

Jarosław Olesiak* 

Łukasz Pajor** 

DOPUSZCZALNOŚĆ PODNOSZENIA PRZEZ OSOBĘ TRZECIĄ ZARZUTÓW DOTYCZĄCYCH WYMIARU PODATKU DOKONANEGO WOBEC PODATNIKA OSTATECZNĄ DECYZJĄ PODATKOWĄ

Streszczenie. Problematyka artykułu dotyczy dopuszczalności podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów dotyczących wymiaru podatku dokonanego wobec podatnika ostateczną decyzją podatkową. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że zarzuty takie nie mogą zostać skutecznie podniesione, a wysokość podatku wynikająca z decyzji wiąże osobę trzecią w postępowaniu dotyczącym jej odpowiedzialności za zaległości podatkowe podatnika. Stanowisko takie budzi zastrzeżenia. Decyzja wymiarowa w postępowaniu mającym za przedmiot odpowiedzialność osoby trzeciej jest dokumentem urzędowym. Ordynacja podatkowa przewiduje wprost możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom urzędowym. Ponadto model odpowiedzialności,

* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, e-mail: jolesiak@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0001-7450-8649>

** Doktor nauk prawnych, adiunkt, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, e-mail: lpajor@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0001-7814-9727>

w którym istotne jej elementy pozostają poza możliwością oddziaływania strony mającej status osoby trzeciej, budzi wątpliwości natury konstytucyjnej.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność podatkowa, postępowanie podatkowe, Ordynacja podatkowa, osoby trzecie

ADMISSIBILITY OF A THIRD PARTY TO RAISE OBJECTIONS TO A TAX ASSESSMENT MADE BY A DEFINITE TAX DECISION

Summary. The issue of the article concerns the admissibility of a third party to raise objections concerning the tax assessment made by a definite tax decision. The jurisprudence of the administrative courts assumes that such objections cannot be successfully raised, and that the amount of tax resulting from the decision is binding on the third party in proceedings concerning its liability for the taxpayer's tax arrears. Such a standpoint requires a polemic remarks. The assessment decision in proceedings involving the liability of a third party is an official document. The Tax Ordinance explicitly provides for the possibility of taking evidence against official documents. In addition, the model of liability, in which its essential elements remain outside the possibility of influence by a party with the status of a third party, raises constitutional concerns.

Keywords: tax liability, tax proceedings, Tax Ordinance, third parties

1. WPROWADZENIE

W literaturze prawa podatkowego podkreśla się wyjątkowy charakter odpowiedzialności osób trzecich¹. Związane jest to z wynikającą z tej odpowiedzialności – co do zasady – zmianą w rozkładzie ciężaru podatkowego wyznaczonego mocą ustaw podatkowych². Pociągnięcie osoby trzeciej do odpowiedzialności skutkuje poniesieniem ekonomicznego ciężaru podatku przez inny podmiot niż wskazany na mocy ustawy podatkowej. Sytuacja osoby trzeciej nie powinna tym samym być zrównana z sytuacją pierwotnego dłużnika podatkowego³. Mechanizmem zapewniającym

¹ A. Olesińska, *Zagadnienie modelu odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, „Państwo i Prawo” 1999, nr 1, s. 79, 83; A. Mariański, *Glosa do uchwały 7 sędziów NSA z 8.12.2008 r. (II FPS 6/08). Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za zobowiązania podatkowe spółki*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 5, s. 40; R. Dowgier, *Komentarz do art. 107, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 1073–1074.

² R. Mastalski, *Komentarz do art. 107, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 604.

³ J. Olesiak, *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 2 Konstytucji RP*, Warszawa–Łódź 2020, s. 77–78.

wymaganą konstytucyjnie gradację podmiotów pierwotnie i wtórnie odpowiedzialnych jest subsydiarny charakter odpowiedzialności tych ostatnich⁴. Skutkuje on tym, że wierzyciel podatkowy powinien w pierwszej kolejności dochodzić zaspokojenia należności podatkowej od pierwotnego dłużnika, a dopiero wówczas, gdy nie jest to możliwe, może skierować stosowne środki w stosunku do osoby trzeciej.

Materialnoprawny kształt odpowiedzialności osób trzecich rzutuje bezpośrednio na związane z nią zagadnienia procesowe. Ordynacja podatkowa przewiduje dwa modele orzekania o odpowiedzialności osoby trzeciej, tj. model dwufazowy i model jednofazowy⁵. Model dwufazowy stanowi zasadę, a model jednofazowy wyjątek i znajduje zastosowanie w ograniczonej grupie przypadków⁶. Model dwufazowy zakłada prowadzenie przez organ podatkowy dwóch – chociaż w określonej kolejności – niezależnych od siebie postępowań podatkowych. Pierwsze z nich to postępowanie wymiarowe prowadzone z udziałem podatnika, zmierzające do określenia wysokości zobowiązania podatkowego. W literaturze przedmiotu i orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, że osoba trzecia nie dysponuje własnym interesem prawnym, który uzasadniałby jej udział w tym postępowaniu⁷. Tym samym nie ma ona możliwości obrony swoich praw – w związku z potencjalnie „groźną” jej odpowiedzialnością – w tym postępowaniu. Drugie

⁴ Zgodnie z art. 108 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm. – dalej: o.p.) egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna, odstąpiono od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych albo nie przystąpiono do egzekucji administracyjnej w wyniku uprawdopodobnienia przez organ egzekucyjny braku możliwości uzyskania w toku egzekucji administracyjnej kwoty przewyższającej koszty egzekucyjne.

⁵ Ł. Pajor, *Sytuacja prawna współnika spółki niemającej osobowości prawnej jako dłużnika podatkowego*, Warszawa–Łódź 2020, s. 263.

⁶ Model jednofazowy może mieć zastosowanie lub znajduje je w przypadku wspólników spółek osobowych (art. 115 § 4 o.p.), osób pełniących obowiązki członka zarządu w momencie likwidacji spółki kapitałowej (art. 116 § 2a o.p.), osób, o których mowa w art. 116a (§ 1 i 5), osób prawnych przejmujących lub osób prawnych powstałych w wyniku podziału w odniesieniu do zaległości podatkowych osoby prawnej wykreślonej z rejestru na skutek jej podziału (art. 117 § 4 o.p.).

⁷ Szeroko na ten temat zob. H. Dzwonkowski, M. Damaz, *Komentarz do art. 133, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020, s. 915 i nast. Por. na ten temat również L. Etel i in., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 340.

postępowanie to postępowanie w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej. Jego przedmiotem są – jak zgodnie podkreśla się w literaturze⁸ i w orzecznictwie⁹ – wyłącznie kwestie związane z ustaleniem podmiotu, który ma ponieść odpowiedzialność, z zakresem należności objętych odpowiedzialnością, a także z określeniem terminu płatności tych należności.

Na tak zarysowanym tle powstaje pytanie o dopuszczalność podnoszenia przez osobę trzecią – w jej własnym postępowaniu – zarzutów dotyczących wymiaru podatku wobec podatnika. W praktyce sądów administracyjnych ukształtowała się jednolita linia orzecznicza wykluczająca dopuszczalność takiego działania. Pogląd ten prezentowany jest powszechnie również w literaturze przedmiotu. W ocenie autorów stanowisko to nie jest trafne i nie znajduje dostatecznego uzasadnienia w aktualnie obowiązujących przepisach Ordynacji podatkowej. Budzi ono również wiele wątpliwości natury konstytucyjnej.

2. UPRZEDNIOŚ DECYZJI OKREŚLAJĄCEJ WYSOKOŚĆ ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO (WYMIAROWEJ) W STOSUNKU DO DECYZJI ORZEKAJĄCEJ O ODPOWIEDZIALNOŚCI OSOBY TRZECIEJ

Normatywne ukształtowanie odpowiedzialności osób trzecich jako odpowiedzialności za zaległość podatkową o charakterze subsydiarnym skutkuje koniecznością uprzedniego – w stosunku do orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej – przesądzenia, i to w sposób ostateczny, o sytuacji prawnej podatnika¹⁰. Dlatego też wszczęcie postępowania w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej nie może nastąpić przed dniem doręczenia podatnikowi decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego¹¹. Co więcej, nawet po doręczeniu podatnikowi decyzji wszczęte postępowanie w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej podlega zawieszeniu przez organ podatkowy do dnia, w którym decyzja określająca

⁸ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 731, 735–737; R. Mastalski, *Komentarz...*, s. 610; S. Babiaryz, *Komentarz do art. 108*, [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiaryz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 759.

⁹ Przykładowo zob. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA): z dnia 12 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2827/17, LEX nr 2720309; z dnia 10 listopada 2021 r., sygn. III FSK 4172/21, LEX nr 3294645.

¹⁰ Ł. Pajor, *Sytuacja prawna współnika...*, s. 264.

¹¹ Art. 108 § 2 pkt 2 lit. a o.p.

wysokość zobowiązania podatkowego stanie się ostateczna¹². Jest to konieczne ze względu na to, że wierzyciel podatkowy musi w pierwszej kolejności dochodzić zaspokojenia od podatnika – o czym była już mowa. Oznacza to również, że decyzja orzekająca o odpowiedzialności osoby trzeciej jest zawsze drugą decyzją, a więc decyzją następczą w stosunku do decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego¹³.

3. DOPUSZCZALNOŚĆ PODNOSZENIA PRZEZ OSOBĘ TRZECIĄ ZARZUTÓW DOTYCZĄCYCH WYMIARU PODATKU WOBEC PODATNIKA W POGŁĄDACH DOKTRYNY

Pogląd zakładający brak możliwości podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów dotyczących wymiaru podatku ma bardzo długą tradycję. Już na gruncie dekretu o zobowiązaniach podatkowych z 1946 r.¹⁴ i dekretu o zobowiązaniach podatkowych z 1950 r.¹⁵ wskazywano, że na etapie prowadzenia postępowania w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej postępowanie wymiarowe jest zakończone prawomocną decyzją, z której wynika „powszechne unormowanie prawne indywidualnego stosunku”¹⁶. W konsekwencji wyłączona była możliwość rozpatrywania powstania i treści zobowiązania podatkowego podatnika¹⁷. Zastrzegano jednak, że osobie trzeciej – jako osobie, która jest zainteresowana prawidłowym ustaleniem wysokości zobowiązania podatkowego – powinny przysługiwać prawa strony w postępowaniu wymiarowym¹⁸.

¹² Zgodnie z art. 201 § 1a o.p. organ podatkowy zawiesza postępowanie w sprawie dotyczącej odpowiedzialności osoby trzeciej do dnia, w którym decyzja, o której mowa w art. 108 § 2 pkt 2 o.p., stanie się ostateczna, z zastrzeżeniem art. 108 § 3 oraz art. 115 § 4 o.p.

¹³ A. Huchła, *Komentarz do art. 108*, [w:] C. Kosikowski, A. Huchła, H. Dzwonkowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 334.

¹⁴ Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 173 ze zm.).

¹⁵ Dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 47, poz. 452 ze zm.).

¹⁶ M. Gintowt-Jankowicz, *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny podatnika i innych osób trzecich*, Warszawa 1973, s. 31.

¹⁷ *Ibidem* i przywołana tam literatura.

¹⁸ *Ibidem*. Autorka wskazywała w tym zakresie na brzmienie art. 20 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (tekst jedn. Dz.U. z 1957 r. Nr 7, poz. 25), który stanowił, że stroną w postępowaniu podatkowym jest każdy, kto żąda czynności organu finansowego, do kogo czynność organu finansowego się odnosi lub też czyjego interesu czynność organu finansowego choćby pośrednio dotyczy.

Dopuszczalność podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów dotyczących wymiaru podatku kwestionowano również pod rządami ustawy o zobowiązaniach podatkowych¹⁹. W literaturze zauważano, że podatnik i osoba trzecia są stronami odrębnych postępowań podatkowych. Osoba trzecia jest wyłącznie stroną w postępowaniu dotyczącym orzeczenia o jej odpowiedzialności i nie jest uprawniona do kwestionowania wcześniejszych ustaleń wynikających z postępowania wymiarowego prowadzonego z udziałem podatnika, a dotyczących podstawy opodatkowania, wysokości podatku itp.²⁰ Przyjmowano bowiem, że ustalenia poczynione w stosunku do podatnika są ostateczne, a „podstawowy stosunek podatkowopravny traktowany jest jako istniejący obiektywnie stan prawy, rodzący skutki dla stosunku instrumentalnego w sposób wiążący i niepodważalny”²¹. W konsekwencji konkludowano – co czyniono za wyrokiem NSA w Warszawie z dnia 13 czerwca 1986 r.²² – że postępowanie

¹⁹ Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) – dalej: u.z.p.

²⁰ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy*, Toruń 1995, s. 185–186.

²¹ A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Toruń 1996, s. 20.

²² Wyrok NSA w Warszawie z dnia 13 czerwca 1986 r., sygn. III SA 1123/85, LEX nr 23029. W sprawie chodziło o skargi podatnika na sześć decyzji Podatkowej Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej w Siedlcach w przedmiocie wymiaru podatków obrotowego i dochodowego za lata 1978 i 1979. Z zaskarżonych decyzji wynikało, że podatnik obok zakładu prowadzonego w miejscowości Ł. prowadził również zakład w miejscowości Ż., lecz czynił to, posługując się nazwiskiem swojego siostrzeńca. Ustalenia organu podatkowego w tym przedmiocie stanowiły podstawę do wyłączenia skarżącego z opodatkowania w formie zryczałtowanej i wymierzenia mu podatków obrotowego i dochodowego na zasadach ogólnych. Już z tak skrótowo zarysowanego stanu faktycznego sprawy jasno wynika, że nie miała ona bezpośrednio za przedmiot problematyki odpowiedzialności osób trzecich. W wywiedzionej przez podatnika skardze zarzucał on jednak również – oprócz wielu kwestii dotyczących zarówno braku podstaw do wyłączenia go ze zryczałtowanej formy opodatkowania, jak i samego wymiaru dokonanego przez organ – że skoro ustalono, iż doszło do firmanctwa, to za zobowiązanie podatkowe z tego tytułu powinien odpowiadać również firmujący na podstawie art. 48 u.z.p. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie nie uznał zarzutu naruszenia art. 48 u.z.p. Podkreślił, że przedmiotem postępowania w sprawach objętych zaskarżonymi decyzjami było ustalenie wysokości zobowiązań podatkowych skarżącego. Odpowiedzialność firmującego wynika natomiast z decyzji orzekającej o takiej odpowiedzialności, wydanej na podstawie art. 40 ust. 1 u.z.p. W przedmiotowej zaś sprawie decyzja taka nie została wydana. Konkludując swoje rozważania, NSA w Warszawie stwierdził, że „trafnie podała Izba Skarbowa w odpowiedzi na skargę, że

w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej dotyczy „dochodzenia należnych podatków, a nie ustalania ich wysokości”²³.

Zmiana stanu prawnego wynikająca z wejścia w życie Ordynacji podatkowej nie doprowadziła do zmiany w podejściu do rozważanego zagadnienia. Również w aktualnie obowiązującym stanie prawnym wskazuje się, że decyzja określająca zobowiązanie podatkowe podatnikowi korzysta z „domniemania zgodności z prawem i wiąże zarówno organ, jak i strony – dopóki we właściwym postępowaniu nie zostanie uchylona lub zmieniona. Jej ustalenia muszą być zatem traktowane jako obiektywnie istniejący stan prawny, który nie może być przedmiotem ponownego badania i oceny, podważałoby to bowiem zasadę trwałości decyzji ostatecznych”²⁴. Bardzo mocno podkreśla się przy tym okoliczność, że przedmiotem postępowania o orzeczeniu odpowiedzialności osoby trzeciej jest wyłącznie ustalenie, czy zachodzą przesłanki odpowiedzialności przewidziane dla konkretnej kategorii osób trzecich²⁵. Ponadto wskazuje się, że decyzja orzekająca o odpowiedzialności osoby trzeciej jest decyzją odrębną od decyzji wymiarowej, a w konsekwencji nie ma możliwości kwestionowania przez osobę trzecią wcześniej dokonanych ustaleń, dotyczących m.in. podstawy opodatkowania czy samej wysokości podatku²⁶.

odpowiedzialność ta »dotyczy dochodzenia należnych podatków, a nie ustalenia ich wysokości«. Zasada solidarnej odpowiedzialności, wyrażona w tym przepisie, oznacza solidarność w rozumieniu art. 366 i nast. k.c., jednakże dochodzenie zobowiązań podatkowych od osoby firmującej działalność podatnika musi poprzedzić decyzja o odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe». Z powyższego rozstrzygnięcia wynika wyłącznie, że postępowanie wymiarowe i postępowanie w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej to dwa odrębne postępowania. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie nie odnosił się w nim w żadnym zakresie do problemu dopuszczalności podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów dotyczących wymiaru podatku podatnikowi. Wniesiona skarga nie była bowiem skargą osoby trzeciej – *in casu* firmującego – na decyzję orzekającą o jej odpowiedzialności. Z okoliczności, że – jak to ujął ogólnie NSA w Warszawie – odpowiedzialność osób trzecich „dotyczy dochodzenia należnych podatków, a nie ustalania ich wysokości”, nie wynika jeszcze, że osoba trzecia nie może podnosić zarzutów dotyczących wymiaru podatku. Jest to wniosek idący zdecydowanie zbyt daleko.

²³ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe...*, s. 185–186; A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich...*, 1996, s. 16–17.

²⁴ A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Lublin 2000, s. 57.

²⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 731, 735–737; R. Mastalski *Komentarz...*, s. 610; S. Babiaryz, *Komentarz...*, s. 759.

²⁶ R. Dowgier, *Komentarz...*, s. 1077.

4. DOPUSZCZALNOŚĆ PODNOSZENIA PRZEZ OSOBĘ TRZECIĄ ZARZUTÓW DOTYCZĄCYCH WYMIARU PODATKU WOBEC PODATNIKA W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Linia orzecznicza zakładająca brak dopuszczalności podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów dotyczących wymiaru podatku wobec podatnika zaczęła się kształtować już na gruncie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Wyroki te nie są bez znaczenia i dzisiaj, ponieważ również w orzeczeniach zapadających na gruncie obowiązującej Ordynacji podatkowej powoływane są – pomimo zmiany stanu prawnego – na potwierdzenie tezy o braku dopuszczalności podnoszenia tych zarzutów. W rozstrzygnięciach tych wprost stwierdzano, że „[o]soba, na którą przenoszona jest odpowiedzialność podatkowa, nie może skutecznie kwestionować wcześniejszych ustaleń dokonanych przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego zarówno co do postawy opodatkowania, wysokości podatku, jak i prawdziwości materiałów dowodowych, na podstawie których ustalono zobowiązanie podatkowe”²⁷. Podkreślano również dualizm postępowań i wynikające z niego konsekwencje. Przykładowo NSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 31 marca 1995 r.²⁸ wskazał, że „podatnik nie jest stroną postępowania, mającego na celu wydanie decyzji, o której mowa w art. 40 ust. 1 w związku z art. 42 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, choć przedmiotem odpowiedzialności osoby trzeciej jest obowiązek wykonania jego zobowiązania podatkowego. W postępowaniu tym nie rozstrzyga się już bowiem kwestii związanych z ustaleniem istnienia obowiązku podatkowego oraz wysokością zobowiązania podatkowego. Wcześniejsze ustalenia dotyczące kształtu odpowiedzialności podatnika są ostateczne [...]”.

W najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych – zapadłym już na gruncie Ordynacji podatkowej – nie doszło do zmiany w podejściu do tytułowego zagadnienia. Sądy administracyjne zgodnie wykluczają możliwość prowadzenia postępowania dowodowego w zakresie dotyczącym zaległości podatkowych określonych podatnikowi. Podkreśla się przy

²⁷ Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 30 kwietnia 1996 r., sygn. SA/Po 2712/95, LEX nr 33864. Na wyrok ten powołał się NSA między innymi w wyrokach: z dnia 10 maja 2019 r., sygn. I GSK 33/17, LEX nr 2682026; z dnia 3 grudnia 2021 r., sygn. III FSK 4382/21, LEX nr 3284129; z dnia 20 kwietnia 2021 r., sygn. III FSK 915/21, LEX nr 3292787.

²⁸ Wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 31 marca 1995 r., sygn. SA/Wr 167/94, LEX nr 26222. Na wyrok ten powołał się NSA między innymi w wyrokach: z dnia 12 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2827/17, LEX nr 2720309; z dnia 12 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2826/17, LEX nr 2769599.

tym, że „przedmiotem postępowania w sprawie odpowiedzialności osób trzecich są wyłącznie kwestie związane z: ustaleniem i istnieniem podmiotu, na który przenosi się odpowiedzialność, zakresem należności objętych odpowiedzialnością, a także określeniem terminu płatności należności. W postępowaniu tym nie rozstrzyga się więc kwestii związanych z prawidłowością ustalenia istnienia obowiązku podatkowego oraz wysokością zobowiązania podatkowego. Decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej za cudze należności jest odrębną decyzją od decyzji wymiarowej adresowanej do podatnika”²⁹. W konsekwencji osoba trzecia nie może kwestionować wcześniejszych ustaleń dokonanych przez organ w toku postępowania podatkowego wobec podatnika, w którym orzeczono o wysokości obciążającego go zobowiązania podatkowego³⁰.

Ukształtowana przez sądy administracyjne linia orzecznicza stała się przyczyną skierowania do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytania prejudycjalnego dotyczącego dopuszczalności uregulowania odpowiedzialności członków zarządu osób prawnych za zaległości podatkowe podatnika w podatku od towarów i usług w sposób uniemożliwiający osobie trzeciej zakwestionowanie ustaleń zawartych w decyzji podatkowej wydanej w postępowaniu, w którym osoba ta nie brała udziału w charakterze strony³¹. Punkt wyjścia dla postawionego pytania stanowi stwierdzenie,

²⁹ Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2021 r., sygn. III FSK 4172/21, LEX nr 3294645.

³⁰ Wyrok NSA z dnia 23 czerwca 2022 r., sygn. III FSK 295/22, LEX nr 3365833. Analogicznie NSA w wyrokach: z dnia 10 listopada 2021 r., sygn. III FSK 4172/21, LEX nr 3294645; z dnia 22 listopada 2022 r., sygn. III FSK 1141/21, LEX nr 3450022; z dnia 24 stycznia 2023 r., sygn. III FSK 1557/21, LEX nr 3502419.

³¹ Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) we Wrocławiu z dnia 25 stycznia 2024 r., sygn. I SA/Wr 4/23, LEX nr 3702679. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zwrócił się z następującym pytaniem: „Czy art. 205 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [...] w związku z art. 2 Traktatu o Unii Europejskiej [...] oraz art. 17 (prawo własności), art. 41 (prawo do dobrej administracji) i art. 47 (prawo do skutecznego środka zaskarżenia i prawo do sądu) Karty praw podstawowych Unii Europejskiej [...], a także gwarantowane przez prawo Unii Europejskiej: zasada proporcjonalności, prawo do rzetelnego procesu oraz prawo do obrony należy interpretować w ten sposób, że sprzeczna z nimi jest regulacja krajowa i oparta na niej praktyka krajowa, zgodnie z którymi odmawia się osobie fizycznej (członkowi zarządu osoby prawnej), która może ponosić całym swoim majątkiem prywatnym solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe osoby prawnej z tytułu VAT, prawa do czynnego udziału w postępowaniu mającym na celu określenie osobie prawnej ww. zobowiązania podatkowego w formie ostatecznej decyzji organu podatkowego, a jednocześnie w odrębnym postępowaniu, zmierzającym

że osoba trzecia nie może na podstawie aktualnie obowiązujących przepisów prawa kwestionować wcześniejszych ustaleń dokonanych przez organ w toku postępowania podatkowego wobec podatnika.

Z powyższego wynika, że sądy administracyjne stoją na jednolitym stanowisku, że osoba trzecia – w ramach postępowania dotyczącego orzeczenia o jej odpowiedzialności – nie może podnosić żadnych zarzutów dotyczących wymiaru podatku wobec podatnika. Zagadnienie to zostało już bowiem wcześniej przesądzone w postępowaniu wymiarowym toczącym się z udziałem podatnika.

5. ZAKRES PODMIOTOWY ZWIĄZANIA DECYZJĄ PODATKOWĄ

Zarówno postępowanie w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, jak i każde inne postępowanie podatkowe mają na celu załatwienie konkretnej sprawy podatkowej³². Następuje to – po wszczęciu i przeprowadzeniu postępowania – w formie decyzji. Ordynacja podatkowa nie zawiera definicji legalnej decyzji. Skonstruowanie takiej definicji zostało pozostawione przez ustawodawcę nauce prawa i orzecznictwu³³.

Doktryna prawa podatkowego przy formułowaniu definicji decyzji podatkowej sięga do bogatego dorobku nauki prawa o postępowaniu administracyjnym³⁴. Na tej kanwie wskazuje się, że decyzja podatkowa jest „opartą na przepisach prawa czynnością prawną właściwego organu administracji publicznej, podejmowaną w sferze zewnętrznej, kształtującą w sposób jednostronny i władczy prawa i obowiązki imiennie oznaczonego adresata w indywidualnej sprawie podatkowej”³⁵. Analogicznie jest definiowana

do stwierdzenia solidarnej odpowiedzialności rzeczony osoby fizycznej za zobowiązania podatkowe osoby prawnej z tytułu VAT, osoba ta pozbawiona jest adekwatnego środka do skutecznego zakwestionowania poczynionych wcześniej ustaleń i ocen, co do istnienia lub wysokości zobowiązania podatkowego osoby prawnej – zawartych w decyzji ostatecznej organu podatkowego wydanej uprzednio bez udziału tejże osoby fizycznej, która to decyzja w konsekwencji stanowi prejudykat w tymże postępowaniu na mocy przepisu krajowego potwierdzonego praktyką krajową?”

³² K.M. Ziemiński, *Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji*, Poznań 2005, s. 331; P. Pietrasz, *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach jurysdykcyjnego postępowania podatkowego*, [w:] *System Prawa Finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 722.

³³ P. Pietrasz, *Realizacja zobowiązań...*, s. 773.

³⁴ *Ibidem*, s. 774 i przywołana tam literatura.

³⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Toruń 2007, s. 388 i nast.

decyzja w doktrynie prawa o postępowaniu administracyjnym. Uznaje się bowiem, że „[d]ecyzja administracyjna to jednostronna czynność organu administracji publicznej, posiadająca odpowiednią formę prawną i określająca konsekwencje stosowanej normy prawnej w sprawie indywidualnej w odniesieniu do konkretnie oznaczonego adresata, który nie jest w tej sprawie podporządkowany organizacyjnie ani służbowo temu organowi”³⁶.

Jedną z cech charakterystycznych decyzji jest – co wynika z przywołanych definicji – jej podwójna konkretność, co oznacza, że jest ona rozstrzygnięciem indywidualnym dotyczącym konkretnego adresata³⁷. Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego stanowi tym samym formę załatwienia sprawy konkretnego podatnika i w odniesieniu do konkretnego zobowiązania podatkowego³⁸. Kształt zobowiązania podatkowego łączącego podatnika i wierzyciela podatkowego, w tym w szczególności w odniesieniu do kwoty należności podatkowej, jest więc ostatecznie przesądzony mocą decyzji podatkowej.

Nie ulega wątpliwości, że decyzją – jako aktem o indywidualnym charakterze³⁹ – jest związany jej adresat, a więc podatnik. Jest nią związany również organ, który ją wydał. Jak stanowi bowiem art. 212 zdanie 1 o.p., organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Na tym etapie można jednoznacznie stwierdzić, że decyzja, która weszła do obrotu prawnego – co następuje z dniem jej prawnie skutecznego doręczenia⁴⁰ – wiąże zarówno podatnika, który brał udział w postępowaniu w charakterze strony, jak i organ podatkowy, który ją wydał i doręczył⁴¹.

Z przeprowadzonego wcześniej przeglądu poglądów doktryny i orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że osoba trzecia nie jest uprawniona do ingerowania w treść zobowiązania podatkowego określonego decyzją w zakresie zasadności, wymagalności i wykonalności zobowiązania.

³⁶ A. Wróbel, *Komentarz do art. 104*, [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 567.

³⁷ *Ibidem*, s. 566.

³⁸ K.M. Ziemiński, *Indywidualny akt administracyjny...*, s. 332–334.

³⁹ *Ibidem*, s. 332; J. Borkowski (aktualizacja B. Adamiak), *Komentarz do art. 207*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 1213.

⁴⁰ S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 212*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344*, red. L. Etel, LEX/el. 2023.

⁴¹ B. Adamiak, *Komentarz do art. 16*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2022, s. 150; J. Borkowski, *Decyzja administracyjna*, Łódź–Zielona Góra 1998, s. 102.

Decyzja orzekająca o odpowiedzialności osoby trzeciej jest bowiem odrębną decyzją od decyzji wymiarowej adresowanej do podatnika⁴². Co więcej, decyzja ta ma stanowić „obiektywnie istniejący stan prawny, który nie może być przedmiotem ponownego badania i oceny, podważałoby to bowiem zasadę trwałości decyzji ostatecznych”⁴³. Pogląd ten można uznać za uzasadniony wyłącznie wówczas, gdyby przyjąć, że osoba trzecia jest związana decyzją określającą zobowiązanie podatkowe. Innymi słowy, decyzja określająca zobowiązanie podatkowe musi wiązać – w świetle powyższego zapytania – nie tylko podatnika i organ podatkowy, lecz również inne podmioty, które nie brały udziału w postępowaniu podatkowym. Tym samym należy odpowiedzieć na pytanie o zakres mocy wiążącej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe.

Ordynacja podatkowa nie zawiera normy prawnej, która dokonywałaby poszerzenia zakresu podmiotów związanych ostateczną decyzją poza stronę postępowania i organ podatkowy. Chodzi przy tym o tego rodzaju przepis, jakim jest przykładowo art. 365 § 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego⁴⁴, który stanowi, że orzeczenie prawomocne wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy oraz inne organy państwowe i organy administracji publicznej, a w wypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby⁴⁵. Na gruncie

⁴² Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2021 r., sygn. III FSK 4172/21, LEX nr 3294645.

⁴³ A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich...*, 2000, s. 57.

⁴⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1805 ze zm. – dalej: k.p.c.

⁴⁵ Wymaga odnotowania, że przepis ten został częściowo uznany za niezgodny z art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – dalej: Konstytucja RP) w zakresie, w jakim przewiduje wiązanie sądu orzeczeniem, na podstawie którego wszczęto przeciwko spółce z ograniczoną odpowiedzialnością bezskuteczną egzekucję, w procesie wytoczonym na podstawie art. 299 § 1 Kodeksu spółek handlowych przeciwko pozwanemu, który utracił status członka zarządu spółki przed datą wszczęcia postępowania, w którym orzeczenie przeciwko spółce zapadło – wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2023 r., sygn. P 5/19 (Dz.U. poz. 739). W tym też wyroku uznano, że art. 299 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1467 – dalej k.s.h.), który stanowi prywatnoprawny ekwiwalent art. 116 § 1 o.p. w zakresie, w jakim nie przewiduje możliwości, aby pozwany były członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością uwolnił się od odpowiedzialności poprzez wykazanie, że wierzycelność, stwierdzona orzeczeniem, na podstawie którego wszczęto przeciwko spółce bezskuteczną egzekucję, nie istnieje, w sytuacji, w której orzeczenie zapadło w postępowaniu wszczętym po dacie utraty przez pozwanego statusu członka zarządu spółki, jest niezgodny z art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji RP.

tej regulacji podkreśla się, że moc wiążąca orzeczenia sądu cywilnego nie ma skutku *erga omnes* i dotyczy wyłącznie podmiotów wprost wymienionych w tym przepisie, chyba że przepis szczególny dokonuje jeszcze dalej idącego jej rozszerzenia⁴⁶. Tym samym zakres prawomocności materialnej orzeczenia wydanego przez sąd cywilny w jej aspekcie pozytywnym, którą to charakteryzują się orzeczenia prawomocne formalnie, jest stosunkowo szeroki, lecz ograniczony do podmiotów wprost wskazanych w ustawie. Nie można oczywiście wykluczyć – chociaż w ograniczonym zakresie ze względu na charakter prawny decyzji i uwarunkowania natury konstytucyjnej – wprowadzenia tego rodzaju rozwiązania do Ordynacji podatkowej. Zagadnienia te zostaną podjęte w dalszej części opracowania, poświęconej konstytucyjnym uwarunkowaniom modelu odpowiedzialności osób trzecich.

Na zakończenie tej części wywodu należy wskazać, że rozszerzonego zakresu podmiotowego wiązania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego nie można wyprowadzić z zasady trwałości decyzji ostatecznych. Zgodnie z art. 128 o.p. decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w niniejszej ustawie oraz w ustawach podatkowych. Wyrażona w tym przepisie zasada ma na celu stabilizowanie stosunków prawnych opartych na ostatecznej decyzji⁴⁷. Nie ma ona jednak charakteru bezwzględne⁴⁸. Jak bowiem zauważa się w literaturze: „Zupełna trwałość decyzji administracyjnych wyrażająca się w ich »absolutnej niezmienności« byłaby szkodliwa społecznie i niemożliwa do pogodzenia z zasadą praworządności. Dlatego Kodeks ustanowił zasadę względnej trwałości decyzji ostatecznych, utożsamianą z taką ich stabilizacją, która jest niezbędna dla pewności obrotu prawnego, z uwagi na interes publiczny i interes stron [...]”⁴⁹.

⁴⁶ I. Kunicki, *Komentarz do art. 365*, [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Tom II. Komentarz do art. 205¹–424¹²*, Warszawa 2019, s. 860–861; M. Manowska, *Komentarz do art. 365*, [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. Tom I. Art. 1–477(16)*, red. eadem, Warszawa 2020, s. 1093.

⁴⁷ Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2020 r., sygn. II FSK 1576/20, LEX nr 3124427.

⁴⁸ J. Borkowski, *Decyzja...*, s. 102; Z. Kmiecik, *Zarys teorii postępowania administracyjnego*, Warszawa 2014, s. 351.

⁴⁹ Z. Kmiecik, *Komentarz do art. 16*, [w:] J. Wegner, M. Wojtuń, Z. Kmiecik, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2023.

Zasada trwałości decyzji ostatecznych – jak *explicite* wynika to z brzmienia art. 128 o.p. – odnosi się w pierwszej kolejności do zagadnień o charakterze formalnym. Decyzją ostateczną jest bowiem taka decyzja, od której nie służy zwyczajny środek zaskarżenia, a jej wzruszenie może nastąpić tylko w przypadkach wprost przewidzianych w ustawie⁵⁰. Za elementem formalnym zasady trwałości decyzji ostatecznej podąża jej element materialny. Wyraża się on w ostatecznym ukształtowaniu sytuacji prawnej adresata decyzji⁵¹. Element formalny ostateczności decyzji przesądza więc o elemencie materialnym trwałości decyzji w jego aspektach podmiotowym, przedmiotowym i czasowym, dokonując swoistej ich petryfikacji. Trwałość decyzji ostatecznej w ujęciu formalnym (a więc jej względna niewzruszalność) nie modyfikuje tym samym elementu materialnego decyzji w aspekcie podmiotowym poprzez jego poszerzenie. Innymi słowy, względna niewzruszalność decyzji (trwałość formalna) nie zmienia kręgu podmiotów związanych decyzją (trwałość materialna).

W konsekwencji powyższych rozważań nie można uznać za usprawiedliwiony argumentu dotyczącego naruszenia zasady trwałości decyzji ostatecznych poprzez dopuszczenie podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów dotyczących wymiaru podatku wobec podatnika. Z zasady tej nie sposób bowiem wywieść nieograniczonego w aspekcie podmiotowym związania decyzją ostateczną. Zaprzeczałoby to nie tylko charakterowi decyzji jako rozstrzygnięciu indywidualnemu, lecz w tym ujęciu decyzja miałaby niemalże absolutny charakter, przy zastrzeżeniu, że wyłącznie jej adresat (strona postępowania) byłby uprawniony do jej wzruszenia. *Mutatis mutandis* ostateczna decyzja wywoływałaby skutek porównywalny do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego⁵².

Niniejsze rozważania prowadzą do wniosku, że decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego – ze względu na brak ku temu podstawy prawnej – nie wiąże osoby trzeciej w takim sensie, jak jest to prezentowane w orzecznictwie sądów administracyjnych.

⁵⁰ A. Sadza, *Wpływ decyzji Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej na postępowanie cywilne w sprawach z zakresu prawa własności przemysłowej*, LEX/el. 2021.

⁵¹ *Ibidem*.

⁵² Zgodnie z art. 190 ust. 1 Konstytucji RP orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne.

6. WYKAZANIE PRZEZ ORGAN PODATKOWY
ISTNIENIA I WYSOKOŚCI ZALEGŁOŚCI PODATKOWEJ

Okoliczność, że osoba trzecia nie jest związana decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego, nie oznacza automatycznie, że decyzja ta nie ma żadnego znaczenia w postępowaniu w przedmiocie orzeczenia o jej odpowiedzialności. Wniosek taki byłby – w aktualnym stanie prawnym – zbyt daleko idący.

W toku postępowania w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy jest zobligowany do wykazania przesłanek pozytywnej tej odpowiedzialności. W każdym przypadku konieczne jest wykazanie istnienia zaległości podatkowej, stwierdzonej uprzednio decyzją wymiarową⁵³, za którą ma ponieść odpowiedzialność osoba trzecia, oraz jej wysokości. Jest to bowiem pierwsza i zasadnicza przesłanka tej odpowiedzialności. Uprzedniość postępowania wymiarowego w stosunku do postępowania dotyczącego odpowiedzialności osoby trzeciej w oczywisty sposób prowadzi do posłużenia się w tym zakresie poczynionymi wcześniej ustaleniami. Organ podatkowy czyni to poprzez włączenie do materiału dowodowego decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego⁵⁴. Dzieje się tak, ponieważ decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego ma charakter uprzedni i dotyczy podstawowego zagadnienia dla przesądzenia o odpowiedzialności osoby trzeciej⁵⁵. Posłużenie się przez organ podatkowy ostateczną decyzją wymiarową

⁵³ Obowiązek formalnego stwierdzenia zaległości podatkowej wynika z art. 108 §§ 2 i 3 o.p. Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2023 r., sygn. III SA/Wa 2046/22, LEX nr 3503533, w którym słusznie wskazano, że „[d]ecyzja, która orzeka o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań podatkowych spółki, które nie wynikają ani ze złożonych przez spółkę deklaracji podatkowych, ani z decyzji wymiarowej, jest dotknięta wadą zasadniczą”. Na możliwość kwestionowania w postępowaniu dotyczącym odpowiedzialności osoby trzeciej braku doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego wskazał NSA m.in. w wyrokach: z dnia 6 września 2022 r., sygn. III FSK 857/21, LEX nr 3509081; z dnia 14 czerwca 2022 r., sygn. III FSK 5081/21, LEX nr 3362812; z dnia 8 grudnia 2022 r., sygn. III FSK 1354/21, LEX nr 3506160.

⁵⁴ Praktyka posługiwania się ostatecznymi decyzjami podatkowymi z innych postępowań jest stosunkowo powszechna, w szczególności w sprawach dotyczących orzekania na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 361).

⁵⁵ A. Willenberg, *Decyzja jako dowód w postępowaniu podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 2, s. 96, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.02.05>

(wydaną przecież w innym postępowaniu) oznacza, że jest ona w toku postępowania dotyczącego odpowiedzialności osoby trzeciej kwalifikowana jako dokument urzędowy⁵⁶. Dokument urzędowy jest dowodem o szczególnej mocy dowodowej. Jak bowiem stanowi art. 194 § 1 o.p., dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Taka kwalifikacji decyzji wymiarowej pociąga za sobą dwa skutki.

Po pierwsze, z domniemania zgodności dokumentu urzędowego z prawdą, a więc zgodności treści dokumentu z rzeczywistością, wynika obowiązek przyjęcia przez organ podatkowy za udowodniony faktu istnienia zaległości podatkowej i jej wysokości. Tym samym ustalenia dotyczące należności podatkowej są oparte na wcześniejszych ustaleniach organu, poczynionych w stosunku do podatnika⁵⁷, lecz nie bezpośrednio – braku temu podstawy prawnej – a pośrednio za pomocą dowodu w postaci dokumentu urzędowego. Nie zwalania to jednak w żadnej mierze organu podatkowego z obowiązku potwierdzenia, że zaległość podatkowa istnieje na chwilę wydania decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej⁵⁸ oraz jej ostatecznej wysokości⁵⁹.

Po drugie, domniemanie zgodności z prawdą jest domniemaniem wzruszalnym⁶⁰. Wynika to wprost z art. 194 § 3 o.p., który stanowi, że

⁵⁶ W literaturze panuje zgodność co do tego, że decyzja podatkowa, która zostaje włączona w poczet materiału dowodowego innego postępowania podatkowego, jest dokumentem urzędowym – zob. *ibidem*, s. 88; M. Łoboda, D. Strzelec, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, LEX/el. 2017; B. Dauter, *Komentarz do art. 194*, [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 1141; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 194*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344*, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 566.

⁵⁷ R. Mastalski, *Komentarz...*, s. 610.

⁵⁸ Zobowiązanie osoby trzeciej jest akcesoryjne, co oznacza m.in., że nie może ono powstać, jeżeli nie istnieje zobowiązanie dłużnika pierwotnego, a więc podatnika – zob. Ł. Pajor, *Sytuacja prawna współnika...*, s. 223–224.

⁵⁹ Ostateczna kwota zaległości podatkowej może się różnić *in minus* od tej wynikającej z decyzji określającej, ze względu na częściowe wykonanie zobowiązania przez podatnika lub tylko częściową bezskuteczność egzekucji. Automatyczne przyjęcie przez organ podatkowy pierwotnej kwoty zaległości podatkowej mogłoby godzić w akcesoryjny charakter odpowiedzialności osoby trzeciej – zob. Ł. Pajor, *Sytuacja prawna współnika...*, s. 221–222.

⁶⁰ H. Dzwonkowski, J. Gorąca-Paczuska, *Komentarz do art. 194*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020, s. 1171.

przepisy § 1 i 2 nie wyłączają możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom wymienionym w tych przepisach. Szczególna moc dowodu dokumentu urzędowego – wynikająca z art. 194 § 1 o.p. – może więc zostać obalona w drodze przeprowadzenia przez stronę dowodu przeciwko jego treści⁶¹.

Uwzględniając wzruszalność domniemania, o którym mowa w art. 194 § 1 o.p., oraz brak związania osoby trzeciej decyzją wymiarową, należy skonkludować, że jest ona uprawniona do podnoszenia wszystkich zarzutów dotyczących wymiaru podatku – tak co do zasady, jak i wysokości. W konsekwencji w toku postępowania dotyczącego orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej może dojść do ustalenia, że zaległość podatkowa nie istnieje lub że istnieje, lecz jej wysokość jest niższa niż ta wynikająca z decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego⁶². W przypadku stwierdzenia braku istnienia zaległości podatkowej postępowanie powinno zostać umorzone. Natomiast w razie stwierdzenia, że zaległość podatkowa jest niższa niż wynikająca z decyzji wymiarowej, organ podatkowy powinien orzec o odpowiedzialności osoby trzeciej w niższej wysokości.

Nie można uznać, że stoi temu na przeszkodzie solidarny charakter odpowiedzialności osób trzecich⁶³. Połączenie zobowiązania podatkowego i zobowiązania osoby trzeciej węzłem solidarności stanowi ustawowy skutek orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej. Z faktu występowania tego rodzaju powiązania zobowiązań podatkowoprawnych nie można wyprowadzać wniosku, że skutki błędnego rozstrzygnięcia w stosunku

⁶¹ Z inicjatywą taką może wystąpić również organ podatkowy – zob. P. Pietrasz, *Komentarz...*, s. 573. W zakresie, w jakim konieczne jest stwierdzenie istnienia zaległości podatkowej na chwilę wydania decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej, jak i jej ostatecznej wysokości, organ jest zobligowany do przeprowadzenia tego rodzaju dowodu.

⁶² Należy wskazać, że organ podatkowy nigdy nie może orzec o odpowiedzialności osoby trzeciej w wysokości wyższej niż wynikająca z ostatecznej decyzji wymiarowej (w tym zakresie jest związany jej treścią) lub deklaracji. Wynika to z akcesoryjnego charakteru odpowiedzialności osób trzecich – zob. Ł. Pajor, *Sytuacja prawna współnika...*, s. 222.

⁶³ Pogląd taki zaprezentował NSA m.in. w wyroku z dnia 15 października 2013 r., sygn. II FSK 1215/12, LEX nr 1533982. Na wyrok ten powołał się NSA w wyroku z dnia 10 września 2014 r., sygn. I FSK 1232/13, LEX nr 1583514, do którego z kolei odniósł się NSA między innymi w wyrokach: z dnia 9 maja 2019 r., sygn. I GSK 14/17, LEX nr 2679084; z dnia 10 maja 2019 r., sygn. I GSK 33/17, LEX nr 2682026; z dnia 20 kwietnia 2021 r., sygn. III FSK 926/21, LEX nr 3184679; z dnia 21 kwietnia 2021 r., sygn. III FSK 3143/21, LEX nr 3184741; z dnia 9 grudnia 2022 r., sygn. III FSK 1033/21, LEX nr 3444765; z dnia 9 grudnia 2022 r., sygn. III FSK 1097/21, LEX nr 3444707.

do podatnika, tj. niezgodnego z przepisami prawa materialnego, należy rozciągnąć na osobę trzecią. Powinno to raczej przemawiać – w stanach faktycznych, w których jest to możliwe ze względu na zasadę trwałości ostatecznej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego – za wzruszeniem decyzji wymiarowej i określeniem zobowiązania podatkowego w kwocie wynikającej z ustawy podatkowej⁶⁴, a nie za próbą nałożenia na osobę trzecią ciężaru publicznego nieznajdującego podstawy ustawowej⁶⁵. Pogląd ten pozostaje w jawnej sprzeczności z art. 217 i art. 84 Konstytucji RP. Nie znajduje on również uzasadnienia w samej konstrukcji zobowiązań solidarnych⁶⁶. Jak bowiem stanowi art. 91 o.p. w zw. z art. 368 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁶⁷ *in principio*, zobowiązanie może być solidarne, chociażby każdy z dłużników był zobowiązany w sposób odmienny. Odmienność sposobu zobowiązania może przejawiać się w różny sposób. Może ona polegać również na tym, że różna jest wysokość świadczenia poszczególnych współdłużników solidarnych⁶⁸.

7. KONSTYTUCYJNE UWARUNKOWANIA ODPOWIEDZIALNOŚCI PODATKOWEJ OSÓB TRZECICH

Prowadzone rozważania należy uzupełnić o kilka kwestii związanych z konstytucyjnymi standardami ustanawiania odpowiedzialności osób trzecich oraz jej konkretyzowania. Zarówno bowiem samo nałożenie ciężaru publicznego, jak i model procesowy stosowania przepisów o odpowiedzialności muszą spełniać kilka kryteriów ustrojowych. Kwestie materialnoprawne nie pozostają przedmiotem niniejszego artykułu. Wiążą się one

⁶⁴ Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

⁶⁵ Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

⁶⁶ Szeroko na ten temat Ł. Pajor, *Solidarność zobowiązań podatkowych w podatku od nieruchomości. Wybrane zagadnienia*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2024, nr 2, s. 39 i nast.; *idem*, *Solidarność gwarancyjna w polskim prawie podatkowym*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2022, nr 8, s. 20 i nast., <https://doi.org/10.33226/0137-5490.2022.8.3>

⁶⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm.

⁶⁸ K. Zawada, *Komentarz do art. 368*, [w:] *Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz. Art. 1–449*¹⁰, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2020, s. 1275.

w szczególności z art. 84 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP i poświęcono im już niemało uwagi⁶⁹.

Procesowe aspekty stosowania przepisów o odpowiedzialności powinny być natomiast rozpoznawane przez pryzmat gwarancji ochrony podmiotu każdego postępowania – zarówno sądowego, jak i administracyjnego (w tym podatkowego). Rozpoznanie sprawy osoby trzeciej w postępowaniu podatkowym musi być tak ukształtowane, aby była ona w stanie podjąć się ochrony swych praw w pełnym zakresie. Powinno to dotyczyć każdego elementu sprawy, współkształtującego pozycję prawną tej osoby. Obok samych przesłanek odpowiedzialności musi mieć ona także możliwość czynnego udziału w postępowaniu w części dotyczącej przedmiotu stosunku prawnego, jaki zostanie zawiązany w następstwie wydania wobec niej decyzji, o której mowa w art. 108 § 1 o.p.⁷⁰ Z zasady demokratycznego państwa prawnego wywieść należy zakaz takiego ukształtowania postępowania podatkowego, w którym ewentualne zaniechania strony w innym postępowaniu rodziłyby nieusuwalne konsekwencje dla strony w innym postępowaniu, którego przedmiot jest odrębny i wiąże się z innym rodzajem ciężaru publicznego. Chodzi przy tym o takie konsekwencje, które dotyczą własnej odpowiedzialności osoby trzeciej i jej rozmiarów.

Zbliżone zagadnienie było rozpoznawane przez Trybunał Konstytucyjny w kontekście odpowiedzialności uregulowanej w art. 299 § 1 k.s.h. oraz zakresu mocy wiążącej orzeczenia sądu powszechnego, o której mowa w art. 365 § 1 k.p.c. Jak wskazał Trybunał, art. 365 § 1 k.p.c. „w zakresie, w jakim przewiduje związanie sądu orzeczeniem, na podstawie którego wszczęto przeciwko spółce z ograniczoną odpowiedzialnością bezskuteczną egzekucję, w procesie wytoczonym na podstawie art. 299 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych [...] przeciwko pozwanemu, który utracił status członka zarządu spółki przed datą wszczęcia postępowania, w którym orzeczenie przeciwko spółce zapadło, jest niezgodny z art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”⁷¹.

⁶⁹ J. Olesiak, *Odpowiedzialność członków zarządu...*, s. 75–86.

⁷⁰ Zgodnie z tym przepisem o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji.

⁷¹ Wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2023 r., sygn. P 5/19 (Dz.U. poz. 739). W analogicznym duchu wypowiedział się TK w wyroku z dnia 3 października 2017 r., sygn. SK 31/15 (Dz.U. poz. 1883).

W przytoczonym wyroku Trybunał Konstytucyjny poddał analizie zagadnienie modelu odpowiedzialności przez pryzmat wzorców kontroli konstytucyjności, wynikających z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji RP. Szersza analiza tego zagadnienia wykraczałaby poza główny nurt rozważań i byłaby zbyt obszerna z punktu widzenia możliwości wydawniczych. Nie budzi jednak wątpliwości, że w świetle standardów konstytucyjnych konieczna jest indywidualizacja odpowiedzialności i takie jej ukształtowanie, które umożliwia stronie obronę jej praw w jej własnej sprawie. Przyjęcie dopuszczalności podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów wobec wymiaru podatku nie znosi jednocześnie zasady trwałości decyzji podatkowej wydanej wobec podatnika. Decyzja ta pozostaje dla niego wiążąca i może być wzruszona tylko w trybach nadzwyczajnych. Nie może jednak wiązać osoby trzeciej, która nie mogła mieć wpływu na tok postępowania wymiarowego (a zwłaszcza postępowania dowodowego).

W niektórych ustawodawstwach konstytucyjne uwarunkowania ukształtowania sytuacji prawnej osoby trzeciej znajdują wyraz w regulacjach wprost zabezpieczających procesowe uprawnienia strony w sprawie o orzeczenie wtórnej odpowiedzialności podatkowej. Jako wzór może posłużyć brzmienie § 166 niemieckiej Ordynacji podatkowej⁷², który reguluje problematykę decyzji podatkowych skutkujących wobec osób trzecich (niem. *die Drittwirkung von Steuerbescheiden*). Na gruncie niemieckiego prawa podatkowego jest zasadą – zgodnie z § 124 ust. 1 AO – że decyzja podatkowa wiąże zarówno organ podatkowy, jak i jej adresata z chwilą jej ogłoszenia (niem. *Bekanntgabe*) w przewidzianej prawem formie (§ 122 AO). Tym samym nie ma ona skutku wobec osoby trzeciej ponoszącej odpowiedzialność za cudze zobowiązanie podatkowe⁷³. Osoba trzecia może zasadniczo podnosić w postępowaniu wszystkie zarzuty, w tym nieistnienia długu podatkowego, za który ma odpowiadać, i wadliwości w jego wymiarze⁷⁴. Dotyczy to również sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe jest wymierzone

⁷² Ustawa z dnia 16 marca 1977 r. Abgabenordnung – dalej: AO. Aktualny tekst jednolity dostępny na stronie niemieckiego Ministerstwa Sprawiedliwości i Ochrony Konsumentów: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ (dostęp: 26.07.2023).

⁷³ K. Blesinger, *Haftung und Duldung im Steuerrecht. Materielles Recht und Verfahrensablauf*, Stuttgart 2005, s. 7.

⁷⁴ A. Nacke, *Haftung für Steuerschulden*, Köln 2017, s. 273; H. Pump, H. Fittkau, *Die Vermeidung der Haftung für Steuerschulden mit Checklisten und typischen Haftungsfällen aus der Praxis*, Berlin 2021, s. 109, <https://doi.org/10.37307/b.978-3-503-19408-7>

ostateczną decyzją podatkową⁷⁵. Osoba trzecia nie brała bowiem udziału w tym postępowaniu i tym samym nie może być związana ustaleniami tam poczynionymi. Przyjęcie rozwiązania przeciwnego stanowiłoby naruszenie art. 19 ust. 4 niemieckiej Ustawy Zasadniczej⁷⁶, gwarantującego powszechne prawo do ochrony prawnej przed naruszeniem prawa przez władzę publiczną (niem. *Rechtsschutzgarantie*) oraz art. 103 ust. 1 Ustawy Zasadniczej, ustanawiającego prawo do wysłuchania przez sąd (niem. *das Recht auf rechtliches Gehör*)⁷⁷. Stąd też przepis ustawy rozciągający skutki materialnoprawne decyzji na inne pomioty ma charakter wyjątkowy i musi być skonstruowany w taki sposób, żeby nie naruszać wskazanych gwarancji konstytucyjnych. Interpretacja tego przepisu powinna zaś być dokonywana restryktywnie⁷⁸.

Przywołany § 166 AO⁷⁹ rozciąga skutek wiążący decyzji na dwie grupy przypadków, po pierwsze – następstwa prawnego pod tytułem ogólnym (niem. *Gesamtrechtsnachfolge*), a po drugie – sytuacji istnienia prawa do zaskarżenia po stronie dłużnika pobocznego (niem. *Bestehen eines Anfechtungsrechts des Zweitschuldners*). Druga grupa przypadków – dotycząca dłużników pobocznych – ma szczególne znaczenie w kontekście postępowania, którego przedmiotem jest odpowiedzialność osób trzecich (niem. *Haftungsverfahren*). Przepis ten wyłącza dopuszczalność podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów dotyczących wymiaru podatku wyłącznie wówczas, gdy była ona w stanie (w ujęciu prawnym, a nie faktycznym) zaskarżyć decyzję wydaną w stosunku do podatnika, działając w charakterze jej przedstawiciela, pełnomocnika lub mocą własnego prawa. Zakres zastosowania tego przepisu jest więc ograniczony, a osoba trzecia nie jest w żadnym przypadku pozbawiona możliwości obrony swoich praw. Przepis ten ma na celu wyeliminowanie potrzeby ponownego prowadzenia postępowania dowodowego, lecz wyłącznie wówczas, gdy osoba trzecia miała

⁷⁵ K. Blesinger, *Haftung und Duldung...*, s. 7.

⁷⁶ Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland z 23 maja 1949 r. (BGBl. S. 1).

⁷⁷ Orzeczenie Federalnego Trybunału Konstytucyjnego z 29 listopada 1996 r., 2BvR 1157/93, BStBl. II 1997, s. 415.

⁷⁸ Ch. Gercke, *Kommentar zu § 166, [w:] Abgabenordnung. Kommentar*, red. U. Koenig, München 2021, s. 1417.

⁷⁹ Zgodnie z tym przepisem „ist die Steuer dem Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgesetzt, so hat dies neben einem Gesamtrechtsnachfolger auch gegen sich gelten zu lassen, wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten”.

możliwość podniesienia zarzutów dotyczących wymiaru podatku w postępowaniu toczącym się z udziałem podatnika.

Wprowadzenie do obowiązującej w Polsce Ordynacji podatkowej przepisów wyraźnie regulujących dopuszczalność podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów wobec wymiaru podatku dokonanej decyzją wydaną w stosunku do podatnika miałyby istotny walor gwarancyjny – zwłaszcza gdyby wziąć pod uwagę zaprezentowane wcześniej stanowisko orzecznictwa sądów administracyjnych. Nie zmienia to jednak faktu, że już w aktualnym stanie prawnym osoba trzecia jest uprawniona do kwestionowania tego wymiaru poprzez żądanie przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentowi urzędowemu w postaci decyzji wymiarowej. Stanowisko to znajduje wprost oparcie w brzmieniu art. 194 § 3 o.p. i jego wykładni wspartej argumentacją natury konstytucyjnoprawnej.

8. PODSUMOWANIE

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że nie znajduje uzasadnienia wyłączenie dopuszczalności podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów wobec kwoty podatku wynikającej z decyzji wymiarowej wydanej w stosunku do podatnika. Decyzja ta wiąże organ podatkowy i podatnika, i nie korzysta z rozszerzonej mocy wiążącej. Z punktu widzenia postępowania w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej decyzja wymiarowa stanowi dokument urzędowy korzystający z domniemania prawdziwości. Dopuszczalne jest przy tym przeprowadzenie dowodów przeciwko takiemu dokumentowi.

Poczynione uwagi można w pełni odnieść do wymiaru podatku dokonanego w drodze deklaracji podatkowej⁸⁰. W przypadku, gdy wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy jest zobligowany wydać decyzję, w której określa prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego⁸¹. Jeżeli więc osoba trzecia jest uprawniona do podnoszenia zarzutów dotyczących wymiaru podatku dokonanego w drodze ostatecznej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, to – *a maiori ad minus* – jest uprawniona do podnoszenia tych zarzutów w razie dokonania wymiaru podatku w drodze deklaracji podatkowej.

⁸⁰ Sądy administracyjne konsekwentnie odmawiają osobie trzeciej dopuszczalności podnoszenia zarzutów dotyczących wymiaru podatku dokonanego w drodze złożenia przez podatnika deklaracji – por. wyroki NSA: z dnia 15 października 2013 r., sygn. II FSK 1215/12, LEX nr 1533982; z dnia 10 września 2014 r., sygn. I FSK 1232/13, LEX nr 1583514.

⁸¹ Art. 21 § 3 o.p.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., *Komentarz do art. 16*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2022.
- Babiarz S., *Komentarz do art. 108*, [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Blesinger K., *Haftung und Duldung im Steuerrecht. Materielles Recht und Verfahrensablauf*, Stuttgart 2005.
- Borkowski J. (aktualizacja B. Adamiak), *Komentarz do art. 207*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Borkowski J., *Decyzja administracyjna*, Łódź–Zielona Góra 1998.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy*, Toruń 1995.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Toruń 2007.
- Dauter B., *Komentarz do art. 194*, [w:] B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Dowgier R., *Komentarz do art. 107*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, red. L. Etel, Warszawa 2022.
- Dzwonkowski H., Damaz M., *Komentarz do art. 133*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020.
- Dzwonkowski H., Gorąca-Paczuska J., *Komentarz do art. 194*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020.
- Etel L. i in., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.
- Gercke Ch., *Komentarz do § 166*, [w:] *Abgabenordnung. Kommentar*, red. U. Koenig, München 2021.
- Gintowt-Jankowicz M., *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny podatnika i innych osób trzecich*, Warszawa 1973.
- Huchla A., *Komentarz do art. 108*, [w:] C. Kosikowski, A. Huchla, H. Dzwonkowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004.
- Kmieciak Z., *Komentarz do art. 16*, [w:] J. Wegner, M. Wojtuń, Z. Kmieciak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2023.
- Kmieciak Z., *Zarys teorii postępowania administracyjnego*, Warszawa 2014.
- Kunicki I., *Komentarz do art. 365*, [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Tom II. Komentarz do art. 205¹–424¹²*, Warszawa 2019.
- Łoboda M., Strzelec D., *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, LEX/el. 2017.
- Manowska M., *Komentarz do art. 365*, [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. Tom I. Art. 1–477(16)*, red. M. Manowska, Warszawa 2020.
- Mariański A., *Glosa do uchwały 7 sędziów NSA z 8.12.2008 r. (II FPS 6/08). Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za zobowiązania podatkowe spółki*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 5.

- Mastalski R., *Komentarz do art. 107*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Nacke A., *Haftung für Steuerschulden*, Köln 2017.
- Olesiak J., *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 2 Konstytucji RP*, Warszawa–Łódź 2020.
- Olesińska A., *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Lublin 2000.
- Olesińska A., *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Toruń 1996.
- Olesińska A., *Zagadnienie modelu odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, „Państwo i Prawo” 1999, nr 1.
- Pajor Ł., *Solidarność gwarancyjna w polskim prawie podatkowym*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2022, nr 8, <https://doi.org/10.33226/0137-5490.2022.8.3>
- Pajor Ł., *Solidarność zobowiązań podatkowych w podatku od nieruchomości. Wybrane zagadnienia*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2024, nr 2.
- Pajor Ł., *Sytuacja prawna współnika spółki niemającej osobowości prawnej jako dłużnika podatkowego*, Warszawa–Łódź 2020.
- Pietrasz P., *Komentarz do art. 194*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344*, red. L. Etel, Warszawa 2022.
- Pietrasz P., *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach jurysdykcyjnego postępowania podatkowego*, [w:] *System Prawa Finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Presnarowicz S., *Komentarz do art. 212*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344*, red. L. Etel, LEX/el. 2023.
- Pump H., Fittkau H., *Die Vermeidung der Haftung für Steuerschulden mit Checklisten und typischen Haftungsfällen aus der Praxis*, Berlin 2021, <https://doi.org/10.37307/b.978-3-503-19408-7>
- Sadza A., *Wpływ decyzji Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej na postępowanie cywilne w sprawach z zakresu prawa własności przemysłowej*, LEX/el. 2021.
- Willenberg A., *Decyzja jako dowód w postępowaniu podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.02.05>
- Wróbel A., *Komentarz do art. 104*, [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2020.
- Zawada K., *Komentarz do art. 368*, [w:] *Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz. Art. 1–449¹⁰*, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2020.
- Ziemski K.M., *Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji*, Poznań 2005.