

Chrystian Szpilski
Uniwersytet Wrocławski
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
ORCID: 0009-0007-1912-8337

Subsydiarny charakter odpowiedzialności podatkowej osób trzecich w podatku dochodowym od osób prawnych a bezskuteczność egzekucji wobec dłużnika pierwotnego

Subsidiary nature of third-party tax liability in corporate income tax and the ineffectiveness of enforcement against the primary debtor

Streszczenie

Przedmiotem niniejszej publikacji jest próba ustalenia właściwego znaczenia pojęcia częściowo i całkowicie bezskutecznej egzekucji w kontekście orzekania przez organy podatkowe o solidarnej odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatnika podatku CIT, dokonanej przede wszystkim przez pryzmat ukształtowanej linii orzeczniczej sądów administracyjnych. Przepisy ordynacji podatkowej przewidują instytucję odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Ze względu na posiłkowy charakter odpowiedzialności osób trzecich na organach podatkowych spoczywa obowiązek wykazania, że dłużnik pierwotny – podatnik podatku dochodowego od osób prawnych – jest definitywnie niezdolny do realizacji ciążącego na nim obowiązku zapłaty podatku i stan ten należy przyjąć jako pozytywną przesłankę o obligatoryjnym stwierdzeniu bezskuteczności egzekucji. W sytuacji bowiem, gdy odpowiedzialność podatkowa osób trzecich warunkowana jest bezskutecznością egzekucji należności podatkowej, kluczowe jest zbadanie i poznanie pojęcia częściowej i całkowitej bezskuteczności egzekucji.

Słowa kluczowe

postępowanie administracyjne, decyzja administracyjna, odpowiedzialność podatkowa osób trzecich, bezskuteczność egzekucji

Abstract

The subject of this publication is an attempt to determine the proper meaning of the concepts of partially and completely ineffective enforcement in the context of tax authorities ruling on the joint and several liability of third parties for the tax obligations of a corporate income tax (CIT) taxpayer. This analysis is primarily conducted through the lens of established administrative court jurisprudence. The provisions of the Tax Ordinance provide for the institution of third-party liability for the tax obligations of corporate income taxpayers. Due to the subsidiary nature of third-party liability, tax authorities are obliged to demonstrate that the primary debtor – the corporate income tax taxpayer – is definitively unable to fulfill their tax payment obligation. This

state must be regarded as a positive prerequisite for the mandatory determination of enforcement ineffectiveness. Since third-party tax liability is conditioned upon the ineffectiveness of tax debt enforcement, it is crucial to examine and understand the concepts of partial and complete enforcement ineffectiveness.

Keywords

administrative proceedings, administrative decision, third-party tax liability, ineffectiveness of enforcement

Wstęp

Celem przedmiotowego artykułu jest przeprowadzenie analizy instytucji odpowiedzialności podatkowej osób trzecich w podatku dochodowym od osób prawnych w kontekście subsydiarności jej zastosowania. Przede wszystkim położono w artykule nacisk na identyfikację problematyki praktycznego rozstrzygania co do zaistnienia częściowo lub całkowicie bezskutecznej egzekucji w sprawach, gdzie dłużnikiem pierwotnym jest podatnik podatku dochodowego od osób prawnych, a w rezultacie o możliwości zastosowania przez organy podatkowe instytucji odpowiedzialności osób trzecich. Zasadniczym pytaniem badawczym stawianym w artykule jest to, czy stwierdzenie bezskuteczności egzekucji wobec dłużnika pierwotnego podatku dochodowego od osób prawnych jest warunkiem *sine qua non* dla zastosowania instytucji odpowiedzialności osób trzecich.

Tezą niniejszego artykułu jest stwierdzenie, że ze względu na subsydiarny charakter odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych uprzednie stwierdzenie częściowej lub całkowitej bezskuteczności egzekucji wobec dłużnika pierwotnego stanowi niezbędny i obligatoryjny warunek zastosowania tej instytucji prawa podatkowego.

Podatek dochodowy od osób prawnych, nazywany również podatkiem CIT¹, swoje podstawy znajduje przede wszystkim, jak każdy podatek, w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.² oraz w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³. Zakres podmiotowy ustawy ustawodawca określa w art. 1 ust. 1 u.p.d.o.p., wskazując na krąg podmiotów objętych podatkiem CIT jako osoby prawne oraz spółki kapitałowe w organizacji. W dalszej części art. 1 u.p.d.o.p. ustawodawca wskazuje, że obok osób prawnych i spółek kapi-

¹ Z ang. *Corporate Income Tax* – dalej jako podatek CIT.

² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483).

³ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805), dalej jako u.p.d.o.p.

tałowych w organizacji przepisy u.p.d.o.p. mają również zastosowanie do szeregu innych podmiotów, enumeratywnie wymienionych przez ustawodawcę w omawianym artykule. Można w tym miejscu wyszczególnić grupy podmiotów, do których przepisy u.p.d.o.p. będą mieć zastosowanie i są to: spółki komandytowe, w tym komandytowo-akcyjne, określone ustawą spółki jawne, fundacje rodzinne w organizacji, a także spółki niemające osobowości prawnej, lecz mające siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania. Jak wskazują przedstawiciele doktryny, takie określenie zakresu podmiotowego u.p.d.o.p. jest konieczne ze względu na treść art. 217 Konstytucji RP, który stanowi, że nakładanie podatków odbywać się może wyłącznie w drodze ustawy, jaką jest u.p.d.o.p.⁴ Ustawa zasadnicza stanowi również, że ustawa nakładająca podatki musi określać przedmiot opodatkowania i stawki podatkowe, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków. Przedmiotem regulacji u.p.d.o.p. są więc co do zasady oraz z wyjątkami określonymi w tym akcie prawnym dochody osiągane przez podmioty omawiane powyżej. Podatek dochodowy od osób prawnych jest podatkiem dochodowym w tym sensie, że jego wysokość ustalana jest od podstawy opodatkowania stanowiącej nadwyżkę przychodów nad kosztami podatkowymi. Taka konstrukcja podatku CIT znajduje odzwierciedlenie przede wszystkim w art. 1 i 7 u.p.d.o.p.

W toku prowadzonych badań wykorzystano metody analizy dogmatyczno-prawnej w zakresie przepisów prawa podatkowego i poglądów doktryny prezentowanych w literaturze, a także wykorzystano metodę analizy orzecznictwa sądów administracyjnych ze szczególnym uwzględnieniem poglądów wyrażanych przez Naczelny Sąd Administracyjny.

1. Charakterystyka podatku CIT jako należności publicznoprawnej

Luka w podatku CIT – rozumiana jako należności pozostałe do zapłaty ogółem na rzecz Skarbu Państwa – od lat utrzymuje się na jednym z najwyższych poziomów, a większe są wyłącznie zaległości z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Na koniec 2023 r. należności pozostałe do zapłaty na rzecz

⁴ W. Dmoch, *Art. 1. Zakres podmiotowy i przedmiotowy*, [w:] W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, wyd. 10, Warszawa 2022, Legalis/el.

Skarbu Państwa z tytułu podatku CIT wyniosły 9 914 332 000 złotych wobec kwoty 4 922 130 000 złotych na koniec 2022 r.⁵ Oznacza to, że w przeciągu roku luka w podatku CIT wzrosła ponad dwukrotnie, ponieważ o 4 992 202 000 złotych. Nagły wzrost zaległych zobowiązań podatników z tytułu podatku CIT może spowodować znaczny wzrost postępowań w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatników z tytułu podatku CIT.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1977 r. Ordynacja podatkowa dopuszcza na kanwie przepisów rozdziału 15 działu III o.p. sytuację, w której do odpowiedzialności za zapłatę należności podatkowych podatnika podatku dochodowego od osób prawnych subsydiarnie pociągnięci zostaną osoby enumeratywnie wskazane w przepisach tego rozdziału⁶. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich ma bezspornie charakter subsydiarny, a zastosowanie tej instytucji o.p. wymaga wydania w tym przedmiocie decyzji administracyjnej przez organ podatkowy⁷.

Jak uznaje się w nauce prawa, nie może istnieć odpowiedzialność podatkowa bez zobowiązania podatkowego⁸. Stosownie do treści art. 5 o.p. zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że z kolei zobowiązanie podatkowe nie może istnieć bez obowiązku podatkowego, określonego w art. 4 o.p., a rozumiane go jako wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Zobowiązanie podatkowe będzie zatem stanowiło indywidualną konkretyzację obowiązku podatkowego określonego podatnika.

Podatnik ponosi więc odpowiedzialność podatkową z tytułu swoich zobowiązań podatkowych, którą należy rozumieć jako uprawnienie wierzyciela podatkowego do żądania zapłaty określonych podatków od zobowiązanych do tego podmiotów, a w razie braku zapłaty możliwość stosowania określonych metod przymusu w celu wyegzekwowania należności⁹. Zgodnie z art. 26 o.p. odpowiedzialność podatkowa

⁵ M. Rojek, *Zaległości budżetowe*, <https://www.gov.pl/web/finanse/zaleglosci-budzetowe> [dostęp: 29.04.2024].

⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1977 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383), dalej o.p.

⁷ A. Mariański, *Art. 108. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej*, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2023, Legalis/el.

⁸ M. Niezgódka-Medek, *Art. 5. Zobowiązanie podatkowe*, [w:] S. Babiarz et al., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2024, LEX/el.

⁹ L. Etel, *Art. 24. Określenie wysokości straty podatnika*, [w:] R. Dowgier et al., *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, Warszawa 2024, LEX/el.

podatnika ma charakter nieograniczony, adresowana jest bowiem do całości majątku podatnika. Z zastrzeżeniami przepisów odrębnych odpowiedzialność podatkowa nie będzie ograniczona kwotowo¹⁰.

Posiłkowy charakter odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatnika podatku od osób prawnych, płynący z normy zawartej w art. 108 o.p., wymaga przed podjęciem decyzji o odpowiedzialności tych osób, podjęcia przez organ podatkowy próby przymusowej realizacji zobowiązania podatnika w drodze egzekucji administracyjnej, która musi okazać się bezskuteczna¹¹.

Termin bezskuteczności egzekucji był na przestrzeni lat przedmiotem licznych rozważań tak judykatury, jak i doktryny. Ze względu na swoje niedookreślone wprost w przepisach prawa znaczenie był on różnie interpretowany przez sądy administracyjne oraz autorów literatury przedmiotu. Precyzyjne zdefiniowanie tego terminu jest jednak w procesie orzekania o odpowiedzialności osób trzecich kluczowym elementem pozwalającym na skonstruowanie prawidłowej decyzji administracyjnej. Jednocześnie błędna wykładnia przepisów o.p. w tym zakresie może doprowadzić do uchylecia potencjalnych decyzji o odpowiedzialności osób trzecich. Dla prawidłowego stosowania przepisów o.p. w zakresie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich niezbędne jest zatem dogłębne zrozumienie posiłkowego i akcesoryjnego charakteru tej instytucji.

2. Subsidiarność i akcesoryjność odpowiedzialności osób trzecich

Rozważania dotyczące odpowiedzialności osób trzecich, określonej przez przepisy prawa podatkowego w rozdziale 15 działu III Ordynacji podatkowej, należy niewątpliwie rozpocząć od analizy podstaw prawnych, zakresu podmiotowego i przedmiotowego omawianej odpowiedzialności. Ustawodawca w sposób precyzyjny określił w art. 107 § 1 o.p., że osoby trzecie odpowiadają za zobowiązania podatkowe podatnika całym swoim majątkiem w sposób solidarny wyłącznie w przypadkach i w zakresie przewidzianym w o.p. Jednocześnie w art. 108 § 1 o.p. ustawodawca wskazał, że o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej orzeka się w drodze decyzji, która jednak nie może zostać wydana przed zaistnieniem przesłanek, o których mowa w art. 108 § 2 o.p. Potwierdza to tym samym akcesoryjny i subsydiarny charakter odpowiedzialności podatkowej osób trzecich za zobowiązania podatnika¹².

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ M. Niezgódka-Medek, *op. cit.*, LEX/el.

¹² A. Mariański, *Art. 116. Odpowiedzialność podatkowa członków zarządu spółek kapitałowych*,

W judykaturze przyjmuje się, że „akcesoryjność charakteryzuje się istnieniem prawa głównego (wierzytelności) oraz prawa ubocznego (prawa zabezpieczającego), które jest podporządkowane prawu głównemu”¹³. Jak wskazuje nauka prawa, akcesoryjny charakter instytucji odpowiedzialności osób trzecich skutkuje tym, że dowolna ingerencja w decyzję pierwotnie ustalającą zobowiązanie podatkowe podatnika będzie bezpośrednio rzutowała na poprawność dochodzenia przez organ podatkowy należności od osób trzecich, wobec których orzeczono o odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe podatnika¹⁴. Tożsame stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w swoim wyroku z dnia 1 lutego 2017 r., wskazując, iż „Akcesoryjny charakter odpowiedzialności osób trzecich skutkuje tym, że w przypadku uchylecia lub zmiany decyzji określającej należność podatnika, płatnika lub inkasenta, rzutuje to w sposób bezpośredni na poprawność wydanego rozstrzygnięcia o zakresie odpowiedzialności osoby trzeciej”¹⁵. Akcesoryjność w kontekście w przepisów Ordynacji podatkowej należy więc rozumieć jako zależność zobowiązania osoby trzeciej od istnienia zobowiązania podatnika będącego w tej relacji dłużnikiem pierwotnym¹⁶.

Przepisy Ordynacji podatkowej szczegółowo regulują to, kim względem podatnika może być osoba trzecia w kontekście jej odpowiedzialności, w zależności od tego, kim był podatnik. Komplementarny katalog osób i podmiotów, mogących odpowiadać jako osoby trzecie za zobowiązania podatkowe podatnika, regulują art. 110–117e o.p. Jak wskazuje literatura przedmiotu, m.in. komentując przepis art. 116 o.p., ustawodawca precyzyjnie określił zamknięty katalog osób ponoszących odpowiedzialność podatkową wraz z podatnikiem, niedopuszczalne jest więc rozszerzanie tego katalogu o osoby przykładowo faktycznie zarządzające spółką, lecz niewchodzące do jej zarządu¹⁷. Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe podmiotu oraz egzekucja należności podatkowej z majątku osób trzecich może mieć więc charakter wyłącznie subsydiarny, co wynika wprost z treści art. 108 § 4 o.p. – jest to ogólna reguła, na podstawie której należy określać możli-

[w:] A. Mariański (red.), *op. cit.*

¹³ Wyrok SN z dnia 26 stycznia 2018 r., II CSK 468/17, Baza Orzeczeń SN.

¹⁴ R. Dowgier, *Art. 108. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, Warszawa 2024, LEX/el.

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 1 lutego 2017 r., II FSK 3505/15, LEX nr 2267899.

¹⁶ J. Olesiak, *Akcesoryjność jako zasada odpowiedzialności osoby trzeciej oraz wartość udziału w majątku wspólnym jako granica odpowiedzialności rozwiedzonego małżonka podatnika. Glosa do wyroku NSA z dnia 12 kwietnia 2019 r., II FSK 1416/17*, „Glosa” 2021, nr 4, s. 112–118.

¹⁷ S. Babiarz, *Art. 116. Odpowiedzialność podatkowa członków zarządu spółek kapitałowych*, [w:] S. Babiarz *et al.*, *op. cit.*

wość egzekucji z majątku osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatnika. Co istotne, akcesoryjny charakter odpowiedzialności osób trzecich oznacza również, że nie może istnieć odpowiedzialność tych osób bez pierwotnego zobowiązania podatkowego pierwotnego dłużnika podatku dochodowego od osób prawnych¹⁸. Nieistnienie zobowiązania nastąpi również wtedy, gdy zobowiązanie podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, a zatem dłużnika pierwotnego wygaśnie lub z innego powodu przestanie być wymagalne, na co w swoim wyroku z dnia 4 sierpnia 2022 r. wskazał Naczelny Sąd Administracyjny¹⁹. Naczelny Sąd Administracyjny w swoim orzeczeniu wskazywał jednocześnie, że spełnienie zobowiązania ciążącego na dłużniku pierwotnym przez osobę trzecią bezspornie skutkować musi efektywnym wygaśnięciem takiego zobowiązania u dłużnika pierwotnego. Powyższy pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego potwierdzają również inne orzeczenia sądów administracyjnych²⁰. Za słuszny należy uznać pogląd doktryny wskazujący, że z zasady akcesoryjności odpowiedzialności osób trzecich będzie wynikało również, iż przedawnienie pierwotnego zobowiązania podatkowego podatnika skutkowało będzie niedopuszczalnością prowadzenia postępowania w przedmiocie odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatnika. Na taki stan rzeczy zwraca uwagę w swoim wyroku Naczelny Sąd Administracyjny, wskazując, że „Jeżeli zobowiązanie podatnika wygasło na skutek przedawnienia na etapie postępowania odwoławczego od decyzji orzekającej odpowiedzialność osoby trzeciej, organ odwoławczy powinien uchylić decyzję organu pierwszej instancji i umorzyć postępowanie w sprawie w zakresie dotyczącym zaległości w przedawnionych zobowiązaniach”²¹.

3. Bezskuteczność egzekucji wobec dłużnika pierwotnego

Egzekucja zobowiązania podatkowego z majątku osób trzecich może mieć miejsce wyłącznie, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w części lub w całości bezskuteczna lub w sytuacji, gdy odstąpiono od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych albo nie przystąpiono do egzekucji administracyjnej

¹⁸ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 listopada 2019 r., I SA/Go 642/19, Legalis nr 2248947.

¹⁹ Wyrok NSA z dnia 4 sierpnia 2022 r., III FSK 768/21, Legalis nr 2746837.

²⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2022 r., III SA/Wa 769/21, Legalis nr 2691358.

²¹ Wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2018 r., I FSK 689/16, LEX nr 2442895, za: M. Niezgódka-Medek, M. Szubiakowski, *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2023, LEX/el.

w wyniku uprawdopodobnienia przez organ egzekucyjny braku możliwości uzyskania w toku egzekucji administracyjnej kwoty przewyższającej koszty egzekucyjne. Taki stan rzeczy będzie znajdował odzwierciedlenie w dalszych przepisach rozdziału 15 działu III o.p.; przykładowo w art. 116 o.p. regulującym odpowiedzialność członków zarządów za zobowiązania podatkowe spółki. Pogląd ten podzielił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 4 sierpnia 2022 r.²² Stosownie do normy płynącej z przepisu art. 59 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²³ o bezskuteczności egzekucji orzeka organ egzekucyjny, postanawiając o umorzeniu postępowania egzekucyjnego, gdy brak jest majątku lub dochodu dłużnika, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne²⁴. Jednocześnie opisywany powyżej stan musi być definitywny, czyli w świetle obiektywnych okoliczności nie ma podstaw do uznania, że w przyszłości środki takie zostaną przez zobowiązanego zgromadzone²⁵. Umorzenie postępowania na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. nie ma jednak charakteru obligatoryjnego²⁶. Jak wskazuje judykatura, konstrukcja przytoczonego przepisu u.p.e.a. pozostawia organowi egzekucyjnemu swobodę w podjęciu decyzji o umorzeniu postępowania w sytuacji powzięcia przez ten organ wiedzy, że koszty egzekucyjne przewyższą uzyskane w toku egzekucji środki pieniężne²⁷. Swoboda ta nie oznacza jednak dowolności organu egzekucyjnego, na którym spoczywa obowiązek dogłębnego i rzetelnego zbadania ekonomiki postępowania pod kątem celowości prowadzenia dalszych czynności egzekucyjnych. Nie jest bowiem celem postępowania egzekucyjnego generowanie należności, lecz zaspokojenie pierwotnego obowiązku o charakterze publicznoprawnym²⁸.

²² Wyrok NSA z dnia 4 sierpnia 2022 r., III FSK 768/21, Legalis nr 2746837.

²³ Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2023 r. poz. 2505, t.j. z dnia 20.11.2023 r.), dalej u.p.e.a.

²⁴ Dłużnika rozumianego jako osobę prawną albo jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej albo osobę fizyczną, która nie wykonała w terminie obowiązku o charakterze pieniężnym lub obowiązku o charakterze niepieniężnym, a w postępowaniu zabezpieczającym – również osobę lub jednostkę, której zobowiązanie nie jest wymagalne albo jej obowiązek nie został ustalony lub określony, ale zachodzi obawa, że brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić skuteczne przeprowadzenie egzekucji, a odrębne przepisy na to zezwalają, w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, t.j. z dnia 23.10.2023 r. (Dz. U. z 2023 r. poz. 2505) określa się mianem „zobowiązanego”.

²⁵ Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2023 r., III FSK 1960/21, Legalis nr 2927134.

²⁶ R. Hauser, M. Wierzbowski, *Art. 59. Przesłanki umorzenia postępowania*, [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2024, LEX/el.

²⁷ Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2023 r., I GSK 454/19, Legalis nr 2923509.

²⁸ R. Hauser, M. Wierzbowski, *op. cit.*

Nie istnieje w powszechnie obowiązujących aktach prawa definicja bezskuteczności egzekucji, jednak według wskazania Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie, wyrażonego w treści wyroku z dnia 13 stycznia 2021 r., treść art. 116 § 1 o.p. należy rozumieć w ten sposób, że bezskuteczna jest egzekucja, w wyniku której nie doszło do zaspokojenia wierzyciela i brak jest możliwości zaspokojenia egzekwowanej wierzytelności²⁹. Takie rozumienie pojęcia bezskuteczności egzekucji wyrażał również w swoim wyroku z dnia 23 września 2021 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach, wskazując, że czynności organu nie mogą pozostawić żadnych wątpliwości co do tego, że egzekwowana wierzytelność nie może być zaspokojona z jakiegokolwiek części majątku dłużnika. Immanentną konsekwencją takiego poglądu będzie konieczność skierowania przez organ egzekucji do całości majątku dłużnika, a nie tylko do wybranych jego składników, co w swoim wyroku z dnia 23 listopada 2022 r. potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny³⁰. Należy również podkreślić, że według Naczelnego Sądu Administracyjnego egzekucją jest również upadłość, na co wskazał sąd w swoim wyroku z dnia 13 lipca 2012 r.³¹ W orzecnictwie sądów administracyjnych odnaleźć można kierunek wskazujący na to, że nie można stwierdzić o częściowej lub całkowitej bezskuteczności egzekucji skierowanej przeciwko dłużnikowi bez wcześniejszego choćby wszczęcia postępowania egzekucyjnego³². Nadto należy zauważyć, że w swoim orzecnictwie Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, iż „częściowa bezskuteczność egzekucji może być stwierdzona tylko w postępowaniu egzekucyjnym”³³. Pogląd taki został również wyrażony w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 grudnia 2008 r.³⁴

4. Wnioski

Stan, w którym jeden podmiot odpowiada za zobowiązania podatkowe innego podmiotu, jest sytuacją nadzwyczajną i jako kształtujący szczególne obowiązki po stronie podmiotu obciążonego odpowiedzialnością podatkową osób trzecich winien być szczegółowo unormowany w powszechnie obowiązujących aktach prawa. Na taki stan rzeczy wskazują przedstawiciele doktryny, którzy stoją na stanowisku, że

²⁹ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 13 stycznia 2021 r., I SA/Lu 472/20, Legalis nr 2536170.

³⁰ Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2022 r., III FSK 871/22, Legalis nr 2860983.

³¹ Wyrok NSA z dnia 13 lipca 2012 r., III FSK 1555/11, Legalis nr 779668.

³² Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2012 r., II FSK 773/11, Legalis nr 777608.

³³ Wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2011 r., II FSK 2121/09, Legalis nr 379113.

³⁴ Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 8 grudnia 2008 r., II FPS 6/08, Legalis nr 124380.

podstawy do stwierdzenia odpowiedzialności podatkowej osób trzecich za zobowiązania podatkowe innego podmiotu bezwzględnie muszą wynikać z niebudzących wątpliwości postanowień aktów normatywnych regulujących te kwestie³⁵. Tożsame stanowisko prezentuje orzecznictwo sądów administracyjnych, co zostało wykazane w przedmiotowym artykule.

Zaprezentowana we wstępie niniejszego artykułu teza została zweryfikowana pozytywnie. Osoby trzecie mogą więc odpowiadać za zobowiązania podatkowe całym swoim majątkiem w sposób solidarny ze sobą oraz dłużnikiem pierwotnym na zasadach przewidzianych w Ordynacji podatkowej wyłącznie posiłkowo, a zatem następnie wobec podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Jednocześnie odpowiedzialność osób trzecich ma absolutnie charakter akcesoryjny, nie może więc funkcjonować bez istnienia pierwotnego zobowiązania podatkowego u zobowiązanego do zapłaty podatnika podatku CIT. Mając na uwadze substytucyjny charakter odpowiedzialności podatkowej, organ podatkowy może orzec o niej wyłącznie w sytuacji, gdy egzekucja z majątku podatnika podatku CIT okazała się bezskuteczna, na co wskazuje ugruntowana linia orzecznicza sądów administracyjnych poparta dodatkowo przez przedstawicieli doktryny³⁶.

Badane w niniejszym artykule zagadnienie bezskuteczności egzekucji analizowane z wykorzystaniem metody dogmatyczno-prawnej przez pryzmat analizy licznych orzeczeń sądów administracyjnych oraz uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego należy rozumieć jako stan, w którym w toku podejmowanych w ramach postępowania egzekucyjnego czynności nie jest możliwe w sposób obiektywny, a zatem poparty faktycznymi przesłankami, uzyskanie środków pieniężnych z majątku dłużnika, które przewyższyłyby koszty przedmiotowego postępowania egzekucyjnego, przy czym stan ten musi być definitywny oraz ciągły, co oznacza, że z obiektywnych przesłanek wynika, iż sytuacja majątkowa zobowiązanego nie ulegnie zmianie³⁷. W ocenie judykatury określenie opisywanego stanu musi płynąć z przesłanek obiektywnych, a stwierdzenie przez organ egzekucyjny częściowej bezskuteczności egzekucji nie może odbyć się bez przeprowadzenia postępowania egzekucyjnego. Z badanych orzeczeń sądów administracyjnych wynika również, że egzekucja będzie definitywnie bezskuteczna, jeżeli skierowana zostanie do wszystkich składników majątku dłużnika, a nie wyłącznie do jednego lub wybranych jego składników.

³⁵ A. Mariański, *Art. 108...*

³⁶ *Ibidem*.

³⁷ Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 8 grudnia 2008 r., II FPS 6/08, Legalis nr 124380.

Bibliografia

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483).
Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805, z 2024 r. poz. 232, 854, 1222, 1572, 1585, 1593, 1685, 1717).
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111).
Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 132).

Orzecznictwo

- Wyrok SN z dnia 26 stycznia 2018 r., II CSK 468/17, Baza Orzeczeń SN.
Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2023 r., III FSK 1960/21, Legalis nr 2927134.
Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2023 r., I GSK 454/19, Legalis nr 2923509.
Wyrok NSA z dnia 4 sierpnia 2022 r., III FSK 768/21, Legalis nr 2746837.
Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2022 r., III FSK 871/22, Legalis nr 2860983.
Wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2018 r., I FSK 689/16, LEX nr 2442895.
Wyrok NSA z dnia 1 lutego 2017 r., II FSK 3505/15, LEX nr 2267899.
Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2012 r., II FSK 773/11, Legalis nr 777608.
Wyrok NSA z dnia 13 lipca 2012 r., III FSK 1555/11, Legalis nr 779668.
Wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2011 r., II FSK 2121/09, Legalis nr 379113.
Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 8 grudnia 2008 r., II FPS 6/08, Legalis nr 124380.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2022 r., III SA/Wa 769/21, Legalis nr 2691358.
Wyrok WSA w Lublinie z dnia 13 stycznia 2021 r., I SA/Lu 472/20, Legalis nr 2536170.
Wyrok WSA Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 listopada 2019 r., I SA/Go 642/19, Legalis nr 2248947.

Literatura

- Babiarz S. *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2024, LEX/el.
Dmoch W., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, wyd. 10, Warszawa 2022, Legalis/el.
Dowgier R. *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, Warszawa 2024, LEX/el.
Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, Warszawa 2024, LEX/el.
Hauser R., Wierzbowski M. (red.), *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2024, LEX/el.
Mariański A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2023, Legalis/el.
Nieżgódka-Medek M., Szubiakowski M., *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2023, LEX/el.

Olesiak J., *Aksesoryjność jako zasada odpowiedzialności osoby trzeciej oraz wartość udziału w majątku wspólnym jako granica odpowiedzialności rozwiedzionego małżonka podatnika. Glosa do wyroku NSA z dnia 12 kwietnia 2019 r., II FSK 1416/17*, Warszawa 2021, LEX/el.

Rojek M., Ministerstwo Finansów, *Zaległości budżetowe*, <https://www.gov.pl/web/finanse/zaleglosci-budzetowe> [dostęp: 29.11.2024].