

ALEKSANDRA GIERLIŃSKA

ZAKRES ODPOWIEDZIALNOŚCI MAŁŻONKA
ZA ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE
MAŁŻONKA-PODATNIKA

WPROWADZENIE

Głównym podmiotem, na którym ciąży obowiązek podatkowy jest podatnik. W myśl przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ za podatki wynikające z zaciągniętych zobowiązań podatkowych odpowiada on całym swoim majątkiem bez ograniczeń kwotowych, co oznacza, że odpowiedzialność ta ma charakter osobisty nieograniczony, zatem obejmuje aktualny i przyszły majątek dłużnika².

Pojęcie majątku nie zostało wprawdzie zdefiniowane w świetle prawa, jednak w znaczeniu potocznym „majątek” stanowi ogół praw majątkowych przysługujących danemu podmiotowi, uwzględniając w szczególności prawo własności podatnika

Mgr ALEKSANDRA GIERLIŃSKA – doktorant w Katedrze Prawa Rodzinnego i Praw Rodziny, Instytut Nauk Prawnych, Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin; e-mail: aleksandra.gierlinska@wp.pl; <https://orcid.org/0000-0003-4035-5036>

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. Nr 137, poz. 926 [dalej cyt.: o.p.].

² M. BUDZIAREK, *Komentarz do art. 26 Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck 2018, s. 324-327. Trafnie tym samym zaznacza się, że: „W świetle prawa podatkowego podmiot występujący w charakterze podatnika nie może w drodze umowy z osobą trzecią zwolnić się z ciążących na nim obowiązków i tym samym przenieść ich na osobę trzecią. Oznacza to, że nie jest dopuszczalne przejęcie długu podatkowego. Niekonsekwencją organu podatkowego jest więc traktowanie jakiegoś podmiotu – w sytuacji gdy uiszcza on za inny podmiot zobowiązanie podatkowe – jako właściwego podatnika, zaś – w sytuacji gdy podmiot ten występuje z żądaniem stwierdzenia nadpłaty – jako podmiotu, który nie jest podatnikiem właściwym do występowania z takim żądaniem”. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 lutego 2001 r., sygn. akt II SA 2842/99, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 6, poz. 61, Legalis.

do rzeczy ruchomych i nieruchomości oraz wszelkie inne prawa majątkowe, które mu przysługują³.

W określonych sytuacjach Ordynacja podatkowa przewiduje możliwość żądania zapłaty podatku nie tylko od osoby podatnika, ale także od innych osób. Podmiotami, które ponoszą odpowiedzialność za cudze zobowiązania podatkowe, bez względu na własne działania czy zaniechania, są: małżonek podatnika, jego spadkobiercy oraz określone osoby trzecie. Wprowadzenie tej wyjątkowej regulacji podyktowane było koniecznością ochrony interesów fiskalnych Skarbu Państwa, albowiem ma ona na celu ułatwienie zaspokojenia wierzycieli podatkowych⁴.

Pozostając jeszcze na przedpolu zagadnień odnoszących się w sposób szczegółowy do odpowiedzialności małżonka za zobowiązania podatkowe małżonka-podatnika warto zaznaczyć, że ten rodzaj odpowiedzialności ma charakter subsydiarny w stosunku do odpowiedzialności podatnika. Istota subsydiarności w tej sytuacji polega na tym, że egzekucję z majątku małżonka można wszcząć dopiero wtedy, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna⁵.

1. ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE MAŁŻONKÓW W CZASIE TRWANIA MAŁŻEŃSTWA

Jak wskazano na wstępie niniejszego artykułu, za zobowiązania podatkowe w pierwszej kolejności odpowiedzialność ponosi podatnik, co zostało uregulowane w art. 26 o.p. Odmiennie kształtuje się sytuacja podatnika pozostającego w związku małżeńskim. Podstawę materialnoprawnej odpowiedzialności małżonków za zobowiązania podatkowe stanowi art. 29 o.p. W myśl § 1 tego przepisu odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe obejmuje nie tylko majątek osobisty podatnika, ale również majątek wspólny podatnika i jego małżonka. Oznacza to, że w sytuacji gdy wierzyciel skarbowy skieruje egzekucję do majątku wspólnego w celu zaspokojenia długów podatnika, to współmałżonek jest również zobowiązany znosić egzekucję z tego majątku.

Na gruncie polskiego prawa podatkowego odpowiedzialność współmałżonka podatnika powstaje z mocy prawa (*ex lege*) z chwilą powstania zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 1). Oznacza to, że nie jest konieczne wydanie decyzji

³ M. BEDNAREK, *Mienie. Komentarz do art. 44-553 Kodeksu Cywilnego*, Kraków: Wolters Kluwer 1997, s. 30.

⁴ A. MARIAŃSKI, *Odpowiedzialność osób trzecich według regulacji ordynacji podatkowej*, „Glosa” 4 (1988), s. 1.

⁵ M. GINTOWT-JANKOWICZ, *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny podatnika i innych osób trzecich*, Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze 1973, s. 25-26.

o jego odpowiedzialności, z zastrzeżeniem art. 29 § 2 o.p., o czym będzie mowa w dalszej części niniejszych rozważań.

Dla powstania odpowiedzialności z art. 29 o.p. konieczne jest spełnienie określonych przesłanek, a mianowicie pozostawanie w związku małżeńskim i istnienie między małżonkami ustroju wspólności majątkowej – ustawowej lub umownej. W tym miejscu należy pokrótce wyjaśnić, czym jest wspólność majątkowa małżeńska. Zgodnie z art. 31 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy⁶ z chwilą zawarcia małżeństwa między małżonkami powstaje z mocy ustawy wspólność majątkowa obejmująca ich dorobek (wspólność ustawowa). Stanowi ona podstawowy ustrój małżeński z uwagi na fakt, że domniemanie istnienia majątku wspólnego stwarza samo zawarcie związku małżeńskiego. Nie jest to jednak ustrój przymusowy, gdyż zgodnie z art. 47 § 1 k.r.o. małżonkowie mogą przez umowę majątkową wspólność ustawową rozszerzyć lub ograniczyć⁷.

Zgodnie z przyjętym orzecznictwem małżonek podatnika nie powinien być utożsamiany z osobą podatnika. Jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 18 stycznia 2006 r.⁸ współmałżonek odpowiadający za zaległość podatkową małżonka będącego podatnikiem nie jest zobowiązany jako podatek i nie odpowiada za zobowiązanie podatkowe, ponieważ jego zobowiązanie wynika z długu małżonka-podatnika i ograniczone jest do odpowiedzialności z majątku wspólnego. Na gruncie Ordynacji podatkowej majątek wspólny stanowi majątek objęty wspólnością ustawową lub umową w rozumieniu przepisów k.r.o., natomiast majątek odrębny podatnika to jego majątek osobisty składający się z przedmiotów majątkowych wymienionych enumeratywnie w art. 33 k.r.o. Należy zatem przyjąć, że odpowiedzialność uregulowana w art. 29 o.p. nie obejmuje majątku osobistego małżonka za wyjątkiem sytuacji zawarcia przez małżonków umowy majątkowej

⁶ Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy, Dz. U. Nr 9, poz. 59 [dalej cyt.: k.r.o.].

⁷ Artykuł 47 § 1 k.r.o. określa cztery rodzaje małżeńskich umów majątkowych, które funkcjonują w ramach dwóch nadrzędnych ustrojów majątkowych (wspólności oraz rozdzielnosci), tj. umowa rozszerzająca wspólność ustawową, umowa ograniczająca wspólność ustawową, umowa ustanawiająca rozdzielnosc majątkową, umowa ustanawiająca rozdzielnosc majątkową z wyrównaniem dorobków. Prócz powyżej wskazanych rodzajów umów dopuszczalne jest zawarcie umowy zmieniającej umowę majątkową małżeńską. Szczególnym rodzajem intercyzy jest umowa rozwiązująca umowę majątkową małżeńską, o której mowa w art. 47 § 2 k.r.o. Tak m.in. M. ŁĄCZKOWSKA, *Rodzaje i skuteczność umów majątkowych małżeńskich*, [w:] *Europeizacja prawa prywatnego*, t. I, red. M. Pazdan, W. Popiołek, E. Rott-Pietrzyk [i in.], Warszawa: Wolters Kluwer 2008, s. 677-697.

⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 stycznia 2006 r., sygn. akt II FSK 146/05, Legalis.

rozszerzającej małżeńską wspólność majątkową, co spowoduje objęcie odpowiedzialnością podatkową tak powstałej masy majątkowej⁹.

Przepisy prawa podatkowego nie zawierają szczególnych regulacji w zakresie ustalenia momentu powstania odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe małżonków. W tym miejscu warto więc postawić pytanie: czy odpowiedzialność współmałżonka dotyczy również zaległych zobowiązań podatkowych powstałych przed powstaniem małżeńskiej wspólności majątkowej?

W piśmiennictwie zarysowały się różne poglądy dotyczące tego zagadnienia. Część autorów przyjmuje, że odpowiedzialność wynikająca z art. 29 o.p. znajduje zastosowanie do wszystkich podatków ciężących na podatniku, zatem bez znaczenia pozostaje moment powstania obowiązku lub zobowiązania podatkowego. Oznacza to, że art. 29 o.p. obejmuje również podatki, w zakresie których odpowiedzialność podatnika wystąpiła jeszcze przed powstaniem małżeńskiej wspólności majątkowej¹⁰. Powyższe stanowisko zostało również poparte orzeczeniem Sądu Najwyższego z 23 listopada 2011 r.¹¹, zgodnie z którym odpowiedzialność majątkiem osobistym dłużnika oraz majątkiem wspólnym tego dłużnika i jego małżonka z tytułu długu publicznego, takiego jak należności dotyczące składek na ubezpieczenie społeczne, jest niezależna od momentu powstania obowiązku publicznego i obejmuje składki na ubezpieczenie społeczne, w zakresie których odpowiedzialność dłużnika wystąpiła przed powstaniem małżeńskiej wspólności majątkowej. Odpowiedzialność ta wówczas obejmuje cały majątek dłużnika, tj. wszystkie jego składniki w chwili realizowania odpowiedzialności i nie ma znaczenia, czy składniki te zostały nabyte przed, czy po powstaniu zobowiązania publicznoprawnego.

Odmienne poglądy wyraził Sąd Najwyższy w wyroku z 22 maja 2012 r.¹² twierdząc, że odpowiedzialność majątkiem wspólnym nie dotyczy tych zobowiązań

⁹ M. BUDZIAREK, *Komentarz do art. 29 Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa*, s. 332-338. Warto zaznaczyć, że art. 29 o.p. nie znajduje również zastosowania do majątku małżonków objętego współwłasnością w częściach ułamkowych. Wynika to z faktu, iż „majątek ten podlega egzekucji na zasadach ogólnych, a więc w takiej części, w jakiej stanowi majątek osobisty dłużnika. Bez znaczenia w tym przypadku jest fakt, że współwłaścicielem takiego majątku jest obok podatnika jego małżonek czy też jakkolwiek inny podmiot”. Zob. także B. BRZEZIŃSKI, M. KALINOWSKI, A. OLESIŃSKA [i in.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora” 2007, s. 269-273.

¹⁰ A. HUCHLA, *Komentarz do art. 29 Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ustawa – ordynacja podatkowa: komentarz*, red. C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Warszawa: Dom Wydawniczy ABC 2003, s. 148-150.

¹¹ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 listopada 2011 r., sygn. akt IV CSK 71/11, *Legalis*.

¹² Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 maja 2012 r., sygn. akt II UK 339/11, OSNAPiUS 2013/7-8/97/332. Zgodnie z treścią wyroku „w odniesieniu do uregulowań niejednoznacznych, dopuszczających różnicowaną wykładnię, należy wykluczyć taką interpretację, która prowadzić będzie do ograniczenia

składkowych jednego z małżonków, które powstały przed zawarciem związku małżeńskiego. Sąd Najwyższy swoje stanowisko uzasadniał faktem, że skoro art. 29 § 1 o.p. w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych¹³ nie reguluje w sposób wyraźny odpowiedzialności majątkiem wspólnym za zobowiązania jednego z małżonków sprzed powstania wspólności majątkowej, to nie można tej odpowiedzialności kreować w drodze wykładni rozszerzającej. Ten sam pogląd został wyrażony w wyroku Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z 29 sierpnia 2012 r.¹⁴ Zgodnie z jego treścią odpowiedzialność z majątku wspólnego płatnika składek i jego małżonka za należności z tytułu składek powstaje dopiero z chwilą zawarcia małżeństwa i dotyczy tylko tych zobowiązań składkowych, które powstały w czasie trwania wspólności ustawowej, co wynika wprost z treści art. 31 § 1 zd. 1 k.r.o., gdzie wyraźnie jest określony moment powstania wspólności majątkowej. Biorąc pod uwagę powyższą argumentację należy przychylić się do drugiego zgłaszanego poglądu. Z treści art. 31 k.r.o. oraz art. 29 § 1 o.p. jasno wynika, że nie istnieją podstawy do rozszerzania tej odpowiedzialności na zobowiązania składkowe jednego z małżonków sprzed powstania wspólności majątkowej.

Prócz wskazanej powyżej wspólności ustawowej lub umownej między małżonkami może istnieć inny ustrój majątkowy. Tak więc między małżonkami może obowiązywać ustrój rozdzielności majątkowej lub rozdzielności majątkowej z wyrównaniem dorobków. Rozdzielność majątkowa może powstać w wyniku kilku zdarzeń, tj. zawarcia umowy majątkowej (art. 51 k.r.o.), ustanowienia przez sąd (art. 52 k.r.o.), w sytuacji ubezwłasnowolnienia lub ogłoszenia upadłości jednego z małżonków (art. 53 k.r.o.) oraz orzeczenia separacji (art. 54 § 1 k.r.o.). Natomiast ustrój rozdzielności majątkowej z wyrównaniem dorobków może powstać jedynie na podstawie zawartej między małżonkami umowy majątkowej.

W sytuacji, gdy wspólność majątkowa zostanie między małżonkami zniesiona zastosowanie znajduje art. 29 § 2 o.p. Zawiera on zastrzeżenie, z którego wynika, że zniesienie lub wyłączenie ustawowej wspólności majątkowej nie odnosi się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem zawarcia umowy o ograniczeniu lub wyłączeniu ustawowej wspólności majątkowej oraz uprawomocnienia się orzeczenia sądu o zniesieniu ustawowej wspólności majątkowej. Oznacza to, że odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe powstałe przed tym dniem będzie

prawa własności, zwłaszcza osoby niebędącej dłużnikiem w zobowiązaniu podatkowym. Takim zaś ograniczeniem prawa własności współmałżonka podatnika jest rozszerzenie odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe na majątek wspólny”.

¹³ Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz. U. Nr 137, poz. 887.

¹⁴ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 29 sierpnia 2012 r., sygn. akt III AUa 1211/12, Legalis.

dochodzona na tych samych zasadach co przed dniem wyłączenia, ograniczenia lub zniesienia wspólności majątkowej. Pogląd ten znajduje poparcie w licznych orzecznictwie sądowym, m.in. Sąd Apelacyjny w Łodzi w wyroku z 29 lipca 2015 r.¹⁵ podkreślił, że w art. 29 § 2 ustawodawca wprowadził ograniczenie czasowe omawianej odpowiedzialności, albowiem skutki prawne zniesienia wspólności majątkowej nie odnoszą się do zobowiązań składkowych powstałych przed dniem zawarcia umowy o wyłączeniu (ograniczeniu) ustawowej wspólności majątkowej, co równocześnie oznacza, że małżonek płatnika nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe powstałe po dniu zawarcia takiej umowy.

Jak wynika z powyższego wolny od odpowiedzialności jest tylko ten małżonek podatnika, którego małżeńska wspólność ustawowa została zniesiona przed powstaniem zobowiązania podatkowego. W sytuacji, gdy wspólność ustawowa zostanie zniesiona po powstaniu tylko części zobowiązań podatkowych, a przed powstaniem innych, zakres tej odpowiedzialności zostaje ograniczony. Obejmuje on tylko zobowiązania powstałe przed zawarciem umowy lub uprawomocnieniem się wyroku sądowego znoszącego wspólność. Natomiast powstanie zobowiązań podatkowych już po zniesieniu wspólności nie będzie skutkowało odpowiedzialnością z podzielonego już majątku wspólnego¹⁶.

Jak zatem kształtuje się odpowiedzialność podatkowa małżonka-podatnika po ograniczeniu, zniesieniu, wyłączeniu lub ustaniu wspólności majątkowej między małżonkami w świetle art. 29 § 2 o.p.? W takiej sytuacji małżonek może ponosić odpowiedzialność całym swoim majątkiem jako członek rodziny podatnika, tj. w trybie art. 111 o.p. Podstawową przesłanką jest istnienie związku między osobą odpowiedzialną solidarnie a prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą. Związek ten musi charakteryzować się stałością współdziałania małżonka z podatnikiem w wykonywanej przez niego działalności gospodarczej lub wykonywanym wolnym zawodzie¹⁷. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 26 maja 2010 r.¹⁸, który zaakcentował, że stałe współdziałanie musi pozostawać w związku przyczynowym i czasowym [...] co oznacza, że nie może to być pomoc okazjonalna lub dorywcza. Nie może

¹⁵ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 29 lipca 2015 r., sygn. akt III AUa 1332/14, www.orzeczenia.lodz.sa.gov.pl

¹⁶ A. MARIANŃSKI, *Odpowiedzialność za zobowiązania podatnika, płatnika, inkasenta w prawie polskim*, Warszawa: Dom Wydawniczy ABC 1999, s. 36.

¹⁷ A. OLESIŃSKA, *Odpowiedzialność członków rodziny podatnika za jego zobowiązania podatkowe*, [w:] *Księga Pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej*, red. Z. Chmiel, Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora” 1998, s. 163-200.

¹⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Apelacyjnego z dnia 26 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Go 186/10, Legalis.

ona być także objęta zinstytucjonalizowanymi formami prawnymi, tj. umową o pracę, umową zlecenia czy umową o dzieło. Kolejną przesłanką jest osiągnięcie korzyści z wykonywanej działalności, które mogą mieć wymiar zarówno pieniężny, jak i rzeczowy. Zakres omawianej odpowiedzialności jest ograniczony przede wszystkim wysokością korzyści, które osiągnął drugi małżonek, co w praktyce oznacza, że zakres odpowiedzialności nie może być szerszy niż zakres współudziału w korzyściach¹⁹.

Nakreślone powyżej przesłanki muszą wystąpić kumulatywnie. Potwierdzenie takiego stanowiska można znaleźć w przytoczonym już wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 26 maja 2010 r.²⁰, zgodnie z którym przeniesienie na członka rodziny podatnika odpowiedzialności na podstawie art. 111 o.p. wymaga łącznego spełnienia wszystkich wskazanych w nim przesłanek, a niewykazanie chociażby jednej z nich uniemożliwia obciążenie odpowiedzialnością osoby trzeciej.

2. ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATKOWA MAŁŻONKÓW W PRZYPADKU ORZECZENIA ROZWODU, SEPARACJI ORAZ UNIEWAŻNIENIA MAŁŻEŃSTWA

Wracając do analizy treści art. 29 o.p. wydawać by się mogło, że w momencie ustania związku małżeńskiego odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe wygasa. Najpowszechniejszym sposobem ustania małżeństwa jest orzeczenie przez sąd rozwodu. Ma ono charakter konstytutywny i jest skuteczne *erga omnes*²¹. Zgodnie z aktualnie obowiązującym brzmieniem Ordynacji podatkowej, mimo rozpadu małżeństwa na skutek rozwodu, rozwiedziony małżonek odpowiada za zaległości podatkowe byłego małżonka. Reguły dotyczące tego rodzaju odpowiedzialności zostały uregulowane w art. 110 o.p. Zgodnie z jego brzmieniem rozwiedziony małżonek odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za zaległości podatkowe powstałe w czasie trwania wspólności majątkowej małżeńskiej. Kluczowym elementem dla powstania tej odpowiedzialności jest moment powstania zobowiązania podatkowego, albowiem musi ono powstać w czasie trwania wspólności majątkowej małżeńskiej. Bez znaczenia pozostaje termin płatności zaległych zobowiązań podatkowych, ponieważ były współmałżonek odpowiada

¹⁹ Tamże.

²⁰ Tamże.

²¹ J. WINIARZ, *Prawo rodzinne*, Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN 1993, s. 151.

za zobowiązania, których termin płatności upłynął w trakcie trwania wspólności oraz za te, których termin płatności upłynął już po ustaniu wspólności²².

W tym miejscu istotne jest określenie zakresu zastosowania art. 110 o.p. Przede wszystkim należy wskazać, że zgodnie z ogólnymi zasadami wynikającymi z art. 107 § 1 o.p. omawiana odpowiedzialność jest odpowiedzialnością solidarną. Zgodnie z doktryną prawa cywilnego istotą odpowiedzialności solidarniej jest to, że każdy z dłużników jest zobowiązany do spełnienia całego świadczenia. Wierzyciel może żądać spełnienia całości świadczenia lub jego części w sposób przez siebie wybrany – od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna.

Odpowiedzialność rozwiedzionego małżonka została ograniczona przez ustawodawcę do wysokości wartości udziału w majątku wspólnym, który przypadł małżonkowi podatnika po rozwiązaniu małżeństwa. Jednak nie ma znaczenia fakt, czy małżonek faktycznie ten udział otrzymał²³. Ponadto odpowiedzialność rozwiedzionego małżonka nie obejmuje niepobranych podatków przez płatnika oraz pobranych, a niewpłaconych przez płatników lub inkasentów. Artykuł 110 § 2 o.p. stanowi również, iż odpowiedzialność ta nie dotyczy odsetek za zwłokę oraz kosztów egzekucyjnych powstałych po dniu uprawomocnienia się orzeczenia o rozwodzie²⁴. Takie same ograniczenia obowiązują w przypadku separacji czy unieważnienia małżeństwa.

Nowelizacja dokonana ustawą z 12 września 2002 r.²⁵ wprowadziła zasadę, że odpowiedzialność rozwiedzionego małżonka znajduje zastosowanie również do małżonka pozostającego w separacji z podatnikiem. Na marginesie należy wskazać, że zgodnie z art. 61⁴ § 1 k.r.o. orzeczenie separacji wywołuje takie skutki jak orzeczenie rozwodu, chyba że ustawa stanowi inaczej. Skutki te powstają mimo istnienia węzła małżeńskiego między małżonkami²⁶. Biorąc pod uwagę powyższe należałoby przyjąć, że orzeczenie separacji wiąże się z istnieniem odpowiedzialności podatkowej na takich samych zasadach jak w stosunku do małżonka-podatnika z uwagi na istnienie nadal związku małżeńskiego. Jednak należy mieć na względzie, że w następstwie orzeczenia separacji powstaje między małżonkami rozdzielnosc majątkowa (o ile taka rozdzielnosc już między małżonkami nie istniała) i z tego

²² Tamże, s. 612.

²³ BRZEZIŃSKI, KALINOWSKI, OLESIŃSKA [i in.], *Ordynacja podatkowa*, s. 744-745.

²⁴ A. OLESIŃSKA, *Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu*, Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierowania 2009, s. 106.

²⁵ Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 169, poz. 1387.

²⁶ J. GAJDA, *Komentarz do art. 614 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego*, [w:] *Kodeks rodzinny i opiekuńczy: komentarz*, red. K. Pietrzykowski, Warszawa: C.H. Beck 2018, s. 545-551.

właśnie powodu ustawodawca wprowadził regulację, która stawia małżonka pozostającego w separacji na równi z małżonkiem rozwiedzionym.

W świetle powyższego należy stwierdzić, że separacja nie uwalnia od odpowiedzialności podatkowej, a jedynie ją ogranicza. Małżonek pozostający w separacji odpowiada bowiem tylko za te zaległości podatkowe, które powstały w czasie trwania wspólności, a przed uprawomocnieniem się orzeczenia o separacji. Ponadto jego odpowiedzialność jest ograniczona kwotowo na takich samych zasadach, jak odpowiedzialność rozwiedzionego małżonka.

Wskazana wyżej nowelizacja wprowadziła zasadę, zgodnie z którą art. 110 § 3 o.p. znajduje zastosowanie również w przypadku unieważnienia małżeństwa. Unieważnienie małżeństwa nie kończy małżeństwa w znaczeniu *sensu stricto* bowiem po uprawomocnieniu się wyroku unieważniającego małżeństwo przyjmuje się, iż w świetle prawa unieważnione małżeństwo nigdy nie zostało zawarte i nigdy nie istniało (*matrimonium non existens*), z uwzględnieniem wyjątków z art. 21 k.r.o.²⁷ Wobec tego, czy fakt, że małżeństwo zostało unieważnione (nigdy nie istniało) nie zwalnia małżonka od odpowiedzialności podatkowej? W świetle przepisów podatkowych nie ma różnicy między orzeczeniem rozwodu a unieważnieniem małżeństwa. Istotne jest tylko to, kiedy powstała zaległość podatkowa, tak samo jak w przypadku rozwiedzionego małżonka czy małżonka pozostającego w separacji.

²⁷ Wyjątkiem od zasady określonej w art. 21 k.r.o. jest skuteczność *ex nunc* wyroku unieważniającego małżeństwo. Odnosi się on do stosunku małżonków do wspólnych dzieci oraz do stosunków majątkowych między małżonkami. Zastosowanie w tym zakresie znajdują odpowiednio przepisy o rozwodzie „co oznacza zwłaszcza, że: 1) wyrok unieważniający małżeństwo nie unicestwia domniemania pochodzenia dziecka od męża matki (art. 62); 2) w wyroku orzekającym unieważnienie małżeństwa sąd rozstrzyga o władzy rodzicielskiej nad wspólnym małoletnim dzieckiem (zob. odpowiednio stosowany art. 58 § 1); 3) z chwilą uprawomocnienia się wyroku unieważniającego małżeństwo ustaje małżeńska wspólność ustawowa (zob. odpowiednio stosowane przepisy art. 42-46) albo umowna (zob. odpowiednio stosowany art. 48 w zw. z art. 42-46); 4) w wyroku orzekającym unieważnienie małżeństwa sąd orzeka o wspólnym mieszkaniu małżonków stosując odpowiednio przepisy art. 58 § 2 i 4; 5) w wyroku orzekającym unieważnienie małżeństwa sąd może orzec o podziale majątku wspólnego (zob. odpowiednio stosowany art. 58 § 3); 6) w zakresie obowiązku alimentacyjnego między małżonkami mają odpowiednie zastosowanie przepisy art. 60, przy czym małżonek, który zawarł małżeństwo w złej wierze, traktowany jest tak jak małżonek winny rozkładu pożycia małżeńskiego (art. 21 *in fine*); do tego obowiązku stosuje się ponadto – na zasadzie podwójnego odesłania z art. 61 i 21 – przepisy art. 128 n. Tak K. PIETRZYKOWSKI, *Komentarz do art. 21 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego*, [w:] *Kodeks rodzinny i opiekuńczy: komentarz*, s. 253-255.

3. ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE PO ŚMIERCI WSPÓŁMAŁŻONKA

W sposób bardziej skomplikowany kształtuje się odpowiedzialność podatkowa w sytuacji śmierci jednego z małżonków z uwagi na to, że nie ma możliwości zaspokojenia z majątku wspólnego, ponieważ ustaje wspólność majątkowa małżeńska, a powstaje tylko współwłasność spadkobierców w częściach ułamkowych. Zastosowanie więc mają inne przepisy Ordynacji podatkowej niż art. 110. Właściwe są regulacje zawarte w art. 97 i 98 o.p. dotyczące odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe.

W świetle przepisów Ordynacji podatkowej spadkobiercy odpowiadają za zaległości podatkowe, w tym również zaległości określone w art. 52 i 52a o.p., oraz odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy. Ich odpowiedzialność obejmuje także pobrane, a niewpłacone podatki z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika lub inkasenta, niezwrócone przez niego zaliczki na naliczony podatek od towarów i usług oraz ich oprocentowanie. Spadkobiercy nie unikną ponadto zapłaty za opłatę prologacyjną, koszty postępowania podatkowego oraz powstałe od dnia śmierci podatnika koszty upomnienia i koszty prowadzonego wobec niego postępowania egzekucyjnego. Tak skonstruowana regulacja jednoznacznie wskazuje, że zakres przedmiotowy odpowiedzialności spadkobierców jest szerszy niż odpowiedzialność małżonka oraz osób trzecich za zobowiązania podatnika²⁸.

Do odpowiedzialności spadkobierców stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny²⁹ odnoszące się do przyjęcia i odrzucenia spadku oraz odpowiedzialności za długi spadkowe. Tym samym spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku, czyli śmierci spadkodawcy (art. 924 i 925 k.c.). Od tego momentu spadkobiercy ponoszą odpowiedzialność za długi spadkowe, czyli także za zobowiązania podatkowe. Dochodzi do tzw. sukcesji uniwersalnej z uwagi na to, że dziedziczący małżonek odpowiada za zobowiązania podatkowe spadkodawcy jak za własne zobowiązania³⁰.

Zakres odpowiedzialności spadkobiercy-małżonka zależy od sposobu przyjęcia spadku bądź odrzucenia spadku oraz wysokości udziałów, jakie posiada w spadku. Gdy małżonek przyjmuje spadek po zmarłym współmałżonku bez ograniczenia odpowiedzialności za długi spadkowe (przyjęcie proste), wówczas ponosi odpowiedzialność bez ograniczeń z całego swojego majątku. Przyjmując spadek z ogra-

²⁸ M. ZDEBEL, *Komentarz do art. 98 Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa*, s. 636-638.

²⁹ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz. U. Nr 16, poz. 93 [dalej cyt.: k.c.].

³⁰ OLESIŃSKA, *Polskie prawo podatkowe*, s. 34.

niczeniem odpowiedzialności (przyjęcie z dobrodziejstwem inwentarza) małżonek również odpowiada całym swoim majątkiem, ale tylko co do wartości ustalonego w inwentarzu stanu czynnego spadku. Natomiast odrzucając spadek małżonek wyłącza swoją odpowiedzialność za długi spadkowe, w tym także podatkowe.

ZAKOŃCZENIE

Reasumując powyższe rozważania należy zwrócić uwagę, że zakres podmiotowy odpowiedzialności za powstały dług, zarówno w prawie cywilnym, jak i w prawie podatkowym obejmuje szeroki krąg osób, do których można zaliczyć podmioty niezwiązane bezpośrednio ze stosunkiem zobowiązaniowym będącym podstawą istnienia długu.

Na gruncie przepisów prawa podatkowego odpowiedzialność można podzielić na dwie grupy: na odpowiedzialność za własne oraz cudze zobowiązania. O ile charakter odpowiedzialności pierwotnych podatników jest zasadą ogólną, o tyle odpowiedzialność podatkowa innych osób w formie i zakresie ustanowionym w przepisach prawa podatkowego jest sytuacją wyjątkową. W pierwszej kolejności za zaległości podatkowe będzie odpowiadał podatnik całym swoim majątkiem. W określonych sytuacjach osobą odpowiedzialną za zobowiązania podatkowe podatnika może być jego małżonek pozostający z nim w ustroju wspólności majątkowej. Odpowiedzialność ta ma najszerszy zakres bowiem obejmuje ona nie tylko majątek osobisty podatnika, ale także majątek wspólny podatnika i współmałżonka. Odmiennie kształtuje się odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe w sytuacji ustanowienia rozdzielności majątkowej między małżonkami, czy to z inicjatywy samych małżonków, czy z mocy samego prawa. W tym wypadku istotny jest moment jej ustanowienia. Jeżeli rozdzielność majątkowa istniała między małżonkami od momentu zawarcia związku małżeńskiego, odpowiedzialność podatkowa małżonka w ogóle nie powstaje z uwagi na to, że małżonkowie nie posiadają majątku wspólnego. Komplikacje mogą pojawić się wtedy, gdy małżonkowie ustanowili rozdzielność dopiero po zawarciu związku małżeńskiego. W takim przypadku decydujące znaczenie ma data ustania wspólności majątkowej. Jeżeli zaległości powstały przed tą datą, małżonek podatnika nie uniknie za nie odpowiedzialności jednak jego odpowiedzialność będzie ograniczona do wysokości udziału przypadającego mu w majątku wspólnym.

Innym rodzajem odpowiedzialności podatkowej jest odpowiedzialność po śmierci jednego z małżonków. Charakteryzuje się ona następstwem podatkowym, tj. przejściem określonych praw i obowiązków na spadkobiercę-małżonka. Spadkobierca w zakresie nabytych praw i obowiązków majątkowych (w tym zaległości

podatkowych) wstępuje w miejsce spadkodawcy, stając się podatnikiem, co jest podstawową cechą różniącą ten rodzaj odpowiedzialności od pozostałych.

Dokonując oceny regulacji prawnych dotyczących odpowiedzialności podatkowej osób innych niż podatnik należy zwrócić uwagę, że ustawodawca różnicuje możliwość odpowiadania za cudze długi podatkowe w zależności od rodzaju podmiotu występującego w określonej sytuacji. Sposób unormowania instytucji będącej głównym tematem niniejszych rozważań daje wyraz priorytetowości celu fiskalnego. Często małżonek nie posiada wiedzy na temat tego czy współmałżonek posiada zaległości z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne czy też zaległości podatkowe z prowadzonej działalności gospodarczej. Ponadto egzekucja z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne czy podatków może toczyć się nawet po kilku latach.

BIBLIOGRAFIA

ŹRÓDŁA PRAWA

- Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy, Dz. U. Nr 9m poz. 59.
Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz. U. Nr 16, poz. 93.
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. Nr 137, poz. 926.
Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz. U. Nr 137, poz. 887.
Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 169, poz. 1387.

ORZECZNICTWO

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 lutego 2001 r., sygn. akt II SA 2842/99, „Przeгляд Podatkowy” 2001, nr 6, poz. 61, Legalis.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 stycznia 2006 r., sygn. akt II FSK 146/05, Legalis.
Wyrok Wojewódzkiego Sądu Apelacyjnego z dnia 26 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Go 186/10, Legalis.
Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 listopada 2011 r., sygn. akt IV CSK 71/11, Legalis.
Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 maja 2012 r., sygn. akt II UK 339/11, OSNAPiUS 2013/7-8/97/332.
Wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 29 sierpnia 2012 r., sygn. akt. III AUa 1211/12, Legalis.
Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 29 lipca 2015 r., sygn. akt III AUa 1332/14, www.orzeczenia.lodz.sa.gov.pl

LITERATURA

- BEDNAREK Małgorzata: Mienie. Komentarz do art. 44-553 Kodeksu Cywilnego, Kraków: Wolters Kluwer 1997.
BRZEZIŃSKI Bogumił, KALINOWSKI Marek, OLESIŃSKA Agnieszka [i in.]: Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora” 2007.

- BUDZIAREK Magdalena: Komentarz do art. 26 Ordynacji podatkowej, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. H. Dzwonkowski, Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck 2018, s. 324-327.
- BUDZIAREK Magdalena: Komentarz do art. 29 Ordynacji podatkowej, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. H. Dzwonkowski, Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck 2018, s. 332-338.
- GAJDA Jan: Komentarz do art. 61⁴ Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, [w:] Kodeks rodzinny i opiekuńczy: komentarz, red. K. Pietrzykowski, Warszawa: C.H. Beck 2018, s. 545-551.
- GINTOWT-JANKOWICZ Maria: Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny podatnika i innych osób trzecich, Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze 1973.
- HUCHLA Andrzej: Komentarz do art. 29 Ordynacji podatkowej, [w:] Ustawa – ordynacja podatkowa: komentarz, red. C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Warszawa: Dom Wydawniczy ABC 2003, s. 148-150.
- ŁĄCZKOWSKA Małgorzata: Rodzaje i skuteczność umów majątkowych małżeńskich, [w:] Europeizacja prawa prywatnego, t. I, red. M. Pazdan, W. Popiołek, E. Rott-Pietrzyk [i in.], Warszawa: Wolters Kluwer 2008, s. 677-697.
- MARIAŃSKI Adam: Odpowiedzialność osób trzecich według regulacji ordynacji podatkowej, *Glosa* 4 (1998), s. 1-11.
- MARIAŃSKI Adam: Odpowiedzialność za zobowiązania podatnika, płatnika, inkasenta w prawie polskim, Warszawa: Dom Wydawniczy ABC 1999.
- OLESIŃSKA Agnieszka: Odpowiedzialność członków rodziny podatnika za jego zobowiązania podatkowe, [w:] Księga Pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej, red. Z. Chmiel, Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora” 1998, s. 163-200.
- OLESIŃSKA Agnieszka: Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu, Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa 2009.
- PIETRZYKOWSKI Krzysztof: Komentarz do art. 21 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, [w:] Kodeks rodzinny i opiekuńczy: komentarz, red. K. Pietrzykowski, Warszawa: C.H. Beck 2018, s. 253-255.
- WINIARZ Jan: Prawo rodzinne, Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN 1993.
- ZDEBEL Marek: Komentarz do art. 98 Ordynacji podatkowej, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. H. Dzwonkowski, Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck 2014, s. 636-638.

ZAKRES ODPOWIEDZIALNOŚCI MAŁŻONKA ZA ZOBOWIĄZANIA PODATKOWA MAŁŻONKA-PODATNIKA

Streszczenie

Celem niniejszego artykułu jest omówienie odpowiedzialności małżonka za zobowiązania podatkowe współmałżonka. Główną przesłanką odpowiedzialności małżonka jest istnienie pewnego związku ekonomicznego między nim a podatnikiem. W zależności od istnienia konkretnych okoliczności zakres tej odpowiedzialności jest różny. Najszerszy zakres omówionych odpowiedzialności dotyczy odpowiedzialności małżonka pozostającego z podatnikiem w ustroju wspólności ustawowej. Odmiennie kształtuje się odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe w sytuacji ustanowienia rozdzielności majątkowej między małżonkami. Ostatnim omówionym w treści artykułu rodzajem odpowiedzialności podatkowej jest odpowiedzialność po śmierci jednego z małżonków. Małżonek będący spadkobiercą wstępuje wówczas w miejsce spadkodawcy, stając się podatnikiem, co jest podstawową cechą różniącą ten rodzaj odpowiedzialności od pozostałych.

Szczególny charakter przedstawionego zagadnienia wynika z faktu, że odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe ponoszą osoby nie będące podmiotami żadnych obowiązków wynikających z prawa podatkowego związanych z poborem podatków. Istnienie tej odpowiedzialności oznacza dla wierzyciela poszerzenie kręgu podmiotów, od których może żądać wykonania zobowiązania, które to zobowiązanie ciążyło pierwotnie wyłącznie na podatniku.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność podatkowa; prawo podatkowe; prawo rodzinne; współmałżonek; wspólność majątkowa; rozdzielność majątkowa; spadkobierca; osoby trzecie

SPOUSE'S RESPONSIBILITY FOR TAX LIABILITIES OF THE SPOUSE-TAXPAYER

Summary

The purpose of this article is to review the spouse's liability for tax liabilities of his/her spouse. The main premise for the spouse's liability is the existence of an economic relationship between the spouse and the taxpayer. Depending on the existence of specific circumstances, the extent of this liability varies. The widest scope of the presented liability concerns the liability of the spouse who has the statutory matrimonial property regime with a taxpayer. The liability for tax obligations in the case when separation of property is established between spouses is different. The last type of tax liability discussed in the article is the liability after the death of one of the spouses. The spouse, who is the heir, then replaces the testator and becomes a taxpayer. That is a fundamental feature that distinguishes this type of liability from the others.

The specific nature of the presented issue results from the fact that liability for tax obligations lies with persons who are not subject to any obligations arising from tax law related to the collection of taxes. The existence of this liability means that the creditor extends the circle of persons from whom the creditor may demand the execution of the obligation which was originally the sole liability of the taxpayer.

Key words: tax liability; tax law; family law; spouse; matrimonial property; separation of property; heir; third parties