



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa, 1 grudnia 2016

Adam Bodnar

V.511.645.2015.EG

Trybunał Konstytucyjny
Al. Jana Christiana Szucha 12a
00-918 Warszawa

Wnioskodawca:
Rzecznik Praw Obywatelskich
Al. Solidarności 77
00-090 Warszawa

Uczestnicy postępowania:
Sejm Rzeczypospolitej Polskiej
ul. Wiejska 4/6/8
00-902 Warszawa

Prokurator Generalny
ul. Rakowiecka 26/30
02-528 Warszawa

Wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78 poz. 483, z późn. zm. – dalej: „Konstytucja RP”) oraz art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2014 r. poz. 1648, z późn. zm.)

wnoszę o:

stwierdzenie, że art. 527 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2016 r. poz. 380, z późn. zm. – dalej: „Kodeks cywilny”) w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie analogii legis do dochodzenia należności publicznoprawnych na drodze cywilnej w formie skargi pauliańskiej, jest niezgodny z art. 2 oraz z art. 84 Konstytucji RP.

Uzasadnienie

1. Treść art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego oraz jego wykładnia

Przedmiotem niniejszego wniosku jest ocena konstytucyjności treści normatywnej wynikającej z art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego, która przewiduje zastosowanie ww. przepisu na zasadzie analogii *legis* do dochodzenia należności publicznoprawnych na drodze cywilnej w formie skargi pauliańskiej.

Zgodnie z art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego, gdy wskutek czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli osoba trzecia uzyskała korzyść majątkową, każdy z wierzycieli może żądać uznania tej czynności za bezskuteczną w stosunku do niego, jeżeli dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli, a osoba trzecia o tym wiedziała lub przy zachowaniu należytej staranności mogła się dowiedzieć. Przywołany przepis stanowi podstawę prawną do wytoczenia powództwa lub podniesienia zarzutu przeciwko osobie trzeciej, która uzyskała korzyść majątkową w wyniku zawarcia czynności prawnej z dłużnikiem.

Instytucja skargi pauliańskiej wywodzi się z koncepcji ochrony wierzyciela ukształtowanej w prawie rzymskim (łac. *actio pauliana*), która w praktycznie niezmiennym kształcie funkcjonuje w systemie prawa do dnia dzisiejszego. Podstawowym celem skargi pauliańskiej jest ochrona interesu wierzyciela na wypadek nielojalnego postępowania dłużnika, który z pokrzywdzeniem wierzyciela wyzbywa się składników swego majątku na rzecz osób trzecich lub majątek ten obciąża, zaciągając kolejne zobowiązania, i w ten sposób stwarza lub pogłębia stan swojej niewypłacalności – por. M. Pyziak-Szafnicka (w:) A. Olejniczak (red.) *Prawo zobowiązań część ogólna. System Prawa Prywatnego. Tom 6*, Warszawa 2014.

Przesłankami warunkującymi możliwość skorzystania z ochrony pauliańskiej jest: 1) istnienie wierzytelności; 2) dokonanie przez dłużnika czynności prawnej z osobą trzecią; 3) pokrzywdzenie wierzyciela wskutek czynności prawnej dokonanej przez dłużnika; 4) dokonanie przez dłużnika czynności ze świadomością pokrzywdzenia wierzyciela; 5) uzyskanie wskutek tej czynności korzyści majątkowej przez osobę trzecią; 6) działanie osoby trzeciej w złej wierze. Dla zastosowania skargi pauliańskiej wszystkie wymienione przesłanki muszą wystąpić kumulatywnie, a ciężar ich udowodnienia co do zasady – zgodnie z regułą dowodową wyrażoną w art. 6 Kodeksu cywilnego – obciąża wierzyciela, który jest uprawniony do zaskarżenia czynności prawnej dłużnika – por. A. Kidyba (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania – część ogólna*, Lex 2014.

Zasadniczo wierzytelność podlegająca ochronie w drodze skargi pauliańskiej musi być istniejąca – por. wyrok Sądu Najwyższego (dalej: „SN”) z dnia 9 kwietnia 2010 r. (sygn. akt III CSK 273/09) oraz z dnia 15 lutego 2013 r. (sygn. akt I CSK 323/12). Od tej zasady wprowadzono wyjątek w art. 530 Kodeksu cywilnego, który przewiduje możliwość skorzystania ze skargi pauliańskiej przez tzw. wierzycieli przyszłych. Wierzycielem przyszłym jest taki wierzyciel, którego wierzytelność powstała po dokonaniu przez dłużnika czynności prawnej krzywdzącej wierzycieli, nie później niż w chwili wystąpienia ze skargą pauliańską.

Ochrona pauliańska dotyczy wierzytelności pieniężnych. Przy czym, w orzecznictwie wskazuje się, że przez wierzytelności pieniężne należy rozumieć nie tylko wierzytelności, które od początku opiewały na świadczenie pieniężne, lecz także wierzytelności o wartości pieniężnej, np. roszczenie o wyrównanie szkody wyrządzonej nienależytym wykonaniem zobowiązania – por. wyrok SN z dnia 15 lutego 2013 r. (sygn. akt I CSK 323/12).

Ponadto, przedmiotem ochrony pauliańskiej jest wierzytelność zaskarżalna. Wynika to z konstrukcji ochrony pauliańskiej, która wymaga uznania czynności krzywdzącej wierzyciela za bezskuteczną w stosunku do niego poprzez wydanie orzeczenia sądowego. Uwzględnienie skargi pauliańskiej oznacza, że zaskarżona czynność zachowuje ważność, ale jest ona bezskuteczna w stosunku do wierzyciela, który czynność tę zaskarżył. W konsekwencji wierzyciel może z pierwszeństwem przed wierzycielami osoby trzeciej dochodzić zaspokojenia z przedmiotów majątkowych, które wskutek czynności uznanej za bezskuteczną wyszły z majątku dłużnika albo do niego nie weszły (art. 532 Kodeksu cywilnego). W stosunku zaś do innych osób, a w szczególności między dłużnikiem a osobą trzecią, która uzyskała korzyść majątkową, oraz w stosunku do innych wierzycieli, czynność pozostaje nadal skuteczna – por. A. Rzetecka-Gil, *Kodeks cywilny. Komentarz. Zobowiązania – część ogólna*, Lex 2011.

Przesłanką podmiotową skargi pauliańskiej jest, zarówno stan świadomości dłużnika (działanie ze świadomością pokrzywdzenia wierzyciela), jak i stan świadomości osoby trzeciej (wiedza lub możliwość dowiedzenia się o tym, że dokonywana przez dłużnika czynność krzywdzi wierzyciela). Dokonanie czynności prawnej przez dłużnika z pokrzywdzeniem wierzycieli oznacza, że wskutek tej czynności dłużnik stał się niewypłacalny albo stał się niewypłacalny w wyższym stopniu, niż był przed dokonaniem czynności (art. 527 § 2 Kodeksu cywilnego).

Uzyskanie korzyści przez osobę trzecią rozumiane jest w orzecznictwie w ten sposób, że osoba ta nabywa na podstawie czynności prawnej z dłużnikiem rzecz lub prawo albo zostaje z obowiązku zwolniona, co w konsekwencji powoduje niekorzystną zmianę w majątku dłużnika, która prowadzi do pokrzywdzenia wierzyciela – por. wyrok SN z dnia 7 grudnia 1999 r. (sygn. akt I CKN 287/98).

Podsumowując, skarga pauliańska, mająca swą podstawę prawną w 527 § 1 Kodeksu cywilnego, jest odrębną instytucją materialnego prawa cywilnego, która chroni wierzytelność o charakterze cywilnoprawnym na wypadek zachowania dłużnika zmierzającego do pokrzywdzenia wierzyciela. Skarga pauliańska stanowi wyjątkowy środek ochrony praw wierzyciela, ponieważ ingeruje w ważnie zawartą umowę pomiędzy dłużnikiem a osobą trzecią. Stąd też podlega szczególnemu reżimowi, szczegółowo określonymu w Księdze Trzeciej Kodeksu cywilnego, Tytuł X „Ochrona wierzyciela w razie niewypłacalności dłużnika”, art. 527 Kodeksu cywilnego i nast.

Z punktu widzenia wniosku kierowanego przez Rzecznika Praw Obywatelskich do Trybunału Konstytucyjnego, kluczową kwestią jest wykładnia art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego, jaka została nadana temu przepisowi w orzecznictwie SN oraz sądów powszechnych. Obecnie utrwalił się jednolity pogląd, zgodnie z którym art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego rozumiany jest w ten sposób, że znajduje zastosowanie w drodze analogii *legis* do dochodzenia należności publicznoprawnych.

Proces kształtowania się wykładni art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego w odniesieniu do zobowiązań publicznoprawnych ewoluował na przestrzeni kolejnych lat. W początkowym okresie dominował pogląd, zgodnie z którym nie było możliwe udzielenie ochrony wierzycielowi w razie niewypłacalności dłużnika, jeżeli wierzytelność Skarbu Państwa wynikała z decyzji organu podatkowego – por. wyrok SN z dnia 24 czerwca 1999 r. (sygn. akt II CKN 298/99), postanowienia Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 29 kwietnia 1994 r. (sygn. akt I ACz 309/94) oraz w Katowicach z dnia 29 czerwca 1999 r. (sygn. akt I ACz 620/99), a także wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 20 maja 1999 r. (sygn. akt I ACa 128/99).

Argumentacja przemawiająca za ww. poglądem oparta była na twierdzeniu, że skarga pauliańska jest instytucją materialnego prawa cywilnego, a zatem może chronić wyłącznie wierzytelności cywilnoprawne. Sądy wskazywały, że prawo podatkowe jest dziedziną autonomiczną, która w wyczerpujący sposób reguluje odpowiedzialność osobistą i rzeczową za zobowiązania podatkowe, pomijając konstrukcję prawną skargi pauliańskiej. Tym samym, sądy podkreślały, że nie jest dopuszczalne stosowanie instytucji prawa cywilnego w zakresie zobowiązań podatkowych, o ile nie wynika to wyraźnie z przepisów prawa. W ocenie sądów, dopuszczenie możliwości dochodzenia należności publicznoprawnych w drodze skargi pauliańskiej stanowiłoby rozszerzenie zakresu odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe poza tryb i krąg osób odpowiedzialnych za te zobowiązania, określony w przepisach prawa podatkowego, a sprawa dotyczyłaby stosunku publicznoprawnego i nie miała charakteru sprawy cywilnej.

W późniejszym orzecznictwie wykładnia art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego w kontekście należności publicznoprawnych została całkowicie zmodyfikowana

w ten sposób, że uznano za dopuszczalną drogę sądową w sprawach dotyczących ochrony należności publicznoprawnych – por. postanowienie SN z dnia 16 kwietnia 2002 r. (sygn. akt V CK 41/02), uchwała SN w składzie siedmiu sędziów z dnia 12 marca 2003 r. (sygn. akt III CZP 85/02), uchwała SN z dnia 11 kwietnia 2003 r. (sygn. akt III CZP 15/03).

Istotny wpływ na ukształtowanie się nowej linii orzeczniczej miał wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 lipca 2000 r. (sygn. akt SK 12/99). W orzeczeniu tym Trybunał uznał, że art. 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (ówczesny Dz. U. z 1965 r. Nr 43 poz. 296, z późn. zm.), rozumiany w ten sposób, że w zakresie pojęcia „sprawa cywilna” nie mogą mieścić się roszczenia dotyczące zobowiązań pieniężnych, których źródło stanowi decyzja administracyjna, jest niezgodny z art. 45 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Wyrok dotyczył oceny dopuszczalności drogi sądowej co do roszczenia studenta przeciwko uczelni o zapłatę odsetek od niewypłaconego w terminie stypendium. Nie odnosił się więc wprost do problematyki dochodzenia przez Skarb Państwa należności publicznoprawnych na drodze skargi pauliańskiej. Niezależnie od tego, stał się jednak fundamentalną wytyczną dla szerokiego rozumienia sprawy cywilnej i w konsekwencji dał asumpt do zmiany poglądów prezentowanych w orzecznictwie na temat dopuszczalności cywilnej drogi sądowej w sprawach, w których Skarb Państwa dochodził należności publicznoprawnych.

W uchwale wydanej w składzie siedmiu sędziów w dniu 12 marca 2003 r. (sygn. akt III CZP 85/02) SN stanął na stanowisku, że droga sądowa w sprawie, w której Zakład Ubezpieczeń Społecznych domaga się na podstawie art. 527 Kodeksu cywilnego ochrony należności z tytułu składki na ubezpieczenie społeczne, jest dopuszczalna. W uzasadnieniu do ww. uchwały SN wyraźnie wskazał, że w przepisach dotyczących odpowiedzialności osób trzecich względem ZUS pominięto instytucję, która byłaby zbliżona do instytucji skargi pauliańskiej, a zatem instytucję, która chroniłaby interesy wierzyciela z tytułu zapłaty składki na ubezpieczenia społeczne w razie niewypłacalności dłużnika w związku z dokonaniem przez niego, w ustawowo określonej sytuacji, czynności prawnej z pokrzywdzeniem wierzyciela i uzyskania przez osobę trzecią korzyści majątkowej. Zdaniem SN „(...) W tej sytuacji trzeba uznać, że przynajmniej może wchodzić w rachubę przyjęcie stanowiska, iż konstrukcją cywilistycznej skargi pauliańskiej można także objąć, na przykład w drodze zastosowania analogiae legis, wierzytelność publicznoprawną (...)”. Tym samym, SN opowiedział się za szerokim rozumieniem sprawy cywilnej stwierdzając, że nie ma podstaw, aby z zakresu przedmiotowego art. 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (aktualny Dz. U. z 2014 r. poz. 101, z późn. zm. – dalej: Kodeks postępowania cywilnego”) w związku z art. 2 Kodeksu postępowania cywilnego wyłączać sprawy związane z powództwem zmierzającym do ochrony wierzytelności publicznoprawnej przy wykorzystaniu instytucji cywilnoprawnej, zwłaszcza w sytuacji,

kiedy ustawodawca nie przewiduje wyraźnie możliwości odpowiedniej ochrony w postępowaniu administracyjnym.

Podobne stanowisko SN zajął w uchwale z dnia 11 kwietnia 2003 r. (sygn. akt III CZP 15/03), w której uznał, że droga sądowa w sprawie, w której Skarb Państwa – urząd celny domaga się na podstawie art. 527 Kodeksu cywilnego ochrony należności z tytułu długu celnego, jest dopuszczalna.

Kolejny wyrok SN w tym temacie odwoływał się bezpośrednio do koncepcji, która zakłada objęcie wierzytelności publicznoprawnej konstrukcją cywilistyczną skargi pauliańskiej na zasadzie analogii *legis*, jednak bez szerszego uzasadnienia tego stanowiska – por. wyrok SN z dnia 13 maja 2005 r. (sygn. akt I CK 677/04).

SN rozwinął argumentację przemawiającą za dopuszczalnością stosowania skargi pauliańskiej w drodze analogii do ochrony należności podatkowych w wyroku z dnia 28 października 2010 r. (sygn. akt II CSK 227/10). SN stwierdził, że zakaz analogii w prawie podatkowym ma charakter względny i dotyczy sytuacji, gdy wnioskowanie z podobieństwa miałyby prowadzić do rozszerzenia zakresu opodatkowania. W ocenie SN, wyrok w procesie pauliańskim, nie rodzi nowych podatkowo-prawnych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, nie powoduje rozszerzenia zakresu opodatkowania, lecz jedynie stwarza wierzycielowi możliwość przeprowadzenia w przyszłości skutecznej egzekucji należności publicznoprawnej z przedmiotów majątkowych, których dłużnik wyzbył się w celu pokrzywdzenia wierzyciela.

Ponadto, w orzeczeniu tym SN nie zgodził się ze stanowiskiem, że cele, którym na gruncie prawa cywilnego służy skarga pauliańska, podmioty prawa publicznego mogą osiągnąć na podstawie art. 107 i nast. ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (aktualny Dz. U. z 2005 r. poz. 613, z późn. zm. – dalej: „Ordynacja podatkowa”), regulujących odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe. SN wskazał, że ochrona zapewniona w drodze skargi pauliańskiej ma szerszy zakres w porównaniu do regulacji podatkowych, w przypadku których konieczne jest spełnienie dodatkowych warunków.

Przedstawiona powyżej argumentacja podzielana jest także w aktualnym orzecznictwie zarówno SN, jak i sądów powszechnych – por. np. wyroki SN z dnia 27 stycznia 2016 r. (sygn. akt II CSK 149/15), z dnia 29 września 2011 r. (sygn. akt IV CSK 99/11), z dnia 1 czerwca 2011 r. (sygn. akt II CSK 513/10), a także wyroki Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 13 marca 2015 r. (sygn. akt I ACa 53/15) oraz z dnia 26 lutego 2015 r. (sygn. akt I ACa 1690/14) oraz postanowienie Sądu Apelacyjnego w Rzeszowie z dnia 14 grudnia 2012 r. (sygn. akt I ACz 836/12).

W tym kontekście Rzecznik Praw Obywatelskich pragnie wskazać, że Trybunał Konstytucyjny dopuszcza możliwość oceny treści normatywnych nadanych przepisowi prawa przez praktykę jego stosowania. Dotyczy to, zarówno kontroli konstytucyjności przepisów w postaci kontroli abstrakcyjnej, jak i konkretnej.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego w sytuacji, gdy określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się w sposób oczywisty, zwłaszcza jeżeli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie SN bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „NSA”) to należy uznać, że przepis ten nabrał taką właśnie treść, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe – por. wyrok pełnego składu Trybunału z dnia 27 października 2010 r. (sygn. akt K 10/08) oraz wyroki z dnia: 8 maja 2000 r. (sygn. akt SK 22/99), 6 września 2001 r. (sygn. akt P 3/01), 28 października 2003 r. (sygn. akt P 3/03), 3 czerwca 2008 r. (sygn. akt K 42/07), a także postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2014 r. (sygn. akt P 28/13).

Oznacza to, że normatywną treść przepisu może nadawać także praktyka jego stosowania. Musi mieć ona charakter: stały, powszechny oraz jednoznaczny – zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 listopada 2008 r. (sygn. akt SK 33/07). Wówczas kognicja Trybunału obejmuje treści wyprowadzone z aktu normatywnego w drodze jego utrwalonej w sposób oczywisty wykładni przez organy stosujące prawo. Przedmiotem kontroli konstytucyjności jest więc treść, jaką przepisy prawa nabrały w drodze utrwalonej praktyki ich stosowania.

Mając na uwadze powyższe, Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, że w procesie stosowania prawa doszło do ukształtowania się jednolitego rozumienia art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego w ten sposób, że dopuszcza on na zasadzie analogii *legis* możliwość dochodzenia należności publicznoprawnych na drodze cywilnej w formie skargi pauliańskiej. Obecna praktyka stosowania art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego w kontekście zobowiązań publicznoprawnych jest stała i powszechna, co zostało potwierdzone w przytoczonym powyżej ujednoliconym nurcie orzeczniczym. Tym samym, zdaniem Rzecznika zostały spełnione przesłanki pozwalające Trybunałowi Konstytucyjnemu na objęcie swoją kognicją treści, jaką art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego, nabrał w drodze utrwalonej praktyki jego stosowania.

2. Treść art. 2 Konstytucji RP oraz jego wykładnia

Art. 2 Konstytucji RP stanowi, że Rzeczypospolita Polska jest demokratycznym państwem prawa, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Zawarta w ww. przepisie klauzula demokratycznego państwa stanowi zbiorcze określenie szeregu innych zasad, które wprowadzie nie zostały wprost tam wymienione, jednak wynikają

z aksjologii oraz istoty demokratycznego państwa prawa – por. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 lutego 2003 r. (sygn. akt K 1/01), postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 grudnia 2004 r. (sygn. akt SK 29/03).

Na treść zasady demokratycznego państwa prawa składa się zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Jest to zasada, która chroni relacje pomiędzy państwem, a jego obywatelami. Istotę tej zasady wyraził Trybunał Konstytucyjny stwierdzając, że zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i do prawa, określana także jako zasada lojalności państwa wobec obywatela wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny – por. wyrok z dnia 15 lutego 2005 r. (sygn. akt K 48/04).

Podobnie wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 25 kwietnia 2001 r. (sygn. akt K 13/01), w którym stwierdził, że „(...) zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, tj. takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewnią jednostce bezpieczeństwo, umożliwią nie tylko decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, ale także oczekiwanie, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki polega więc na możliwości przewidywania działań organów oraz prognozowaniu działań własnych. W ten sposób urzeczywistniana jest wolność jednostki, która według swoich preferencji układa swoje sprawy i przyjmuje odpowiedzialność za swoje decyzje, a także jej godność, poprzez szacunek porządku prawnego dla jednostki, jako autonomicznej, racjonalnej istoty (...). Wartości te, przy zmianie prawa, prawodawca narusza wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła go przewidzieć (...)”.

Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa ma złożony charakter. Oznacza to, że wynikają z niej dalsze szczegółowe zasady, wyznaczające określony w ten sposób model państwa. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że jednym z elementów służących realizacji zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa jest respektowanie reguł przyzwoitej legislacji – por. np. wyroki Trybunału z dnia 5 stycznia 1999 r. (sygn. akt K 27/98), z dnia 14 września 2001 r. (sygn. akt SK 11/00), z dnia 5 czerwca 2014 r. (sygn. akt K 35/11). Obejmują one m.in. zasadę niedziałania prawa wstecz, wymóg ustanowienia odpowiedniego

vacatio legis, nakaz odpowiedniego unormowania przepisów przejściowych, wreszcie konieczność respektowania zasady określoności przepisów.

Nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji jest ściśle związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te powinny być szczególnie przestrzegane restryktywnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające podatki wobec państwa – tak też Trybunał w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r. (sygn. akt K 41/02). Trybunał wielokrotnie podkreślał, że *„dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego”* – por. np. orzeczenie z dnia 29 marca 1994 r. (sygn. akt K 13/93), wyrok z dnia 13 lutego 2001 r. (sygn. akt K 19/99).

Adresatem zasady poprawnej legislacji jest ustawodawca, który na etapie tworzenia prawa powinien dochować szczególnej staranności, aby w przyszłości uniknąć nieuzasadnionego poszerzania zakresu działań organów stosujących prawo. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że od racjonalnego ustawodawcy adresat normy ma prawo oczekiwać stanowienia norm niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwoliła na ich wyegzekwowanie. Niejasne lub nieprecyzyjne sformułowanie regulacji rodzi niepewność jego adresatów co do treści praw i obowiązków, zwłaszcza gdy stwarza dla organów stosujących przepis nazbyt dużą swobodę (a nawet dowolność) interpretacji, która – w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny lub nieprecyzyjny – może prowadzić do wcielania się tych organów w rolę prawodawcy – por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 października 2001 r. (sygn. akt K 33/00).

W demokratycznym państwie prawa nie powinno zatem dochodzić do sytuacji, w których ustawodawca jest zastępowany w kształtowaniu materialnych treści prawa przez organ stosujący prawo. Nie można poprzez niedostatecznie precyzyjne regulacje prawne pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich znaczenia i skutków prawnych.

Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że w pewnych przypadkach wykładnia przepisu dokonywana przez organ stosujący prawo (także sąd) może prowadzić do naruszenia konstytucyjnych wolności i praw adresata normy prawnej. Z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć do czynienia w sytuacji, gdy danym przepisom, wskutek ich trwałej, powszechnie i jednolitej wykładni, zostało nadane określone znaczenie normatywne.

Zdaniem Trybunału „(...) może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, co jest wynikiem zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególny standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana per analogiam bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię względnie zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne (...)”. (podkreślenie własne) – tak też Trybunał w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09).

W przywołanym orzeczeniu Trybunał dalej wskazuje, że naruszenie zasady poprawnej legislacji może mieć miejsce, jeżeli ustawodawca poprzez sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo – jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego – nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie.

Podsumowując, Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie prezentuje stanowisko, zgodnie z którym nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Ma to szczególne znaczenie w prawie daninowym ze swej istoty silnie ingerującym w sferę konstytucyjnych praw majątkowych. Adresat normy prawnej powinien mieć gwarancję maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych przez organy stosujące prawo. Powinien móc bez trudu określić prawne konsekwencje swojego postępowania. Realizacja ww. zasad wymaga zatem respektowania od ustawodawcy formułowania przepisów w sposób zupełny, jasny i zrozumiały, tak aby nie dochodziło do rozszerzania ich treści i zakresu zastosowania przez organy.

W sytuacji zaś, gdy w procesie stosowania prawa, przepisy interpretowane są w sposób rozszerzający lub wykraczający poza określone granice (z odwołaniem się do wykładni *per analogiam* na niekorzyść obywatela) może dojść do naruszenia zasady poprawnej legislacji, a także zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. W konsekwencji w takim przypadku istnieją podstawy do zakwestionowania

konstytucyjności treści normatywnej, wynikającej z jednolitej, powszechnej i stałej praktyki stosowania danego przepisu.

3. Treść art. 84 Konstytucji RP oraz jego wykładnia

Art. 84 Konstytucji RP stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przywołany przepis formułuje zasadę powszechności obciążeń publicznych.

Powszechność opodatkowania jest jedną z podstawowych zasad prawa finansowego i wyraża się w tym, że podatek jako świadczenie o charakterze nieekwiwalentnym powinien obciążać wszystkich, tak aby móc pokrywać wspólne potrzeby – zob. Z. Ofiarski, *Źródła prawa podatkowego i jego stanowienie oraz podstawowe formy*, w: *System Prawa Finansowego, Prawo daninowe, tom III*, red. L. Etel, Warszawa 2010.

Trybunał Konstytucyjny w dotychczasowym orzecznictwie wielokrotnie akcentował, że zasada powszechności ponoszenia danin publicznych oznacza, że wszyscy, na równych zasadach, przyczyniają się do pokrywania wspólnych potrzeb, przy czym przedmiotem obowiązku daninowego mogą być rozmaite stany faktyczne i prawne – por. wyrok z dnia 11 kwietnia 2000 r. (sygn. akt K 15/98).

Art. 84 Konstytucji RP stanowi więc jedną z podstaw władztwa podatkowego państwa, przyznając władzy publicznej możliwość wprowadzania danin publicznych. Państwo – poprzez decyzje ustawodawcze – ma prawo obciążać obywateli i inne podmioty prawne w celu sfinansowania zadań publicznych. Władztwo podatkowe wiąże się ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, a więc z odpowiedzialnością państwa za kształtowanie dochodów służących realizacji zadań publicznych. Władztwo podatkowe, czy też szerzej władztwo daninowe, to władza stanowienia i pobierania danin publicznych, w szczególności podatków – por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lipca 2013 r. (sygn. akt K 7/12).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wyraźnie wskazuje się, że zasada powszechności ponoszenia danin publicznych, określona w art. 84 Konstytucji RP, wiąże się jednocześnie z aktualizacją – po stronie państwa – obowiązku wprowadzenia takich gwarancji instytucjonalnych, które zapewniłyby organom władzy wykonawczej kontrolę prawidłowego wywiązywania się z tego obowiązku przez wszystkich zobowiązanych – tak też w wyroku z dnia 11 kwietnia 2000 r. (sygn. akt K 15/98). Ustawodawcy dotyczy też wymóg, by w samej ustawie zostały uregulowane wszystkie podstawowe elementy, i to w sposób kompletny, precyzyjny i jednoznaczny – tak też w wyroku z dnia 9 listopada 1999 r. (sygn. K 28/98). Państwo powinno wprowadzić gwarancje instytucjonalne

zapewniające organom władzy wykonawczej kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych, zarówno na etapie postępowań zabezpieczających zapłatę należności, jak i na etapie postępowań egzekucyjnych – por. wyrok z dnia 26 listopada 2007 r. (sygn. akt P 24/06).

Podsumowując, art. 84 Konstytucji RP z jednej strony zobowiązuje każdego do podporządkowania się nałożonym na niego ciężarom publicznym. Z drugiej strony przepis ten nakłada na państwo obowiązek wprowadzenia stosownych instytucji, które zapewnią organom władzy wykonawczej kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych.

4. Problem konstytucyjny i zarzuty niekonstytucyjności

Kluczowym zagadnieniem z punktu widzenia niniejszego wniosku jest ocena zgodności z art. 2 oraz z art. 84 Konstytucji RP treści normatywnej, jaką art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego, nabrał w drodze utrwalonej praktyki jego stosowania.

Orzecznictwo SN oraz sądów powszechnych jednoznacznie przesądziło dopuszczalność stosowania na zasadzie analogii *legis* instytucji o charakterze *stricte* cywilnoprawnym, jaką jest skarga pauliańska, do ochrony należności publicznoprawnych, w tym zobowiązań podatkowych. W konsekwencji doszło do usankcjonowania stanu, w którym Skarb Państwa, realizując swoje funkcje władcze w sferze *imperium* (egzekwowanie należności publicznoprawnej), może korzystać z dodatkowego środka ochrony swojej wiarygodności, nieprzewidzianego w przepisach Ordynacji podatkowej, tylko w odrębnej gałęzi prawa.

Wskutek przyznania uprawnienia do dochodzenia należności publicznoprawnej w drodze powództwa cywilnego ze skargi pauliańskiej organy mają możliwość zaspokojenia się z majątku innej osoby, niż podatnik. W razie uwzględnienia przez sąd powództwa ze skargi pauliańskiej, organy mogą prowadzić egzekucję z przedmiotów majątkowych przekazanych przez podatnika osobom trzecim, z pierwszeństwem przed innymi wierzycielami. Dochodzi zatem do ingerencji w czynność prawną zawartą pomiędzy podatnikiem a osobą trzecią, co ostatecznie skutkuje rozszerzeniem odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązanie publicznoprawne.

Dopuszczalność zastosowania treści art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego dla ochrony zobowiązań publicznoprawnych wynika z odwołania się do wnioskowania z analogii, a konkretnie z analogii *legis* (tłum. z ustawy). Analogia jest to rodzaj rozumowania prawniczego oparty na założeniu, że fakty podobne do siebie pod istotnym względem powinny pociągać za sobą te same lub podobne konsekwencje – tak też R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław

1989 r. Z analogią *legis* mamy do czynienia wówczas, gdy w ramach wniosku stosuje się normy prawne regulujące stan rzeczy najbardziej podobny pod jakimś istotnym względem (względami) do stanu rzeczy, który nie jest uregulowany prawnie – por. A. Łopatka, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1975. Z powyższego wynika, że analogia prowadzi do rozszerzania zakresu normy, poza przypadki, które są w niej wyraźnie wskazane.

Zasadniczo stosowanie analogii w prawie podatkowym jest dozwolone, nie istnieje bowiem norma zakazująca takiego sposobu interpretowania prawa. Możliwość ta nie jest jednak nieograniczona. Obecnie panuje powszechny pogląd sprzeciwiający się stosowaniu analogii w prawie podatkowym na niekorzyść podatnika – por. C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, R. Mastalski, *Wnioskowania prawnicze w procesie stosowania prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2007, nr 12. W literaturze wskazuje się, że zasada ta nie ma źródła w prawie pozytywnym, ale jest elementem kultury prawnej – por. B. Brzeziński, *Analogia legis a przepisy ogólne prawa podatkowego (w:) Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998. Jest ona konsekwencją stosowania ogólnej zasady *in dubio pro tributario*, wyrażonej obecnie wprost w art. 2a Ordynacji podatkowej.

Oznacza to, że w prawie podatkowym obowiązuje zasada ograniczonego stosowania analogii, zgodnie z którą wykluczone jest posłużenie się wnioskiem *per analogiam*, jeżeli skutkiem miałyby być nałożenie na podatnika obowiązku podatkowego, ale także zawężenie reguł gwarancyjnych, czy też osłabienie ochrony praw i wolności obywateli. Ww. ograniczenia wynikają odpowiednio z zasady wyłączności ustawy w kształtowaniu obowiązku podatkowego oraz z zasady poprawnej legislacji, a także z zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

W tym kontekście, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, ujawnia się problem natury konstytucyjnej, który sprowadza się do rozstrzygnięcia, czy treść normatywna, jaka została nadana art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego w drodze powszechnej praktyki jego stosowania przez SN oraz sądy powszechne, przekracza granice zasady ograniczonego stosowania analogii w prawie podatkowym i w konsekwencji narusza standardy konstytucyjne określone w art. 2 Konstytucji RP. Powstaje zatem pytanie o dopuszczalność posłużenia się w drodze analogii na niekorzyść obywatela instytucją o charakterze *stricte* cywilnoprawnym, jaką jest skarga pauliańska, w sytuacji gdy przepisy podatkowe do niej wprost się nie odwołują i jednocześnie zawierają odrębną regulację dotyczącą odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe.

Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, że art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie analogii *legis* do dochodzenia należności publicznoprawnych na drodze cywilnej w formie skargi pauliańskiej

jest niezgodny z zasadą poprawnej legislacji wynikającą z art. 2 Konstytucji RP. Niekonstytucyjność treści normatywnej tego przepisu polega na tym, że praktyka orzecznicza przy wykorzystaniu niedozwolonego wnioskowania z analogii na niekorzyść obywatela rozszerzyła zakres zastosowania instytucji o charakterze typowo cywilnoprawnym do ochrony należności publicznoprawnej. W konsekwencji doszło do wykreowania normy zakresowej rozszerzającej odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania publicznoprawne.

Przepisy Ordynacji podatkowej regulują w sposób odrębny odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe (Dział III, Rozdział 15, art. 107 i nast.). Nie zawierają jednocześnie żadnego odesłania w tym przedmiocie do regulacji wynikających z Kodeksu cywilnego, w szczególności do art. 527 Kodeksu cywilnego. W związku z tym, zdaniem Rzecznika, nie ma podstaw, aby w drodze stosowania prawa na zasadzie analogii uzupełniać instrumentarium Skarbu Państwa działającego w sferze *imperium* o środki o charakterze cywilnoprawnym.

Naruszenie zasady poprawnej legislacji sprowadza się także do tego, że prawodawca pozwolił organom stosującym prawo na rozszerzenie zakresu zastosowania instytucji cywilnoprawnej do ochrony należności publicznoprawnej. Aktualnie ustawodawca nie dostrzega potrzeby wprowadzenia zmian w Ordynacji podatkowej, które zapewniłyby przestrzeganie standardów konstytucyjnych, co wynika bezpośrednio z treści odpowiedzi Ministra Finansów z dnia 22 lutego 2016 r. udzielonej Rzecznikowi Praw Obywatelskich na wystąpienie generalne z dnia 25 stycznia 2016 r. (nr V.511.645.2015)¹. Istnieją zatem podstawy do zakwestionowania zgodności z art. 2 Konstytucji RP treści normatywnej, jaka została nadana art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego w drodze jego stosowania.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, treść normatywna wynikająca z art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego powinna również zostać skonfrontowana z zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, z tego względu, że prowadzi do zachwiania równowagi pomiędzy potrzebą ochrony interesu państwa, a potrzebą ochrony praw jednostki. Skarb Państwa dysponuje możliwością korzystania z szerokiego katalogu środków prawnych, które mogą służyć zabezpieczeniu jego interesu i zapewnić zaspokojenie roszczenia publicznoprawnego. Wykreowanie przez orzecznictwo dodatkowego mechanizmu, pozwalającego organom na ochronę wiarygodności publicznoprawnych, bez wątplenia stawia w uprzywilejowanej sytuacji Skarb Państwa, który działa w tym przypadku w sferze władztwa publicznego, a nie w sferze stosunków prywatnoprawnych.

¹ Pełna treść wystąpienia generalnego Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 25 stycznia 2016 r. (nr V.511.645.2015) dostępna jest na stronie internetowej: <https://www.rpo.gov.pl/pl/content/rpo-i-prawa-podatnika-czy-panstwo-moze-tak-dochodzic-zaleg%C5%82osci-podatkowych-od-osob-trzecich>.

Ponadto, stosowanie w drodze analogii *legis* skargi pauliańskiej dla ochrony zobowiązań publicznoprawnych stanowi naruszenie zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, ponieważ podważa stan bezpieczeństwa prawnego osoby trzeciej działającej jako uczestnik obrotu, który nabywa rzecz lub prawo majątkowe od podmiotu zobowiązanego do uiszczenia należności publicznoprawnej, np. od podatnika. Na skutek wytoczenia powództwa przez Skarb Państwa o uznanie bezskuteczności czynności prawnej zawartej pomiędzy podatnikiem a osobą trzecią, osoba trzecia jest w istocie zaskakiwana dodatkową możliwością dochodzenia należności publicznoprawnej, która nie wynika w sposób jasny i zrozumiały z obowiązujących regulacji prawnych, gdyż została wykreowana w drodze orzecznictwa. Państwo nie powinno zastawiać pułapki na obywatela, który działając w zaufaniu do treści przepisów ma prawo oczekiwać, że organy będą korzystały tylko z takich środków, jakie wprost zostały określone w prawie.

Niepewność sytuacji osoby trzeciej, która dokonała czynności prawnej z podatnikiem przejawia się także w tym, że ma ona ograniczone możliwości weryfikacji, czy korzyść jaką uzyskała w związku z dokonaną czynnością prawną miała na celu pokrzywdzenie Skarbu Państwa. Przesłanką podmiotową skargi pauliańskiej jest stan świadomości osoby trzeciej, tj. wiedza lub możliwość dowiedzenia się o tym, że dokonywana przez dłużnika czynność krzywdzi wierzyciela. Z uwagi na szeroki zakres obowiązywania tajemnicy skarbowej, osoba dokonująca czynności prawnej z podatnikiem nie zawsze jest w stanie ocenić, czy jej kontrahent działa ze świadomością pokrzywdzenia wierzyciela. Istotną kwestią jest także okoliczność, że z uwagi na tzw. mechanizm samoobliczenia podatku w wielu przypadkach sam podatnik nie ma pewności, czy nie ciąży na nim obowiązek zapłaty podatku w dacie zawarcia transakcji z osobą trzecią.

Niezależnie od powyższego, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, treść normatywna nadana art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego w drodze powszechnej praktyki jego stosowania narusza także zasadę wynikającą z art. 84 Konstytucji RP, tj. zasadę powszechności ponoszenia danin publicznych określonych w ustawie. Prowadzi bowiem do wykreowania nadmiarowych gwarancji instytucjonalnych dla Skarbu Państwa dochodzącego należności publicznoprawnych, nie przewidzianych wprost w przepisach podatkowych, a „zapożyczonych” na zasadzie analogii z zupełnie innej gałęzi prawa, jaką jest prawo cywilne.

Reasumując, Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, że sformułowane zarzuty dotyczące niekonstytucyjności art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego w zakresie, w jakim znajduje on zastosowanie na zasadzie analogii *legis* do dochodzenia należności publicznoprawnych na drodze cywilnej w formie skargi pauliańskiej, są zasadne, co zostanie szczegółowo wykazane w pkt 5 niniejszego wniosku.

5. Argumentacja popierająca zarzuty niekonstytucyjności

5.1 Naruszenie zasady poprawnej legislacji

Prawo podatkowe należy do prawa publicznego, a więc do tej gałęzi prawa, w której dominuje interes publiczny. Metodą regulowania stosunków społecznych w prawie podatkowym jest metoda administracyjnoprawna, oparta na władztwie i podporządkowaniu. Władztwo podatkowe daje państwu kompetencję do nakładania podatków, dokonywania ich wymiaru oraz przeprowadzania egzekucji. Prowadzi to do zdecydowanego braku równorzędności w relacji między państwem a podatnikiem. Treść stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym kształtowana jest nie przez jego strony, jako swego rodzaju kompromis pomiędzy ich interesami, lecz wynika z woli ustawodawcy. Rola obu podmiotów stosunku zobowiązaniowego sprowadza się więc w zasadzie do realizacji norm ustaw podatkowych – por. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Oficyna 2008.

Z powyższego wynika, że prawo podatkowe jest gałęzią prawa, której normy intensywnie ingerują w sferę praw i wolności jednostki. Natomiast dysproporcja między stronami stosunku zobowiązaniowego stwarza niebezpieczeństwo korzystania przez państwo ze znacznej dowolności w ustalaniu prawnopodatkowej pozycji jednostki, która może przejawiać się w swobodnym interpretowaniu norm prawa podatkowego oraz naruszaniu praw jednostki w związku z dokonywaniem wymiaru i egzekucji podatków. W takich warunkach szczególnego znaczenia nabierają gwarancje prawne ochrony interesu jednostki, które znajdują odzwierciedlenie w szeregu zasad obowiązujących w prawie podatkowym.

Jedną z nich jest zasada ograniczonego stosowania analogii. Wnioskowanie *per analogiam* opiera się na zasadzie, że fakty podobne do siebie pod istotnym względem powinny pociągać za sobą te same (względnie podobne konsekwencje) – por. J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988. Zasadniczo analogia sprowadza się do zastosowania przepisu lub normy prawnej do przypadku podobnego, ale przez przepisy nieunormowanego. Zastosowanie analogii oznacza rozszerzenie zakresu przepisu poza zasięg, jaki wynika z bezpośredniego rozumienia użytych tam słów – por. E. Smoktunowicz, *Analogia w prawie administracyjnym*, Warszawa 1970.

W prawie podatkowym dopuszczalność stosowania analogii została istotnie ograniczona. Zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym w doktrynie zasada ograniczonego stosowania analogii sprowadza się do możliwości zastosowania analogii wyłącznie na korzyść podatnika, co wynika bezpośrednio z zasady *in dubio pro tributario*, tj. zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada ta aktualnie znajduje swoje

odzwierciedlenie w art. 2a Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Przepis ten można stosować również do innych podmiotów obciążanych obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego, m.in. do osób trzecich odpowiedzialnych za zobowiązania podatkowe. W doktrynie podnosi się, że skoro w procesie stosowania zwykłych reguł wykładni prawa podatkowego zasada *in dubio pro tributario* ma silne znaczenie co do wyboru reguł interpretacji, to tym bardziej musi wpływać na dopuszczalność stosowania analogii. Jeżeli zatem w prawie podatkowym jako prawie ingerencyjnym mamy w ogóle dopuścić możliwość stosowania analogii, to musimy ograniczyć tę dopuszczalność tylko na korzyść podatnika – tak też A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Oficyna 2009.

Z powyższego wynika więc, że w prawie podatkowym analogia powinna być stosowana bardzo ostrożnie i wąsko. Wartością, która nie może być pominięta w procesie wnioskowania przez analogię jest zawsze pewność prawa – por. J. Nowacki, *Analogia legis*, Warszawa 1960. Tym samym, odwołanie się do analogii jest niedopuszczalne w sytuacji, gdy prowadziłyby do rezultatów niekorzystnych dla podatnika.

W judykaturze wskazuje się przez analogię nie można tworzyć nowych prawopodatkowych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, wkraczających w zakres wolny od opodatkowania. Fakt, że ustawodawca nie objął ustawowym obowiązkiem opodatkowania danego stanu faktycznego, (tzw. „milczenie” ustawodawcy), stanowić będzie zawsze obszar wolny od opodatkowania – por. uchwała NSA z dnia 4 czerwca 2001 r. (sygn. akt FPK 6/01).

Ponadto, uznaje się, że w prawie podatkowym niedopuszczalne jest posłużenie się wnioskowaniem *per analogiam*, jeżeli jego skutkiem miałyby być ograniczenie praw i wolności jednostki. Jak stwierdził NSA w wyroku z dnia 24 października 2006 r. (sygn. akt I FSK 93/06) w demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji RP) podatnik nie może ponosić konsekwencji ewidentnych błędów i zaniedbań prawodawcy w tym zwłaszcza takich, które powodują lukę w prawie naruszającą podstawowe zasady porządku konstytucyjnego. Zakaz stosowania wykładni przez analogię na niekorzyść podatnika i w konsekwencji zakaz wykładni rozszerzającej ma więc bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne.

Przenosząc powyższe uwagi na grunt omawianej sprawy, Rzecznik Praw Obywatelskich pragnie wskazać, że instytucja skargi pauliańskiej, ukształtowana w prawie cywilnym, nie powinna być w sposób analogiczny przenoszona na grunt prawa publicznego. Dopuszczenie takiej możliwości w drodze praktyki orzeczniczej w sposób nieuzasadniony rozszerza zakres zastosowania art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego

do należności publicznoprawnych, co zdaniem Rzecznika jest niedopuszczalne z punktu widzenia art. 2 Konstytucji RP.

Wskazać należy, że prawo podatkowe oraz prawo cywilne regulują odmienne stosunki społeczne. W myśl art. 1 Kodeksu cywilnego, kodeks reguluje stosunki cywilnoprawne między osobami fizycznymi i osobami prawnymi. Normy prawa cywilnego odnoszą się do stosunków pomiędzy równorzędnymi podmiotami, które samodzielnie kształtują swoje relacje. W ramach prawa cywilnego podmioty mogą kształtować wzajemne relacje tak, by realizować własne (indywidualne) interesy. Kształtowanie to opiera się na zasadzie równości i swobody, rozumianych w ten sposób, że – po pierwsze – co do zasady nikt z zewnątrz nie narzuca gotowych, obowiązujących schematów tych relacji i – po drugie – żadna ze stron nie dysponuje władzą, pozwalającą narzucić drugiej określony schemat – por. A. Stelmachowski, *Zarys teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1998, Z. Ziemiński, *Czym może być teoria prawa cywilnego (w:) Z zagadnień prawa cywilnego. Księga pamiątkowa Profesora Andrzeja Stelmachowskiego*, red. M. Sawczuk, Białystok 1991.

Natomiast normy prawa podatkowego przewidują jednostronne nałożenie na podatnika, w oparciu o przepisy ustawy, świadczenia pieniężnego o charakterze publicznoprawnym, obowiązkowym, nieodpłatnym, przymusowym oraz bezzwrotnym na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy (art. 6 Ordynacji Podatkowej). Podstawową konstrukcją prawa podatkowego jest zobowiązanie podatkowe (art. 5 Ordynacji Podatkowej). Jest to zobowiązanie, wynikające z obowiązku podatkowego, do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Zobowiązanie podatkowe nie wynika więc z porozumienia, czy umowy stron. Wylacza więc w sposób oczywisty swobodę woli, charakterystyczną dla stosunków cywilnoprawnych – por. A. Gomułowicz, *Podstawowe konstrukcje prawne ordynacji podatkowej, cz. 1*, Monitor Podatkowy 4/1998.

W literaturze przedmiotu podnosi się, że na podstawie norm prawa podatkowego pomiędzy organem a podatnikiem nie jest kształtowany stosunek cywilnoprawny, a podmiotowi uprawnionemu z tytułu podatku nie przysługuje prawo podmiotowe – roszczenie o zapłatę. Należność publicznoprawna nie może być więc traktowana jako wierzytelność – tak też B. Brzeziński oraz M. Kalinowski, *Dopuszczalność stosowania skargi pauliańskiej do należności podatkowych*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2/2015.

Wierzytelność rozumiana jest jako prawo podmiotowe. Określa sytuację prawną podmiotu, na którą składa się pewien zespół powiązanych ze sobą uprawnień, roszczeń, kompetencji. Podkreśla się, że elementem każdej wierzytelności jest przysługujące

wierzycielowi uprawnienie do żądania od dłużnika świadczenia, które przybiera postać roszczenia. Obok roszczeń, ważnym elementem wierzytelności może być uprawnienie kształtujące, czyli przyznana wierzycielowi kompetencja do spowodowania zmiany lub wygaśnięcia zobowiązania przez jednostronne oświadczenie woli wierzyciela – por. A. Olejniczak, *Komentarz do art. 353 Kodeksu cywilnego (w:) A. Kidyba (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania – część ogólna*, Lex 2014.

W treści prawa organu do otrzymania kwoty podatku nie można doszukać się uprawnień, składających się na prawo podmiotowe. Organ podatkowy ze względu na ustawowy charakter podatku, zobowiązany jest do egzekwowania należności publicznoprawnej. Nie może powstrzymać się z ustaleniem i poborem podatku, zrzec się należności podatkowej, ani przenieść na inny podmiot uprawnienia do otrzymania podatku. Prawo podatkowe nie wyznacza więc podmiotowi na rzecz którego ma nastąpić zapłata podatku sfery do kształtowania tego uprawnienia.

Skoro zatem prawo przysługujące związkowi publicznoprawnemu nie jest wierzytelnością, to podmiot ten nie może być nazywany wierzycielem w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego, w tym w rozumieniu art. 527 Kodeksu cywilnego – por. P. Machnikowski, *Glosa do postanowienia SN z dnia 16 kwietnia 2002 r. (sygn. akt V CK 41/02)*.

Ponadto, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich odwoływanie się do cywilnoprawnej konstrukcji skargi pauliańskiej jako instrumentu ochrony interesu fiskalnego narusza konstytucyjną zasady poprawnej legislacji, ponieważ ustawodawca pozostawił organom stosującym prawo nadmierną swobodę interpretacyjną, co doprowadziło do niedopuszczalnego odwołania się do konstrukcji wniosku *per analogiam* na niekorzyść obywatela.

W tym kontekście należy wskazać, że przepisy prawa podatkowego od początku w sposób odrębny uregulowały instytucję odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe. W ustawie z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486, z późn. zm.) konstrukcja tego typu znalazła odzwierciedlenie w art. 40 i nast. W pierwotnej wersji przepis ten stanowił, że za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają również osoby trzecie, jeżeli zachodzą przewidziane w ustawie okoliczności. O odpowiedzialności tych osób orzekał organ podatkowy w odrębnej decyzji. Od dnia 1 stycznia 1994 r. zmieniono ww. regulację w ten sposób, że zastąpiono wyraz „w ustawie” sformułowaniem „w ustawach”. Było to związane z zamysłem rozszerzenia odpowiedzialności członków zarządu za zobowiązania podatkowe – por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy*, Toruń 1996.

Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe została przewidziana w przepisach Ordynacji podatkowej (Dział III, Rozdział 15, art. 107 i nast.). W świetle art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej w przypadkach i w zakresie przewidzianych w niniejszym rozdziale za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie. Przepisy podatkowe określają więc *numerus clausus* przypadków, w których odpowiedzialność za należności podmiotu pierwotnie zobowiązanego może być przeniesiona na osoby trzecie. Taka konstrukcja jest uzasadniona także tym, że analizowana instytucja wprowadza odpowiedzialność za cudze zobowiązania podatkowe – ma więc charakter wyjątkowy.

W orzecznictwie wskazuje się, że instytucja odpowiedzialności podatkowej osób trzecich wykorzystywana była i jest obecnie pod rządami Ordynacji podatkowej w sytuacjach, gdy zabraknie podatnika, gdy podatnik nie wykonuje ciężącego na nim zobowiązania we właściwy sposób i we właściwym terminie, a także gdy majątek podatnika w wyniku wszechnej egzekucji okazuje się być niewystarczającym. Uzasadnieniem odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe jest ekonomiczny ich związek z podatnikiem przejawiający się uzyskiwaniem przez osobę trzecią korzyści z dochodu czy majątku podatnika – por. wyrok NSA z dnia 3 grudnia 1998 r. (sygn. akt SA/Sz 193/98).

Istotną okolicznością jest to, że przy tworzeniu regulacji podatkowych odnoszących się do odpowiedzialności osób trzecich wzorowano się na przepisach prawa cywilnego dotyczących instytucji skargi pauliańskiej. Z uzasadnienia do projektu ustawy Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 1177 z dnia 27 lipca 1995 r. wprost wynika, że *„Instytucja odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe ma charakter szczególny. Sytuuje ona bowiem wyjątek od powszechnie obowiązującej zasady prawa podatkowego, zgodnie z którą odpowiedzialność z tytułu zobowiązań podatkowych ma charakter ściśle osobisty. Rozwiązania z tego zakresu mają na celu wzmocnienie ochrony interesu wierzyciela (budżetu państwa lub gminy), wówczas, gdy skutek działań podjętych przez dłużnika (podatnika), osoby trzecie odnoszą bezpośrednią korzyść majątkową kosztem wierzyciela, bądź też gdy działania dłużnika zmierzają do wyzbycia się majątku, z którego wierzyciel mógłby wyegzekwować należne świadczenie. Konstrukcja ta (znana już w przedwojennej Ordynacji podatkowej), pomimo swojej odrębności wynikającej z istoty zobowiązań podatkowych, przypomina rozwiązania przewidziane w prawie upadłościowym (art. 21, 52, 53, 54) oraz w Tytule X kodeksu cywilnego (skarga pauliańska)”*.

Wobec powyższego należy stwierdzić, że ustawodawca przy konstruowaniu zasad odpowiedzialności osób trzecich miał świadomość treści wynikających z art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego, jednak nie zdecydował się, ani na przeniesienie ich wprost do Ordynacji podatkowej, ani też nie zawarł w tym zakresie stosowanego odesłania. Oznacza to, że w przepisach Ordynacji podatkowej wprost unormowano instytucję opartą

na idei skargi pauliańskiej i pozwalającą na osiągnięcie podobnych skutków, jakie można wykorzystać w sferze prawa cywilnego przy jej zastosowaniu – tak też B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Jeszcze raz o stosowaniu akcji pauliańskiej do należności podatkowych*, Przegląd orzecznictwa podatkowego 3/2016. Wydanie decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej na podstawie art. 108 Ordynacji podatkowej pozwala na skierowanie egzekucji do majątku tej osoby, w sytuacji gdy mamy do czynienia z bezskutecznością egzekucji skierowanej do podatnika. Skutkiem zaś uznania czynności prawnej za bezskuteczną w rozumieniu art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego jest możliwość prowadzenia egzekucji z majątku osoby trzeciej. W konsekwencji efektem wyroku wydanego w sprawie z powództwa na podstawie skargi pauliańskiej jest ponoszenie odpowiedzialności przez osobę, która wskutek czynności prawnej nabyła od dłużnika majątek – tak też. M. Pyziak-Szafnicka, *Ochrona wierzyciela w razie niewypłacalności dłużnika (w:) Prawo zobowiązań – część ogólna. System prawa prywatnego. t. 6.*

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich powyższe rozważania prowadzą do następujących konkluzji. Koncepcja odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe przewidziana w Ordynacji podatkowej wzoruje się bezpośrednio na instytucji cywilnoprawnej, jaką jest skarga pauliańska, niemniej jednak w żadnym miejscu nie odsyła do odpowiedniego stosowania przepisów Kodeksu cywilnego w tym zakresie. Należy więc uznać, że ma ona charakter regulacji zamkniętej, a więc tylko w przypadkach wprost określonych w tej ustawie możliwe jest pociągnięcie do odpowiedzialności innego podmiotu. Stan, w którym ustawodawca daje przyzwolenie na rozszerzenie zakresu zastosowania przepisów o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe poprzez odwołanie się do instytucji o charakterze *stricte* cywilnoprawnym w drodze analogii i jednocześnie nie zawiera wprost w przepisach Ordynacji podatkowej odesłania do art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego, ani nie przesądza w drodze ustawy, że przepisy dotyczące skargi pauliańskiej nie mogą być stosowane do ochrony należności publicznoprawnej, narusza zasadę poprawnej legislacji, wynikającą z art. 2 Konstytucji RP.

Co więcej, należy wyraźnie podkreślić, że ustawodawca aktualnie nie widzi potrzeby podjęcia działań w związku z istniejącym w praktyce orzeczniczym rozumieniem art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego. Potwierdza to odpowiedź Ministra Finansów na wystąpienie generalne Rzecznika Praw Obywatelskich, w którym Rzecznik przedstawił problem braku normatywnych podstaw prawnych dochodzenia przez Skarb Państwa należności publicznoprawnych w drodze skargi pauliańskiej i zwrócił się o przekazanie stanowiska resortu finansów, także pod kątem wprowadzenia ewentualnych zmian legislacyjnych w tym obszarze.

W odpowiedzi z dnia 22 lutego 2016 r. (nr PK4.055.1.2016) Minister Finansów uznał za nieracjonalne wprowadzenia w tym obszarze nowych regulacji i jednocześnie wyjaśnił, że „(...) Rozwiązaniem, które pozwalałoby na zachowanie dorobku legislacyjnego

i orzeczniczego byłoby wprowadzenie przepisu, który ograniczałby się do stwierdzenia, że skarga pauliańska ma zastosowanie również do ochrony wierzytelności publicznoprawnych. Powstaje jednak pytanie, czy takie rozwiązanie byłoby celowe, skoro w praktyce niczego nie zamieniłoby z punktu widzenia uczestników obrotu prawnego, a jedynie mogłoby zmniejszyć wątpliwości niektórych przedstawicieli doktryny”².

Reasumując, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, treść normatywna wynikająca z art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego jest niezgodna z regułą poprawnej legislacji, ponieważ prowadzi do przeniesienia cywilistycznej instytucji skargi pauliańskiej na grunt zupełnie innej gałęzi prawa, jaką jest prawo podatkowe. W konsekwencji prowadzi to do zasadniczej modyfikacji modelu odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe poprzez niedopuszczalne rozszerzenie zasad określających tę materię, które ze swej istoty powinny być rozumiane w sposób zawężający, jako że stanowią odstępstwo od zasady osobistego ponoszenia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe.

5.2 Naruszenie zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa

Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, że art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie analogii *legis* do dochodzenia należności publicznoprawnych na drodze cywilnej w formie skargi pauliańskiej jest niezgodny z zasadą demokratycznego państwa prawnego, w tym z wyływającą z niej zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

W kontekście zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, należy zwrócić uwagę na okoliczność że rozszerzenie zakresu zastosowania art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego dla ochrony należności publicznoprawnych w drodze analogii *legis* w istocie prowadzi do jeszcze większego uprzywilejowania Skarbu Państwa, który realizuje władztwo podatkowe w sferze *imperium*. Organy zyskują bowiem dodatkowy instrument nieprzewidziany wprost w ustawie, za pomocą którego mogą prowadzić egzekucję z przedmiotów majątkowych przekazanych przez podatnika osobom trzecim.

W literaturze przedmiotu podnosi się, że sięganie przez organy do skargi pauliańskiej stanowi środek zaradczy na ich własną beczynność – tak też A. Nita, W. Morawski, *Wykorzystywanie skargi pauliańskiej do zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego*, Przegląd Sądowy, 6/2016. Wynika to z tego, że organy nie wykorzystują

² Pełna treść odpowiedzi Ministra Finansów z dnia 22 lutego 2016 r. (nr PK4.055.1.2016) na wystąpienie generalne Rzecznika Praw Obywatelskich dostępna jest na stronie internetowej: <https://www.rpo.gov.pl/pl/content/rpo-i-prawa-podatnika-czy-panstwo-moze-tak-dochodzic-zaleg%C5%82osci-podatkowych-od-osob-trzecich>.

w odpowiednim czasie instytucji właściwych prawu podatkowemu, które mogłyby ochronić Skarb Państwa przed skutkami działań podatnika, polegających na wyzbywaniu się majątku.

Przykładowo, organy mogą skorzystać z zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego. Instytucja zabezpieczenia służy ochronie interesów wierzyciela podatkowego. W doktrynie podnosi się, że celem zabezpieczenia jest nie tyle pobór podatku, ile zagwarantowanie środków finansowych na zaspokojenie zobowiązań podatkowych – tak też K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych* (w:) *System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe*, (red.) L. Etel, Warszawa 2010.

Art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej stanowi, że zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Zabezpieczenia w ww. okolicznościach można dokonać również w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, przed wydaniem decyzji: ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego; określającej wysokość zobowiązania podatkowego; określającej wysokość zwrotu podatku (§ 2). Zabezpieczenie dokonywane w trybie przywołanych przepisów Ordynacji podatkowej dotyczy zobowiązań, dla których nie upłynął jeszcze termin płatności lub których wielkość nie została jeszcze określona lub ustalona.

Organy mają również możliwość skorzystania z zabezpieczenia egzekucyjnego w trybie i na zasadach wynikających z art. 154 i nast. ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2016 r. poz. 599, z późn. zm. (dalej: „upea”). Stanowi ono wstępną fazę postępowania egzekucyjnego. Ustanowienie zabezpieczenia egzekucyjnego zasadniczo możliwe jest po upływie terminu płatności zobowiązania, po dokonaniu wymiaru. Stosownie do treści art. 154 upea przesłanką zastosowania zabezpieczenia egzekucyjnego jest uzasadniona obawa, że jego brak mógłby utrudnić lub udaremnić egzekucję, w szczególności jeżeli stwierdzono: brak płynności finansowej zobowiązanego, unikanie wykonania przez zobowiązanego obowiązku przez nieujawnianie zobowiązań powstających z mocy prawa lub nierzetelne prowadzenie ksiąg podatkowych, dokonywanie przez zobowiązanego wyprzedaży majątku, niezłożenie oświadczenia dotyczącego wyjawienia majątku (art. 39 Ordynacji podatkowej), mimo wezwania do jego złożenia albo niewykazanie w złożonym oświadczeniu wszystkich rzeczy lub praw podlegających ujawnieniu.

W trybie upea zabezpieczenie może być dokonane także przed terminem płatności należności pieniężnej lub przed terminem wykonania obowiązku o charakterze niepieniężnym (art. 154 § 2 upea). Zabezpieczenie należności pieniężnych może dotyczyć również przyszłych powtarzających się świadczeń (art. 154 § 3 upea). Wyjątkowo, stosownie do treści art. 155 upea zabezpieczenie może być dokonane również przed ustaleniem albo określeniem kwoty należności pieniężnej lub obowiązku o charakterze niepieniężnym, jeżeli brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić skuteczne przeprowadzenie egzekucji, a przepisy odrębne zezwalają na takie zabezpieczenie.

Niezależnie od powyższego, interes publicznoprawny może zostać zabezpieczony poprzez nadanie nieostatecznej decyzji podatkowej rygoru natychmiastowej wykonalności. Jedną z przesłanek nadania rygoru natychmiastowej wykonalności jest sytuacja, w której strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości (art. 239b § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Nadanie decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności jest warunkowane określonymi działaniami organu podatkowego, który powinien uprawdopodobnić, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane (§ 2). Skutkiem nadania rygoru natychmiastowej wykonalności jest możliwość wystawienia przez wierzyciela tytułu wykonawczego, stanowiącego podstawę do wszczęcia egzekucji.

Inną instytucją, z jakiej mogą skorzystać organy na etapie postępowania egzekucyjnego, jest zwrócenie się do sądu o nakazanie wyjawienia majątku na podstawie art. 71 upea. Jeżeli egzekucja administracyjna należności pieniężnych staje się bezskuteczna, organ egzekucyjny lub wierzyciel może zwrócić się do sądu o nakazanie zobowiązanemu wyjawienia majątku, zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania cywilnego. O nakazanie wyjawienia przez zobowiązanego majątku można zwrócić się także przed wszczęciem egzekucji administracyjnej lub w toku tej egzekucji, jeżeli zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że egzekwowana należność pieniężna nie będzie mogła być zaspokojona ze znanego majątku zobowiązanego ani też z jego wynagrodzenia za pracę lub z przypadających mu okresowo świadczeń za okres 6 miesięcy (§ 2). Podstawą żądania wyjawienia przez zobowiązanego majątku są dokumenty stanowiące podstawę wszczęcia egzekucji administracyjnej lub dokonania zabezpieczenia w trybie przepisów działu IV upea. W tym przypadku nie nadaje się sądowej klauzuli wykonalności (§ 3).

Reasumując należy stwierdzić, że organy dysponują szerokim spektrum środków prawnych, których celem jest ochrona należności publicznoprawnych. Są to zarówno środki, które organy mogą zastosować bezpośrednio wobec podatnika (na etapie przedwymiarowym, jak i egzekucyjnym), a także szczególne instrumenty pozwalające na pociągnięcie osób trzecich do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe. Korzystanie z nich następuje w sposób charakterystyczny dla prawa podatkowego, jest bowiem oparte na władztwie podatkowym i stosunku podporządkowania.

Wykonywanie władztwa ma charakter czynności z zakresu sfery *imperium* – por. Z. Niewiadomski, *Prawne formy działania administracji (w:) Z. Niewiadomski, Z. Cieślak, I. Lipowicz, G. Szpor (red.), Prawo administracyjne*, Warszawa 2005. W ramach tego obszaru państwo upoważnione jest do ingerencji w sferę praw jednostek, ma możliwość jednostronnego i władczego kształtowania sytuacji prawnej obywatela. Realizacja uprawnień państwa w ramach *imperium* zakłada konieczność istnienia podstawy prawnej dla dokonywanych czynności. Nie są to jednak normy prawa cywilnego, ponieważ państwo działając w sferze *imperium* nie powinno wkraczać w stosunki cywilnoprawne.

Działanie państwa w sferze *imperium* należy odróżnić od sfery *dominium*. W tym obszarze Skarb Państwa jako odrębny i równorzędny podmiot stosunków cywilnoprawnych działa w sferze obrotu gospodarczego. Zgodnie z art. 33 Kodeksu cywilnego Skarb Państwa jest osobą prawną. Dzięki przyznanej osobowości prawnej Skarb Państwa może występować w obrocie prawnym, z wykorzystaniem instrumentów prawa cywilnego. Właśnie jako osoba prawna Skarb Państwa występuje w stosunkach prawa prywatnego, wykonując swoje uprawnienia właścicielskie sfery *dominium*, pozbawione co do zasady cech działania publicznoprawnego *imperium*. – por. W. Szydło, *Reprezentacja Skarbu Państwa w zakresie gospodarowania nieruchomościami*, Wrocław 2010.

Odnosząc powyższe do analizowanej sprawy, wskazać należy, że państwo, działając w sferze władczej, jaką jest sfera *imperium*, nie powinno bez wyraźnej podstawy prawnej sięgać po środki charakterystyczne dla ochrony wiarygodności cywilnoprawnej. Dochodzenie należności publicznoprawnych przy wykorzystaniu skargi pauliańskiej prowadzi więc do zachwiania równowagi pomiędzy potrzebą ochrony interesu państwa, a potrzebą ochrony praw jednostki. W sytuacji, gdy państwo dysponuje możliwością korzystania ze środków szczegółowo uregulowanych w prawie daninowym nie może bez dostatecznego umocowania ustawowego wykorzystywać instytucji cywilnoprawnych dla realizacji swoich uprawnień władczych. Dlatego też, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, na podstawie treści normatywnej, jaką otrzymał art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego w drodze praktyki jego stosowania, doszło do nieuprawnionego rozszerzenia uprawnień państwa, co w konsekwencji skutkuje przyznaniem mu nadmiarowo uprzywilejowanej pozycji.

Znaczenie zaskarżonego przepisu narusza zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego prawa także z perspektywy gwarancji praw jednostki. W oparciu o literalne brzmienie art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego, obywatel może mieć uzasadnione przekonanie, że przepis ten znajduje zastosowanie wyłącznie do sfery stosunków cywilnoprawnych. Wskazuje na to jego jasna treść, a także umiejscowienie w przepisach prawa cywilnego, stanowiących odrębną gałąź prawa. Co więcej, obywatel zapoznając się z obecnie obowiązującymi przepisami prawa podatkowego dochodzi do przekonania, że jego ewentualna odpowiedzialność jako osoby trzeciej za zobowiązania podatnika może nastąpić w trybie i na zasadach wynikających z art. 107 Ordynacji Podatkowej i nast.

Mając na uwadze fakt, że w regulacji podatkowej nie ma odesłania do przepisów Kodeksu cywilnego, normujących instytucję skargi pauliańskiej, obywatel ma prawo oczekiwać, że konstrukcja ta nie będzie mechanicznie przenoszona dla celów prawa podatkowego.

W sytuacji, gdy obywatel dokonuje czynności prawnej z inną osobą, która to czynność następnie jest kwestionowana przez Skarb Państwa w drodze powództwa ze skargi pauliańskiej, nagle okazuje się, że może jednak zostać pociągnięty do odpowiedzialności. Z uzyskanego przez niego na podstawie czynności prawnej przedmiotu majątkowego może być bowiem prowadzona egzekucja na rzecz Skarbu Państwa. Niewykluczone, że doręczenie pozwu w sprawie cywilnej jest pierwszym momentem, w którym osoba trzecia dowiaduje się o tym, że art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego znajduje zastosowanie do ochrony należności publicznoprawnej, co przecież nie wynika wprost z przepisów prawa.

W tych okolicznościach Rzecznik Praw Obywatelskich pragnie zauważyć, że mamy do czynienia z naruszeniem bezpieczeństwa prawnego osoby trzeciej, działającej w charakterze uczestnika obrotu, która nabywa rzecz lub prawo majątkowe od podatnika. Zachwianie pewności prawa polega na tym, że państwo w sposób pozaustawowy stosuje wobec obywatela instytucję, mającą korzenie w zupełnie innej dziedzinie prawa, co prowadzi do tego, że obywatel wpada w pułapkę. Nie zmienia tego faktu okoliczność, że w judykaturze utrwalił się jednoznaczny sposób rozumienia art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego, ponieważ orzecznictwo zostało ukształtowane na gruncie innej regulacji prawnej i jednocześnie wykracza poza dopuszczalne granice stosowania analogii w prawie podatkowym. Zdaniem Rzecznika, orzecznictwo nie powinno w sposób dowolny kształtować treści obowiązujących norm, traktując je jako instrument do osiągnięcia celów w postaci przyznania dodatkowej ochrony interesu fiskalnego.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę na niepewność sytuacji, w jakiej znajduje się osoba trzecia, która dokonała czynności prawnej z podatnikiem w kontekście ograniczonych możliwości weryfikacji, czy dana czynność miała na celu pokrzywdzenie wierzyciela podatkowego. Stan świadomości osoby trzeciej jest przesłanką podmiotową zastosowania skargi pauliańskiej. Oznacza to, że wierzyciel powinien wykazać, że osoba trzecia wiedziała lub przy zachowaniu należytej staranności mogła się dowiedzieć, że dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzyciela. Ustawa wprowadza też szereg domniemań, np. jeżeli wskutek czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzyciela uzyskała korzyść majątkową osoba będąca w bliskim z nim stosunku, domniemywa się, że osoba ta wiedziała, iż dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzyciela (art. 527 § 3 Kodeksu cywilnego).

W sytuacji, gdy mamy do czynienia z należnościami publicznoprawnymi, osoba trzecia ma ograniczone możliwości dowiedzenia się, czy jej kontrahent działa

ze świadomością pokrzywdzenia wierzyciela. Wynika to z szerokiego zakresu obowiązywania tajemnicy skarbowej, o której mowa art. 293 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej. Dane objęte tajemnicą skarbową dotyczą informacji zawartych w deklaracjach podatkowych, innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów, aktach dokumentujących czynności sprawdzające, aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej oraz aktach postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, dokumentacji rachunkowej organu podatkowego; informacjach uzyskanych przez organy podatkowe z banków oraz z innych źródeł; informacjach uzyskanych w toku postępowania w sprawie zawarcia porozumień dotyczących ustalenia cen transakcyjnych.

Niezależnie od powyższego należy wskazać na okoliczność, że z uwagi na tzw. mechanizm samoobliczenia podatku w wielu przypadkach sam podatnik nie ma pewności, czy nie ciąży na nim obowiązek zapłaty podatku w dacie zawarcia transakcji z osobą trzecią. Dlatego też stan świadomości stron czynności prawnej nie powinien być uznawany za kryterium odpowiedzialności na gruncie podatkowym.

5.3 Naruszenie zasady powszechności ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych określonych w ustawie

Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, że treść normatywna wynikająca z art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego stoi w sprzeczności również z art. 84 Konstytucji RP, sytuującym zasadę powszechności ponoszenia danin publicznych określonych w ustawie.

W sferze prawa daninowego, szczególnie istotne jest, aby prawodawca określił w ustawie w sposób jasny i precyzyjny także katalog środków, z jakich może korzystać państwo przy dochodzeniu należności publicznoprawnych. Stworzenie odpowiednich gwarancji instytucjonalnych w obszarze prawa daninowego jest bardzo ważne z punktu widzenia jednostek poddanych władztwu podatkowemu. W tym sensie obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych związany jest z koniecznością wprowadzenia przez państwo takich środków, które zapewnią egzekwowanie od obywateli ich obowiązków fiskalnych i jednocześnie będą wynikać w sposób jednoznaczny z ustawy.

Zdaniem Rzecznika, nie do zaakceptowania jest stan, w którym na skutek praktyki orzeczniczej doszło do powszechnego stosowania na zasadzie analogii art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego w celu dochodzenia przez organy należności publicznoprawnych, w sytuacji gdy przepisy podatkowe nie przewidują odwołania się do regulacji cywilnoprawnych w tym zakresie. W myśl art. 84 Konstytucji RP, państwo powinno zadbać o to, aby stworzyć w ustawie odpowiednie instytucje, służące realizacji obowiązku

ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Bez precyzyjnego określenia sposobu egzekwowania nałożonych przez państwo obowiązków, nie jest bowiem możliwe realizowanie praw obywateli.

W tym kontekście Rzecznik Praw Obywatelskich upatruje naruszenie zasady powszechności ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych określonych w ustawie. W ocenie Rzecznika znaczenie normatywne, jakie zostało nadane art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego, doprowadziło do wykreowania, nieznanymi regulacjom podatkowym, gwarancji instytucjonalnych dla Skarbu Państwa dochodzącego należności publicznoprawnych.

Jeżeli w dziedzinie opartej na władztwie podatkowym i stosunku podporządkowania, ustawodawca nie widzi potrzeby wprowadzenia regulacji (o czym szerzej była mowa w pkt 5.1 niniejszego wniosku) i jednocześnie powołuje się na praktykę orzeczniczą dopuszczającą stosowanie na zasadzie analogii *legis* cywilnoprawnej instytucji skargi pauliańskiej do dochodzenia należności publicznoprawnych, to mamy do czynienia z przekroczeniem realizacji uprawnień władczych państwa, o których mowa w art. 84 Konstytucji RP.

Reasumując, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich instytucja skargi pauliańskiej nie jest dostosowana do specyfiki stosunków podatkowych. Jej sztuczne przeniesienie na grunt prawa publicznego narusza standardy konstytucyjne określone w art. 2 Konstytucji RP oraz w art. 84 Konstytucji RP.

Mając na uwadze powyższe, wnoszę jak w *petitum* wniosku.

Załączniki:

- 4 odpisy wniosku