą sukcesji w jego miejsce, a zobowiązany nie zostaje automatycznie zwolniony z obowiązku. Zasadzie kontynuacji towarzyszy druga reguła – zachowania w mocy dotychczasowych czynności egzekucyjnych. Sytuację prawną sukcesora wyznacza sytuacja prawna podmiotu pierwotnie zobowiązanego, jednak nie jest ona całkowicie tożsama. Zgodnie z art. 28a u.p.e.a. wierzyciel ma obowiązek wystawić nowy tytuł wykonawczy wobec następcy egzekucyjnego, który staje się *de facto* „nowym” zobowiązanym w egzekucji administracyjnej. Procesowym skutkiem transformacji jest zmiana podmiotowości egzekucyjnej lub rozszerzenie podmiotowości egzekucyjnej w przypadku wielości sukcesorów, które prowadzi do współuczestnictwa w egzekucji administracyjnej, jednak sformalizowany charakter tytułu wykonawczego, który określa egzekwowany obowiązek, powoduje, że nie jest możliwe prowadzenie jednej egzekucji na podstawie różnych tytułów egzekucyjnych wobec różnych podmiotów zobowiązanych.

Przedstawiona analiza instytucji następstwa prawnego w egzekucji zobowiązań podatkowych jest złożona, brakuje również kompleksowego unormowania na gruncie prawa o postępowaniu egzekucyjnym

w administracji. Regulacja prawna zawarta w art. 28a u.p.e.a. ma charakter jedynie procesowy i nie jest wyczerpująca i wystarczająca nawet na gruncie postępowania egzekucyjnego w administracji, zwłaszcza dla potrzeb ochrony następcy prawnego w egzekucji zobowiązań podatkowych. Dla prezentacji instytucji następstwa prawnego w egzekucji zobowiązań podatkowych konieczne było szersze spojrzenie – z perspektywy materialnych podstaw funkcjonowania stosunku prawnopodatkowego i to nie tylko w płaszczyźnie publicznoprawnej, ale również prywatnoprawnej, z uwzględnieniem rozwiązań cywilistycznych, będących źródłem następstwa prawnego. W konkluzji postulować należy ujednolicenie przepisów regulujących następstwa prawne w egzekucji administracyjnej oraz przejrzyste określenie pozycji prawnej następcy egzekucyjnego w toku postępowania egzekucyjnego.

## BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., *Następstwo prawne zdolności sądowej*, [w:] A. Adamiak, *Skarga i skarga kasacyjna w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, 2014, Monografia LEX nr 204257.
- Adamiak B., Borkowski J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2007.
- Adamiak B., Borkowski J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Adamiak B., Borkowski J., *Polskie postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 1992.
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2000.
- Babiarz S., *Komentarz do art. 98*, [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019.
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2004.
- Babiarz S., Dauter B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019.
- Boć J., *Prawo administracyjne*, Wrocław 2000.
- Bojanowski E., *Konstrukcja administracyjnych środków egzekucyjnych*, [w:] *System egzekucji administracyjnej*, red. J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa-Lublin 2004.
- Bojanowski E., *Wykonanie zastępcze w egzekucji administracyjnej*, Warszawa 1975.
- Borszowski P., *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004.
- Celińska-Grzegorzczak K., Hauser R., Piątek W., Sawczyn W., Skoczylas A., *Postępowanie administracyjne, sądownoadministracyjne i egzekucyjne*, Warszawa 2013.
- Cieślak Z., Niewiadomski Z., Lipowicz J., Szpor G., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2006.
- Dalkowska A., *Egzekucja sądowa i administracyjna – kilka uwag na temat podobieństw i różnic*, „Egzekucja Sądowa” 2015, nr 3–4.

- Dalkowska A., *Następstwo prawne w egzekucji administracyjnej obowiązku o charakterze rzeczowym*, „Nieruchomości@” 2021, nr II.
- Dalkowska A., *Prawne instrumenty skutecznej egzekucji należności publicznoprawnych*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2016, nr 1, cz. 50.
- Dalkowska A., *Rola organu wykonawczego gminy jako wierzyciela w egzekucji administracyjnej podatków lokalnych*, [w:] *Finansowanie jednostek samorządu terytorialnego. Problemy praktyczne*, red. J. Gliniecka, Warszawa 2016.
- Dalkowska A., *Skutki rozszerzonej egzekucji administracyjnej dla wierzyciela publicznoprawnego w następstwie wyroku paulińskiego*, [w:] *Wszelkie prawo stanowione jest dla ludzi. Księga jubileuszowa Doktora Zbigniewa Szczurka*, red. J. Świeczkowski, Sopot 2014.
- Dalkowska A., *Śmierć podatnika a skuteczność egzekucji administracyjnej*, [w:] *Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku*, red. J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński, Warszawa 2017.
- Dalkowska A., *Transformacja podmiotowa w egzekucji administracyjnej*, Wrocław 2018.
- Dalkowska A., *Zabezpieczenie administracyjne należności pieniężnych w praktyce organów egzekucyjnych*, Wrocław 2015.
- Dalkowska A., *Zobowiązany w administracyjnym postępowaniu zabezpieczającym*, Sopot 2012.
- Dobosz P., *Pojęcie egzekucji administracyjnej*, [w:] *System egzekucji administracyjnej*, red. J. Niczyפורuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa–Lublin 2004.
- Dowgier R., *Komentarz do artykułu 93*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023.
- Duniewska Z., Jaworowska-Dębska B., Michalska-Badziak R., Olejniczak-Szałowska E., Stahl M., *Prawo administracyjne, pojęcia, instytucje, zasady, w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2004.
- Dworniak K., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003.
- Filipek J., *Elementy strukturalne norm prawa administracyjnego*, Warszawa–Kraków 1982.
- Filipek J., *Stosunek administracyjnoprawny*, Kraków 1968.
- Fundowicz S., *Egzekucja administracyjna a aksjologia demokratycznego państwa prawnego*, [w:] *System egzekucji administracyjnej*, red. J. Niczyפורuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa–Lublin 2004.
- Giannini A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano 1937.
- Giannini A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1956.
- Gniewek E., *Podstawy prawa cywilnego*, Warszawa 2011.
- Hauser R., *Pojęcie i znaczenie stosunku administracyjnoprawnego*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 1: Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, Warszawa 2015.
- Hauser R., *Stosunek administracyjnoprawny*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 1: Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, Warszawa 2015.
- Huchla A., *Następcy prawni w ordynacji podatkowej*, [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999.
- Iserzon E., *Prawo administracyjne*, Warszawa 1968.
- Jandy-Jendroška K., *System administracyjnego postępowania wykonawczego*, [w:] *System prawa administracyjnego*, t. III, red. T. Rabska, J. Łętowski, Warszawa–Wrocław–Kraków–Gdańsk 1978.

- Jendrośka J., *Postępowanie administracyjne w kodyfikacjach*, Warszawa 1970.
- Jendrośka J., *Zagadnienie prawne wykonania aktu administracyjnego*, Wrocław 1963.
- Kalinowski M., *Narodziny i kształtowanie się współczesnej koncepcji stosunku podatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013.
- Kasznicza S., *Polskie prawo administracyjne*, Poznań 1947.
- Klat-Wertelecka L., *Niedopuszczalność egzekucji administracyjnej*, Wrocław 2009.
- Klat-Wertelecka L., *Wymuszenie wykonania obowiązków administracyjnoprawnych wybranych krajów europejskich*, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2020, nr 1.
- Kmieciak Z.R., *Proceduralny stosunek administracyjnoprawny w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2014, t. 22, <https://doi.org/10.17951/sil.2014.22.0.447>
- Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Kosikowski C., Dzwonkowski H., Huchla A., *Ustawa – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2004.
- Leoński Z., *Egzekucja administracyjna świadczeń niepieniężnych*, Warszawa 1968.
- Leoński Z., *Zarys prawa administracyjnego*, Poznań 1985.
- Litwińczuk H., *Sukcesja podatkowa przy przekształceniach, łączeniach i podziałach przedsiębiorców*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001.
- Liwanowska E., *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, „Doradca Podatkowy” 1999, nr 4.
- Longchamps F., *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 1964, nr 19.
- Łaszczyca G., *Przesłanka śmierci strony*, [w:] G. Łaszczyca, *Zawieszenie ogólnego postępowania administracyjnego*, Kraków 2005, Monografia LEX nr 46248.
- Łaszczyca G., Matan A., *Następstwo procesowe w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 2000, z. 5.
- Łaszczyca G., Matan A., *Następstwo w prawie administracyjnym*, [w:] *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, red. J. Zimmermann, Warszawa 2007.
- Łętowski J., *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1990.
- Mariański A., *Glosa do wyroku NSA z 12.04.2000 r., SA/BK 330/99*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 2.
- Mastalski R., *Glosa do Wyroku Sądu Najwyższego – Izba Cywilna z dnia 28 czerwca 2002 r., I CKN 841/00*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, z. 4.
- Myrbach-Rheinfeld F., *Précis de droit financier*, Paris 1910.
- Naczyńska J., *Zobowiązanie podatkowe a obowiązek podatkowy*, „Radca Prawny” 1999, nr 4.
- Nawiasky H., *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, Madrid 1983.
- Niezgódka-Medek M., *Komentarz do artykułu 5*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019.
- Niezgódka-Medek M., Szubiakowski M., *Art. 18b. [perpetuatio fori w postępowaniu podatkowym]*, [w:] M. Niezgódka-Medek, M. Szubiakowski, *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2023.
- Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy: obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999.
- Nowak A., Nowak I., *Obowiązek podatkowy na gruncie polskiego prawa podatkowego – uwagi de lege lata i de lege ferenda*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2009, nr 1–2.

- Ochendowski E., *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 2002.
- Ochendowski E., *Prawo administracyjne*, Toruń 2000.
- Ofiarski Z., *Rozdział VIII. Zobowiązania podatkowe*, [w:] Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Pinkowski J., *Powstanie obowiązku podatkowego – wybrane problemy teoretyczne i praktyczne, cz. I*, „Doradca Podatkowy” 2006, nr 4.
- Popławski M., *Komentarz do artykułu 5*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023.
- Postanowienie WSA w Łodzi z dnia 24 czerwca 2003 r., sygn. I SA/Łd 1528/02*, „Państwo i Prawo” 2003, z. 5.
- Prawo administracyjne*, red. M. Wierzbowski, Warszawa 2009.
- Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2015.
- Przybysz P., *Egzekucja administracyjna*, Warszawa 1999.
- Radwański Z., *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2021.
- Rochowicz P., *Mnożenie podobnych pojęć komplikuje ustawę*, „Rzeczpospolita PCD” 2014, nr 12.
- Romańska M., *Komentarz do art. 30*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, wyd. II, Warszawa 2019, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587731146/595719/knysiak-sudyka-hanna-red-kodeks-postepowania-administracyjnego-komentarz-wyd-ii?keyword=roma%C5%84ska&cm=URELATIONS> (dostęp: 31.07.2023).
- Skoczylas A., *Postępowanie egzekucyjne w administracji*, [w:] *System prawa administracyjnego. Tom 1: Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, Warszawa 2015.
- Starościak J., *Stosunek administracyjnoprawny*, [w:] *System prawa administracyjnego*, t. III, red. T. Rabska, J. Łętowski, Wrocław 1978.
- Szczygłowska E., *Sukcesja uprawnień i obowiązków administracyjnych*, Warszawa 2009.
- Szreniawski P., *Etyczne aspekty egzekucji administracyjnej*, [w:] *System egzekucji administracyjnej*, red. J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa–Lublin 2004.
- Szubielska D., Borszowski P., *Zmiana podmiotów stosunku prawnego*, „Głosa” 2001, nr 8.
- Świerczyński P., *Wierzyciel publicznoprawny jako uczestnik postępowania cywilnego – wybrane zagadnienia*, [w:] *Administracyjne postępowanie egzekucyjne*, red. S. Fundowicz, P. Możyłowski, Radom 2017.
- Wierzbowski M., Hauser R., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2018.
- Wolter A., Ignatowicz J., Stefaniuk K., *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2020.
- Wróbel A., *Komentarz aktualizowany do art. 30 Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] *Komentarz aktualizowany do ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego*, red. M. Jaśkowska, A. Wróbel, LEX/el. 2016.
- Wyrok NSA w Katowicach z dnia 21 października 1992 r., sygn. SA/Ka 930/92*, „Państwo i Prawo” 1997, nr 3.
- Ziembiński Z., *O metodzie analizowania stosunku prawnego*, „Państwo i Prawo” 1967, nr 2.
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2014.
- Zimmermann M., *Pojęcie administracji publicznej a „swobodne uznanie”*, Warszawa 2009.

## LEGAL SUCCESSION IN THE ENFORCEMENT OF TAX LIABILITIES

**Summary.** Legal succession in the enforcement of tax liabilities is one of the fundamental legal institutions on enforcement proceedings in administration. It is a reflection of the legal and tax succession. The content of the legal succession in the enforcement of tax liabilities is expressed in the statement that it constitutes a subjective change in the enforcement relationship, as a result of which, while maintaining the identity of the subject of enforcement, the successor of the tax obligation takes the place of or next to the current obligated entity. Enforcement succession of tax liabilities is based on the principles of continuation of enforcement proceedings with the participation of the successor and the preservation of previous enforcement activities. For the analysis of the institution of legal succession in the enforcement of tax liabilities, it is necessary to take a comprehensive look at the institution, taking into account the normative bases contained in the provisions of substantive and procedural law, both public and private law.

**Keywords:** legal succession, tax liability, administrative enforcement, legal and tax relationship