

ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATKOWA PODATNIKA I JEGO MAŁŻONKA

Centralną postacią stosunku prawnopodatkowego jest podatnik, na nim skupiają się główne obowiązki publicznoprawne, w szczególności ciąży na nim obowiązek podatkowy i to on musi zapłacić podatek. Bez znaczenia jest przy tym, czy w wyniku zapłaty podatku majątek podatnika bądź też jego dochody zostaną uszczuplone (jak to ma miejsce w przypadku podatków bezpośrednich), czy też materialny ciężar podatku zostanie przerzucony na inny podmiot niż ten, który formalnie podatek uiszczył (jak to ma miejsce w przypadku podatków pośrednich)¹. Podatnik, biorąc udział w postępowaniu podatkowym, ma ściśle określony wpływ na realizację – przebieg, a częściowo i sposób² wykonania zobowiązania podatkowego. Odpowiedzialność podatnika stanowi następstwo tegoż wpływu, sprowadza się bowiem do odpowiedzialności za jego własne działanie bądź zaniechanie w wykonaniu zobowiązania podatkowego.

Ordynacja podatkowa w art. 26 kreuje odpowiedzialność podatnika w najdalej idącym kształcie – odpowiedzialności osobistej i nieograniczonej. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu, podatnik odpowiada za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki całym swoim majątkiem. Gwarancję spełnienia świadczenia podatkowego przez podatnika stanowi zatem ogół aktywów składających się na jego teraźniejszy i przyszły majątek. Pojęcie majątku nie zostało w przepisach wprost sformułowane, niemniej jednak nie nasuwa żadnych wątpliwości, iż jako majątek należy rozumieć ogół praw majątkowych przysługujących danemu podmiotowi, a w szczególności prawo własności podatnika do rzeczy ruchomych i nieruchomości oraz wszelkie inne prawa majątkowe mu przysługujące³. Nieograniczona odpowiedzialność osobista cechuje się zaś tym, że egze-

¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe II. Część szczegółowa*, Warszawa 1998, s. 22.

² Zgodnie z art. 61 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2002 r., nr 8, poz. 60 ze zm.) zapłata podatków przez podatników prowadzących działalność gospodarczą i obowiązanych do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów następuje w formie polecenia przelewu, co wyłącza wybór gotówkowej, względnie innej bezgotówkowej formy płatności podatku.

³ Termin „majątek” zawsze występuje w powiązaniu z oznaczonym podmiotem. Pojęcie majątku występuje w dwóch znaczeniach, węższym – dla oznaczenia ogółu aktywów przysługujących określonej osobie (bez pasywów) oraz szerszym – dla oznaczenia ogółu aktywów i pasywów, czyli praw i obowiązków majątkowych danego podmiotu; szerzej na ten temat M. Bednarek, *Mienie. Komentarz do art. 44-553 Kodeksu cywilnego*, Kraków 1997, s. 30.

kucja należności podatkowych skierowana może być do całego majątku podatnika. Art. 29 Ordynacji podatkowej rozszerza odpowiedzialność podatnika w przypadku, kiedy pozostaje on w związku małżeńskim. Odpowiedzialność podatnika pozostającego w związku małżeńskim za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki obejmuje nie tylko jego majątek odrębny (osobisty), ale także majątek wspólny podatnika i jego małżonka. Pozostający z podatnikiem we wspólności majątkowej małżonek nie jest odpowiadającą za zobowiązania podatkowe solidarnie z podatnikiem osobą trzecią, a co się z tym wiąże – nie jest stroną odrębnego postępowania podatkowego. Skoro odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe – w trakcie trwania małżeństwa podatnika – obejmuje również majątek wspólny podatnika i jego małżonka, rozstrzygnięcie o odpowiedzialności podatnika bezpośrednio dotyczy także i małżonka tego podatnika. Regulacja ta sprowadza się do obciążenia małżonka pozostającego z podatnikiem we wspólności majątkowej obowiązkiem znoszenia egzekucji skierowanej do majątku wspólnego. Tym samym ustawodawca, nie traktując pozostającego z podatnikiem we wspólności majątkowej małżonka jako podmiotu stosunku prawnopodatkowego, ukształtował *de facto* jego odpowiedzialność podatkową. Odpowiedzialność ta dotyczy wynikających ze zobowiązań podatkowych podatków, a zatem jest szersza niż odpowiedzialność osób trzecich, obejmująca wyłącznie zaległości podatkowe podatnika⁴.

Nie sposób w tym miejscu nie odnieść się do kwestii egzekucji zobowiązań podatkowych z majątku wspólnego. Odniósł się do nich Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 18 stycznia 2006 r. w sprawie II FSK 146/05 (niepubl.), stwierdzając, iż zasady jej prowadzenia określają przepisy rozdziału 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁵, a w szczególności art. 26 § 1 – § 4 tej ustawy, stanowiąc, że wierzyciel, będący jednocześnie organem egzekucyjnym, przystępuje z urzędu do egzekucji na podstawie wystawionego przez siebie tytułu wykonawczego sporządzonego według ustalonego w drodze rozporządzenia Ministra Finansów wzoru. Wzór ten zawiera treść określoną w art. 27 § 1 ustawy, a brak chociażby jednego z elementów wskazanych w art. 27 § 1 ustawy powoduje niedopuszczalność egzekucji. Jednym z tych elementów tytułu wykonawczego jest wskazanie podmiotu, na którego tytuł jest wystawiony i do którego skierowana jest egzekucja administracyjna. Ustawodawca w art. 27 § 1 pkt 2 ustawy używa w tym zakresie sformułowania „wskazanie imienia i nazwiska lub firmy zobowiązanego i jego adresu”. Definicję zobowiązanego zamieszczono w art. 1a pkt 20 ustawy. W myśl tej definicji zobowiązanym jest między innymi osoba fizyczna, która nie wykonała w terminie obowiązku o charakterze pieniężnym. Oznacza to, że zobowiązanym z tytułu zobowiązania podatkowego jest podatnik. Ponieważ małżonek podatnika odpowiada za zobowiązanie podatkowe małżonka majątkiem wspólnym, ustawodawca w art. 27c ustawy ustalił zasadę, że w takim przypadku wierzyciel wystawia tytuł wykonawczy na oboje małżonków. Jest rzeczą oczywistą, że małżonek odpowiadający za zaległość po-

⁴ A. Sarna, *Odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe w ordynacji podatkowej*, Monitor Podatkowy z 1998 r., nr 3, s. 67.

⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2002 r., nr 110, poz. 968 ze zm.

datkową małżonka będącego podatnikiem nie jest zobowiązany jako podatnik, stąd też osobiście nie odpowiada za zobowiązanie podatkowe. Jego zobowiązanie wynika z długu małżonka-podatnika i ograniczone jest do odpowiedzialności z majątku wspólnego.

Egzekwowanie należnego podatku z majątku wspólnego podatnika i jego małżonka, co do zasady, znajduje uzasadnienie. Zgodnie z art. 31 k.r. i o.⁶ z chwilą zawarcia małżeństwa, z mocy ustawy powstaje między małżonkami wspólność majątkowa, obejmująca cały ich dorobek, chyba że przyszli małżonkowie (nupturienci) w umowie majątkowej przed zawarciem związku małżeńskiego przyjęli ustrój rozdzielności majątkowej (art. 47 k.r. i o.). Ustrój wspólności ustawowej istnieje przez cały czas trwania małżeństwa, chyba że małżonkowie zawrą umowę majątkową ustanawiającą ustrój rozdzielności małżeńskiej, ustanowiony zostanie przez sąd przymusowy ustrój rozdzielności majątkowej (art. 52 k.r. i o.), jeden z małżonków zostanie ubezwłasnowolniony lub ogłoszona zostanie jego upadłość (art. 53 k.r. i o.) oraz, gdy uprawomocni się orzeczenie sądu o separacji. Zauważenia wymaga, że z dniem 20 stycznia 2005 r. w miejsce przewidzianego do tej daty unormowaniem art. 52 k.r.o. powództwa o zniesienie przez sąd ustroju wspólności majątkowej ustawowej, względnie umownej, wprowadzono żądanie ustanowienia przez każdego z małżonków ustroju rozdzielności majątkowej, przy czym skoro zniesienie wspólności majątkowej jest skutkiem ustanowienia rozdzielności majątkowej, a określenie „ustanowienie rozdzielności majątkowej” (o którym mowa w art. 52 k.r.o.) jest w istocie tylko pozytywnym określeniem „zniesienia wspólności majątkowej” i że dawna instytucja zniesienia przez sąd wspólności majątkowej w zasadzie odpowiada obecnej instytucji ustanowienia przez sąd rozdzielności majątkowej, przez „zniesienie przez sąd wspólności majątkowej”, o którym mowa w obowiązujących przepisach, można rozumieć „ustanowienie przez sąd rozdzielności majątkowej”⁷, w konsekwencji czego, mimo nowelizacji art. 52 k.r.o., aktualność zachował art. 29 § 2 pkt. 2 k.r.o., zgodnie z którym skutki prawne ograniczenia, zniesienia, wyłączenia lub ustania wspólności majątkowej nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem:

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

Szczególnie istotne przy tym jest, iż skutki prawne ograniczenia, zniesienia lub wyłączenia ustawowej wspólności majątkowej nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem ustanowienia rozdzielności majątkowej (zniesienia wspólności majątkowej prawomocnym orzeczeniem sądu). Przy czym do dnia 31 grudnia 2002 r. o zasadzie określonej w art. 29 § 2 pkt. 2 Ordynacji podatkowej odpowiedzialności decy-

⁶ Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy, Dz. U. nr 9, poz. 59 ze zm., zwana dalej k.r. i o.

⁷ M. Sychowicz, *Przymusowy małżeński ustrój majątkowy*, „Przegląd Sądowy” 2006, nr 1, s. 23.

dawała data uprawomocnienia się orzeczenia sądu w przedmiocie zniesienia wspólności majątkowej, a nie wskazana w wyroku data jej zniesienia⁸. Dopiero od 1 stycznia 2003 r. zniesienie wspólności majątkowej na gruncie przepisów Ordynacji podatkowa wywołuje tożsame skutki z tymi, jakie orzeczenie to wywołuje w sferze prywatnoprawnej, tj. od dnia wskazanego w prawomocnym orzeczeniu znoszącym wspólność majątkową. Jeśli zatem w orzeczeniu znoszącym wspólność majątkową wskazana zostanie data tego zniesienia, to zgodnie ze znowelizowanym art. 29 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej, ta właśnie data będzie miała znaczenie, o ile wyrok ten stanie się wyrokiem prawomocnym⁹.

Zauważyć także należy, iż w przypadku, kiedy małżonkowie ograniczyli bądź wyłączyli ustrój wspólności majątkowej małżeńskiej, małżonek podatnika odpowiada za zobowiązania podatkowe podatnika jako osoba trzecia, na zasadach przewidzianych w art. 111 Ordynacji podatkowej. Nieograniczona i osobista odpowiedzialność podatkowa stwarza możliwość egzekwowania należności podatkowych ze wszystkich rzeczy, a także praw majątkowych przysługujących podatnikowi nie tylko w danej chwili, ale i w przyszłości. Wszczęcie egzekucji zobowiązań podatkowych w stosunku do podatnika, jak już to wyżej podkreślono, nie wymaga wydania decyzji o jego odpowiedzialności podatkowej, także w przypadku kiedy skierowana jest do majątku wspólnego podatnika i jego małżonka. Sytuacja ulega jednakże zmianie, kiedy podatnik i jego małżonek nie pozostają we wspólności majątkowej małżeńskiej, bądź wprowadzie pozostają we wspólności, ale ograniczonej. W takim przypadku bowiem – zgodnie z art. 111 § 4 Ordynacji podatkowej – małżonek podatnika będzie ponosił odpowiedzialność za zaległości podatkowe podatnika jako osoba trzecia. Zatem niezbędne stanie się wydanie decyzji o jego odpowiedzialności podatkowej. Art. 29 reguluje wyłącznie odpowiedzialność osoby pozostającej w związku małżeńskim. W konsekwencji zatem z chwilą ustania związku małżeńskiego odpadają przesłanki odpowiedzialności z art. 29 Ordynacji podatkowej. Po ustaniu związku małżeńskiego wskutek rozwodu, należności podatkowe podatnika mogą być egzekwowane od rozwiedzionego małżonka jako osoby trzeciej (art. 110 Ordynacji). Natomiast w przypadku, kiedy małżeństwo ustało wskutek śmierci jednego z małżonków, pozostały przy życiu małżonek może ponosić odpowiedzialność podatkową wyłącznie jako następcą prawny podatnika (art. 97 Ordynacji). Po śmierci jednego z małżonków nie ma już bowiem możliwości zaspokojenia z majątku wspólnego. Z chwilą śmierci jednego z małżonków ich wspólność majątkowa małżeńska, ukształtowana jako wspólność łączna, przestaje istnieć, a w jej miejsce powstaje współwłasność w częściach ułamkowych. Odpowiedzialność małżonka zmarłego podatnika jako spadkobiercy aprobejaco przyjmowana była tak w orzecznictwie, jak i doktrynie już na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych¹⁰. Stanowisko takie jako właściwe,

⁸ Art. 29 § 2 Ordynacji podatkowej w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2003 r. stanowił, iż skutki prawne ograniczenia, zniesienia lub wyłączenia wspólności majątkowej nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych **przed dniem uprawomocnienia się wyroku** o zniesieniu wspólności majątkowej małżeńskiej.

⁹ Wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 2005 r. w sprawie FSK 2103/04, niepubl.

¹⁰ Wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 1984 roku w sprawie o sygn. akt II S.A. 1899/83, POP z 1992 r., z. 2, poz. 47; A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Toruń 1996, s. 31; A. Mariański, *Odpowiedzialność za zobowiązania podatnika, płatnika, inkasenta w prawie polskim*, Warszawa 1999, s. 34.

a przede wszystkim zgodne z systemem prawa cywilnego, nie straciło na aktualności także na gruncie Ordynacji podatkowej.

Problemy związane z nakładaniem się podstaw odpowiedzialności pojawiają się w przypadku orzeczenia, w istocie uprawomocnienia się wyroku rozwodowego w czasie postępowania podatkowego. Różny zakres przedmiotowy odpowiedzialności determinuje w tym przypadku konieczność ustalenia, czy dana osoba ma odpowiadać jeszcze jako małżonek, czy już jako rozwiedziony małżonek. Wydaje się, że skoro do wszczęcia postępowania w stosunku do pozostającego z podatnikiem we wspólności majątkowej małżonka nie jest konieczne wydanie decyzji, a nie wdrożono odpowiedzialności małżonka przed uprawomocnieniem się wyroku rozwodowego, organ podatkowy, podejmując czynności egzekucyjne po uprawomocnieniu się rozwodu, zobowiązany jest stosować przepisy dotyczące odpowiedzialności rozwiedzonego małżonka. Reguła ta znajduje powszechne zastosowanie na gruncie prawa procesowego, nie ulega bowiem wątpliwości, iż podstawą rozstrzygnięcia jest stan istniejący w chwili wydania orzeczenia w sprawie¹¹. Natomiast problem komplikuje się, gdy wdrożono egzekucję w stosunku do majątku wspólnego małżonków, a w trakcie prowadzenia postępowania egzekucyjnego uprawomocniło się orzeczenie rozwodowe. Wydaje się, iż należy przyjąć za uzasadniony w tym przypadku nadal reżim odpowiedzialności określony w art. 29 Ordynacji podatkowej, a w konsekwencji dalsze traktowanie – do czasu zakończenia postępowania egzekucyjnego, rozwiedzonego już małżonka, tak jak małżonka podatnika pozostającego z nim we wspólności majątkowej¹². Odpowiedzialność uregulowana w art. 29 Ordynacji podatkowej nakłada na małżonka podatnika obowiązek znoszenia egzekucji z majątku wspólnego. Wprawdzie z chwilą ustania wspólności ustawowej małżonków ustaje również co do zasady odpowiedzialność z majątku wspólnego za długi jednego z nich, niemniej jednak w wyżej opisanym stanie faktycznym doszło już nie tylko do ukształtowania się odpowiedzialności podatkowej podatnika z majątku wspólnego, ale także do powstania tytułu wykonawczego, uprawniającego do prowadzenia egzekucji z majątku wspólnego podatnika i jego małżonka oraz realizacji tegoż tytułu przejawiającej się w zajęciu składników majątku wspólnego. *De facto* zatem małżonek podatnika poniósł już odpowiedzialność podatkową, która nie została jeszcze wyegzekwowana. Czynność ta, na tym etapie postępowania egzekucyjnego, nie może już być w żadnym wypadku niwelowana *ex post* przez zmianę statusu małżonka podatnika.

¹¹ Na gruncie przepisów procedury cywilnej regułę tę wprowadza art. 316 k.p.c.

¹² A. Mariański, *Odpowiedzialność małżonka i rozwiedzonego małżonka podatnika (płatnika, inkasenta) za zobowiązania podatkowe na gruncie Ordynacji podatkowej*, „Palestra” 2002, nr 2-3, s. 16.