



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa, 25 stycznia 2016 r.

Adam Bodnar

V.511.645.2015.EG

Pan
Paweł Szalamacha
Minister Finansów

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

W nawiązaniu do skarg obywateli kierowanych do mojego Biura, pragnę uprzejmie zwrócić uwagę na zagadnienie o charakterze generalnym, dotyczące podstaw prawnych dochodzenia przez Skarb Państwa należności publicznoprawnych na drodze skargi pauliańskiej.

Instytucja roszczenia pauliańskiego (*actio pauliana*) została uregulowana w art. 527 i nast. ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r., poz. 121 z późn. zm. – dalej: „kc”). Stosownie do treści art. 527 § 1 kc w sytuacji, gdy skutek 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.

Z napływających do mnie sygnałów wynika, że w praktyce organy podatkowe coraz częściej decydują się na wnoszenie pozwów do sądów powszechnych w celu uznania czynności prawnej dokonanej przez podatnika z osobą trzecią za bezskuteczną w stosunku do Skarbu Państwa. Zwykle chodzi o uznanie bezskuteczności darowizny istotnych składników majątku dokonanej przez podatnika na rzecz członków jego najbliższej rodziny. W przypadku uzyskania korzystnego wyroku sądowego, organy podatkowe mogą prowadzić egzekucję z przedmiotów majątkowych przekazanych przez podatnika osobom trzecim, z pierwszeństwem przed innymi wierzycielami.

Kwestia dopuszczalności stosowania konstrukcji cywilistycznej skargi pauliańskiej dla ochrony należności publicznoprawnych była przedmiotem orzecznictwa sądów powszechnych oraz Sądu Najwyższego (dalej: „SN”).

Początkowo przyjmowano, że nie jest możliwe udzielenie ochrony wierzycielowi w razie niewypłacalności dłużnika, jeżeli wierzytelność Skarbu Państwa wynika z decyzji organu podatkowego – por. np. 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).

W późniejszym orzecznictwie pogląd ten został zasadniczo zmodyfikowany w ten sposób, że uznano za dopuszczalną drogę sądową w sprawach, w których Skarb Państwa domaga się ochrony należności publicznoprawnych – por. postanowienie SN z dnia 16 kwietnia 2002 r. (sygn. akt V CK 41/02), uchwała SN z dnia 11 kwietnia 2003 r. (sygn. akt III CZP 15/03), uchwała SN w składzie siedmiu sędziów z dnia 12 marca 2003 r. (sygn. akt III CZP 85/02), wyroki SN z dnia 13 maja 2005 r. (sygn. akt I CK 677/04), z dnia 27 lipca 2006 r. (sygn. akt III CSK 57/06), z dnia 28 października 2010 r. (sygn. akt II CSK 227/10), z dnia 1 czerwca 2011 r. (sygn. akt II CSK 513/10).

Istotny wpływ na ukształtowanie się nowej linii orzeczniczej miał wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 lipca 2000 r. (sygn. akt SK 12/99), w którym stwierdzono, iż art. 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (ówczesny Dz. U. 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 Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.). Pomimo tego, że przywołane orzeczenie nie dotyczyło wprost problematyki dochodzenia przez Skarb Państwa należności podatkowych na drodze skargi pauliańskiej (tylko oceny dopuszczalności drogi sądowej co do roszczenia studenta przeciwko uczelni o zapłatę odsetek od niewypłaconego w terminie stypendium, nagrody rektorskiej oraz zapomogi), stało się jednak fundamentalną wytyczną dla szerokiego rozumienia sprawy cywilnej.

Aktualnie zagadnienie dopuszczalności drogi sądowej w sprawie skargi pauliańskiej dla ochrony wierzytelności publicznoprawnych, choć jest już przedmiotem ugruntowanej linii orzeczniczej, konsekwentnie poddawane jest krytycznej ocenie ze strony doktryny – przykładowo: glosa M. Jasińskiej do postanowienia SN z dnia 13 maja 2003 r. (sygn. akt V CK 63/02) oraz do uchwały SN z dnia 12 marca 2003 r. (sygn. akt III CZP 85/02), glosa P. Machnikowskiego do postanowienia SN z dnia 16 kwietnia 2002 r. (sygn. akt V CK 41/02), a także B. Brzeziński, M. Kalinowski, „Dopuszczalność stosowania skargi pauliańskiej do należności podatkowych”, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* 2/2015 oraz P. Machnikowski (red.), „Kodeks cywilny. Komentarz”, Warszawa 2014, s. 1015.

W tym kontekście pragnę przedstawić wątpliwości, jakie pojawiły się również z punktu widzenia organu stojącego na straży wolności i praw obywatelskich w zakresie normatywnych podstaw do stosowania art. 527 i nast. kc w celu dochodzenia przez Skarb Państwa należności publicznoprawnych.

Stanowisko prezentowane w późniejszym orzecznictwie zakłada, że wierzytelność publicznoprawna może być objęta konstrukcją skargi pauliańskiej w drodze zastosowania *analogii legis* – por. wyrok SN z dnia 28 października 2010 r. (sygn. akt II CSK 227/10). Jak wiadomo, wybór analogii prowadzi do rozszerzania zakresu normy, poza przypadki, które są w niej wyraźnie wskazane. 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 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm. – dalej: „op.”).

Zważywszy, że prawo podatkowe jest prawem ingerencyjnym, w świetle przywołanej zasady, możliwość stosowania analogii powinna być dopuszczalna tylko na korzyść podatnika.

Nie bez znaczenia jest również to, że organy podatkowe mogą pociągnąć osoby trzecie do odpowiedzialności na podstawie przepisów Działu III, Rozdział 15, art. 107 op i nast. Przywołane przepisy przewidują odrębną i wyczerpującą regulację. W tym kontekście, podnoszona w orzecznictwie okoliczność, że katalog czynności możliwych do podjęcia przez organy w oparciu o przepisy op, nie zapewnia takiej ochrony, jaką pokrzywdzony wierzyciel może uzyskać na podstawie art. 527 kc, nie może uzasadniać konieczności odwołania się do analogii. Analogia w prawie podatkowym może co najwyżej uzupełniać luki konstrukcyjne (techniczne) uniemożliwiające właściwe stosowanie prawa podatkowego. Nie powinna natomiast zmierzać do kreowania nowych uprawnień, których nie przewidziano wprost przepisami ustaw podatkowych.

Podatnik ma prawo oczekiwać, że brak regulacji zapewniających organom podatkowym efektywną ochronę, nie będzie korygowany poprzez odwoływanie się do analogii, która w konsekwencji prowadzi do niekorzystnego dla obywatela skutku. Poza tym, ukształtowanie uprawnień organów podatkowych powinno być jasne

i zrozumiałe, a przede wszystkim powinno wynikać z przepisów, a nie z orzeczeń sądowych.

Inną kwestią, na którą pragnę zwrócić uwagę, jest koncepcja zakładająca postrzeganie należności publicznoprawnej jako wierzytelności. Wierzytelność rozumiana jest jako prawo podmiotowe. Określa sytuację prawną podmiotu, na którą składa się pewien zespół powiązanych ze sobą uprawnień, roszczeń, kompetencji. W literaturze 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.

Jak wskazuje B. Brzeziński oraz M. Kalinowski we wspomnianym wyżej artykule „Dopuszczalność stosowania skargi pauliańskiej do należności podatkowych”, trudno uznać, że w tym przypadku mamy do czynienia z wierzytelnością rozumianą jako prawo podmiotowe. W treści prawa organu do otrzymania kwoty podatku nie można doszukać się uprawnień, składających się na prawo podmiotowe. Nie jest bowiem dopuszczalne zrzeczenie się należności podatkowej, przeniesienie na inny podmiot uprawnienia do otrzymania podatku. Prowadzi to do stwierdzenia, że organ podatkowy jest zobowiązany do egzekwowania należności publicznoprawnej.

Mając na uwadze powyższe, stosownie do treści art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2014 r., poz. 1648 z późn. zm.), zwracam się z uprzejmą prośbą do Pana Ministra o zajęcie stanowiska wobec zasygnalizowanych przeze mnie wątpliwości, także pod kątem ewentualnych zmian legislacyjnych.

Podpis na oryginale