

PAWEŁ SMOLEŃ
Lublin

POZYCJA RODZINY W PRZEPISACH MATERIALNEJ CZĘŚCI OGÓLNEGO PRAWA PODATKOWEGO

§ 1. UWAGI OGÓLNE

1. Ogólne prawo podatkowe pełni istotną rolę w systemie całego prawa podatkowego. Pomimo to brak w zasadzie wyraźnego sprecyzowania tego pojęcia. W literaturze przedmiotu¹ formułując różnorodne jego definicje najczęściej wyróżnia się:

- a) ogólne prawo podatkowe *sensu largo*,
- b) ogólne prawo podatkowe *sensu stricto*.

W s z e r s z y m znaczeniu są to przede wszystkim normy prawne zawarte w Konstytucji oraz w ustawach podatkowych. Odnoszą się one do wszystkich podatków lub określonej ich grupy.

Ogólne prawo podatkowe w w ą s k i m ujęciu stanowią normy prawne powszechnie obowiązujące, dotyczące wszystkich lub większości podatków, ograniczone jednak tylko do materii zobowiązań podatkowych oraz postępowania podatkowego. Z jego zakresu wyłącza się przepisy regulujące zarówno przymusowe wykonywanie zobowiązań, jak i sądową kontrolę orzeczeń organów podatkowych. Nie uwzględnia się również przepisów zawierających sankcje karne za naruszenie dyspozycji norm prawa podatkowego.

2. Normy ogólnego prawa podatkowego nie kreują rodziny na odrębny p o d m i o t p o d a t k o w y. Rodzina pozbawiona atrybutu podmioto-

¹ Zob. J. M a ł e c k i, *Zagadnienia ogólne Ordynacji podatkowej*, w: A. G o m u ł o w i c z, J. M a ł e c k i, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1998³, s. 218; por. również: R. M a s t a l s k i, *Prawo podatkowe I – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 109-115; S. P r e s n a r o w i c z, *Ordynacja podatkowa*, w: *Polskie prawo finansowe*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 1998, s. 209-210.

wości podatkowej nie może być adresatem decyzji podatkowej, ani tym bardziej samodzielnie występować przed organami podatkowymi. Może natomiast ponieść ekonomiczne skutki realizacji norm ogólnego prawa podatkowego. Stąd też pozycję rodziny w ogólnym prawie podatkowym wyznaczają przede wszystkim normy ogólnego prawa podatkowego w jego węższym ujęciu (*sensu stricto*), przy czym chodzi tutaj głównie o część materialną, związaną z odpowiedzialnością z tytułu zobowiązań podatkowych².

Zasadniczo odpowiedzialnością z tytułu zobowiązań obarczony jest sam podatnik. Niezależnie jednak od tego ogólne prawo podatkowe – w celu zabezpieczenia interesów fiskalnych podmiotu prawa publicznego – posługuje się pojęciem o s o b y t r z e c i e j. Praktyka legislacyjna wskazuje, iż termin ten nie jest rozumiany jednolicie i charakteryzuje się dość dużą zmiennością treści. W doktrynie³ również nie spotyka się bliższego określenia tego pojęcia. W dotychczasowych aktach prawnych regulujących materię odpowiedzialności z tytułu zobowiązań zawsze obejmowało ono jednak członków rodziny podatnika. Pozycję rodziny wyznacza zatem przede wszystkim wytyczenie kręgu członków rodziny podatnika oraz wskazanie zakresu i charakteru ich odpowiedzialności za jego płatności podatkowe.

3. Polskie prawo podatkowe – zarówno jego ogólna jak i szczegółowa część – jest systemem historycznym⁴. Oznacza to, że rodził się on stopniowo w wyniku ewolucji różnorodnych procesów i zachodzących zmian regulacji prawnych. Wiele aktualnie występujących konstrukcji ogólnego prawa podatkowego wyłoniło się dzięki uwzględnieniu doświadczeń i rezultatów ich zastosowania w poprzednich okresach. Niejednokrotnie obowiązujące obecnie rozwiązania stanowią w większym lub mniejszym stopniu wierne odzwierciedlenie wcześniej wykorzystanych instytucji⁵. Z tego też względu w celu uzyskania pełniejszego obrazu pozycji rodziny, warto – jak się wydaje – sięgnąć

² Na temat pojęcia odpowiedzialności podatkowej zob.: M. G i n t o w t - J a n k o w i c z, *Odpowiedzialność podatkowa w obowiązującym prawie podatkowym*, „Studia Prawnicze” 1973, nr 35, s. 117-130.

³ Por. t a ż, *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny podatnika i innych osób trzecich*, Warszawa 1973, s. 12; t a ż, *Odpowiedzialność podatkowa w obowiązującym prawie podatkowym*, s. 131; K. O s t r o w s k i, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 169.

⁴ Por. J. M a ł e c k i, *Ewolucja regulacji podatkowych w Polsce*, w: G o m u ł o w i c z, M a ł e c k i, dz. cyt., s. 187.

⁵ Tamże, s. 203 oraz B. B r z e z i ń s k i, *Przedwojenna ordynacja podatkowa a współczesne standardy przepisów ogólnych prawa podatkowego*, „Toruński Rocznik Praw Człowieka i Pokoju” 1992, z. 1, s. 193-194.

do poprzednich aktów prawnych regulujących kwestię odpowiedzialności członków rodziny.

§ 2. ODPOWIEDZIALNOŚĆ MAŁŻONKA I INNYCH CZŁONKÓW RODZINY PODATNIKA W ORDYNACJI PODATKOWEJ Z 1934 ROKU

1. W Polsce okresu międzywojennego, tuż po odzyskaniu niepodległości ogólne prawo podatkowe nie było wyodrębnione. Przepisy zaliczane do ogólnego prawa podatkowego były umiejscowione w wielu aktach prawnych regulujących poszczególne podatki⁶. Brak było w tym zakresie jednolitego aktu prawnego, który odnosiłby się do wszystkich podatków. Stan ten uległ zmianie dopiero z chwilą uchwalenia ordynacji podatkowej⁷, w której dokonano kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego⁸.

Istotnym elementem przyjętej ustawy było określenie odpowiedzialności osób trzecich za obciążenie podatkowe podatnika. Kwestię tę unormowano w części ordynacji zatytułowanej – „Odpowiedzialność za podatek”. Nie posłużono się co prawda pojęciem „osoby trzeciej”, lecz w praktyce regulacja ta sprowadzała się do takiego ujęcia tego zagadnienia.

2. Pozycję rodziny wyznaczały przepisy, na podstawie których istniała możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności członków rodziny podatnika. Osoby te mogły być nią obarczone z trzech tytułów⁹:

- a) podatku dochodowego,
- b) podatku od lokali,
- c) nabycia spadku.

⁶ Por. Z. W a s s e r b e r g e r, *Przedmowa do*, w: E. S t e i n, A. T h a l e r, *Ordynacja podatkowa*, Kraków 1934, s. V; R. M a s t a l s k i, dz. cyt., s. 118-119.

⁷ Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. ordynacja podatkowa (Dz.U.R.P. nr 39, poz. 346), cytowana dalej jako ordynacja podatkowa z 1934 r.

⁸ Polska była wówczas jednym z nielicznych krajów mających skodyfikowane ogólne prawo podatkowe: por. R. M a s t a l s k i, *Kształtowanie się ogólnego prawa podatkowego*, w: R. M a s t a l s k i, J. Z u b r z y c k i, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998, s. 8; J. M a ł e c k i, *System podatkowy II Rzeczypospolitej*, w: G o m u ł o w i c z. M a ł e c k i, dz. cyt., s. 203. W ówczesnej literaturze przedmiotu ordynacja była oceniana bardzo wysoko, chociaż nie brakowało również negatywnych opinii na jej temat. Por. T. G r o d y ń s k i, *Zasady polskiej ordynacji podatkowej*, „Czasopismo Prawnicze i Ekonomiczne”. 30(1936), nr 1-12, s. 150-159; J. M i c h a l s k i, *Charakterystyka ordynacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1934, z. 4, s. 161-177.

⁹ Art. 132-135 ordynacji podatkowej z 1934 r.

Ustawa o podatku dochodowym¹⁰ przewidywała, że do dochodów głowy rodziny doliczano dochody małżonka oraz dochody krewnych zstępnych, o ile głowie rodziny służyło prawo rozporządzania tymi dochodami lub prawo ich użytkowania¹¹. Jeżeli podatek dochodowy został odprowadzony od kwoty obliczonej w drodze powyższego zsumowania (kumulacji) dochodów głowy rodziny i dochodów członków rodziny, to zgodnie z ordynacją każdy członek rodziny odpowiadał za tę część podatku dochodowego, która odzwierciedlała jego udział w ogólnej wielkości skumulowanego dochodu¹². O d p o w i e - działność ta była solidarna, ale na etapie egzekucji miała charakter p o s i ł - k o w y¹³. Powstawała bowiem dopiero z chwilą niemożności ściągnięcia podatku od głowy rodziny¹⁴.

Przepis ten gwarantował ochronę interesów rodziny. Główny ciężar spoczywał na podatniku (głowie rodziny), który odpowiadając w pierwszej kolejności nie mógł liczyć na całkowite jej „przerzucenie” na członków rodziny. Wydaje się, że zarysowano tutaj właściwą tendencję w procesie obarczania odpowiedzialnością członków rodziny. W ich wypadku winna ona mieć zawsze charakter posiłkowy.

Małżonek podatnika, krewni i powinowaci do trzeciego stopnia odpowiadałi również za nieściągnięte od niego kwoty z tytułu podatku dochodowego wymierzonego od dochodu z nieruchomości (gruntowej lub budynkowej), która przeszła następnie na ich własność lub użytkowanie¹⁵. Odpowiedzialność ta miała charakter s o l i d a r n y. Roszczenie organu podatkowego powstawało na skutek zaistnienia faktu, iż do dnia nabycia na własność, bądź do dnia nabycia prawa użytkowania, podatek dochodowy nie został uiszczony. Nie istotne przy tym było, czy podatnik (płatnik)¹⁶ świadomie uchybia

¹⁰ Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym (Dz.U.R.P. nr 82, poz. 550), cytowana dalej jako ustawa z 16 lipca 1920 r.

¹¹ Zob. art. 11 ustawy z dnia 16 lipca 1920 r.

¹² Art. 134 § 2 ordynacji podatkowej z 1934 r.

¹³ Por. § 500 instrukcji podatkowej z dnia 31 grudnia 1934 r. opubl.: J. B a s s e c h e s, I. K o r k i s, *Kodeks podatkowy*, t. II, Lwów 1937, s. 166 oraz W. R u n c e w i c z, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 1935, s. 356.

¹⁴ W późniejszym okresie w wyniku nowelizacji, odpowiedzialność ta straciła niestety posiłkowy charakter. Dochodzenie odpowiedzialności członków rodziny nie było już zależne od stwierdzenia, iż podatku nie można było ściągnąć od głowy rodziny – por. art. 128 § 2 ordynacji podatkowej z 1934 r. w wersji ogłoszonej w załączniku do obwieszczenia Ministra Skarbu z dnia 14 lutego 1936 r. (Dz.U.R.P. nr 14, poz. 134) oraz A. R o s e n k r a n z, *Ordynacja podatkowa. Opracowanie systematyczne*, Warszawa 1937, s. 18.

¹⁵ Art. 134 § 3 ordynacji podatkowej z 1934 r.

¹⁶ Ordynacja podatkowa 1934 r. określała podatnika mianem „płatnika” (art. 47 ordynacji

swoim obowiązkom, czy też fizycznie nie jest w stanie im zadośćuczynić. Zanim jednak organ podatkowy obciążył odpowiedzialnością osoby trzecie, zobowiązany był rozważyć możliwość ściągnięcia należności podatkowej w drodze egzekucji z majątku ruchomego podatnika¹⁷.

Zakres odpowiedzialności z tego tytułu ustalano według zasad analogicznych do tych, które miały zastosowanie przy określaniu odpowiedzialności członków rodziny za dochód skumulowany z dochodem głowy rodziny. Organ podatkowy mógł zatem żądać od wskazanych osób uiszczenia całej zaległości z tytułu podatku dochodowego, o ile nie przewyższała ona części podatku należnego z nabytej nieruchomości¹⁸.

Jednym z podatków obowiązujących w okresie dwudziestolecia międzywojennego był podatek od lokali¹⁹. Jeżeli dany lokal był obciążony tym podatkiem, to małżonek, wstępni, zstępni, przysposobieni i rodzeństwo najemcy odpowiadali s o l i d a r n i e za należności z tego tytułu. Odpowiedzialność wskazanych członków rodziny była niezależna od możliwości ściągnięcia płatności od najemcy²⁰.

Tak szeroko wytyczony zakres odpowiedzialności podlegał jednak pewnym ograniczeniom. Organ podatkowy mógł bowiem żądać, by podatek od danego lokalu został zapłacony przez powyższe osoby tylko wtedy, gdy wspólnie z podatnikiem zamieszkiwały one w lokalu podlegającym opodatkowaniu. Nadto ich odpowiedzialność obejmowała wyłącznie okres wspólnego zamieszkiwania. Organ podatkowy nie badał natomiast, czy członkowie rodziny wspólnie z podatnikiem czy oddzielnie prowadzili gospodarstwo domowe²¹.

Warto dodać, że uiszczenie należności za podatnika przez jednego z członków rodziny rodziło regres do pozostałych osób obciążonych solidarną odpowiedzialnością²².

podatkowej z 1934 r.). Aby uniknąć nieporozumień w dalszej części opracowania posługuję się jednolitym określeniem „podatnik”.

¹⁷ Zob. § 501 instrukcji podatkowej z 31 grudnia 1934 r. s. 166. W ówczesnej literaturze przedmiotu można było jednak zetknąć się z odmiennym poglądem w tej materii, zgodnie z którym wierzyciel podatkowy mógł przede wszystkim dochodzić należności od osoby trzeciej – zob. R o s e n k r a n z, dz. cyt., s. 19.

¹⁸ Zob. R u n c e w i c z, dz. cyt., s. 357.

¹⁹ Ustawa z dnia 2 sierpnia 1926 r. o państwowym podatku od lokali (Dz.U.R.P. nr 94, poz. 550) oraz dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 14 listopada 1935 r. o podatku od lokali (Dz.U.R.P. nr 85, poz. 505).

²⁰ Por. R u n c e w i c z, dz. cyt., s. 358 oraz R o s e n k r a n z, dz. cyt., s. 18.

²¹ Zob. R u n c e w i c z, dz. cyt., s. 358.

²² Zob. A. F r a n z, Z. K o m o r e k, *Ordynacja podatkowa. Ustawa z komentarzem*,

Bardzo zróżnicowane zasady odpowiedzialności występowały w wypadku spadkobierców. Zgodnie z ogólną regułą ordynacji odpowiadali oni za nieściągnięte należności podatkowe spadkodawcy i masy spadkowej, jak za zobowiązania oparte na tytułach prywatnoprawnych, według przepisów prawa spadkowego²³. Pozycję rodziny wyznaczały zatem obowiązujące na danym terenie Rzeczypospolitej – pozostałe po okresie zaborów – normy prawa spadkowego.

Na obszarze stosowania Kodeksu Napoleona oraz Kodeksu Austriackiego wyróżniano dwa sposoby przyjęcia spadku²⁴:

- a) bezwarunkowy (bezwzględny),
- b) z dobrodziejstwem inwentarza.

W obu wypadkach spadkobierca odpowiadał zarówno majątkiem spadkowym, jak i majątkiem własnym. Jeżeli jednak spadkobierca złożył oświadczenie, że przyjmuje spadek z dobrodziejstwem inwentarza, odpowiedzialność była ograniczona tylko do wysokości aktywów masy spadkowej.

Współspadkobiercy, którzy przyjęli spadek bezwarunkowo, odpowiadali solidarnie za długi spadkowe. Jeżeli natomiast spadek został przyjęty przez współspadkobierców z dobrodziejstwem inwentarza, to po przyznaniu spadku każdy ponosił odpowiedzialność do wysokości aktywów otrzymanych w spadku.

Na terenach obowiązywania Kodeksu Niemieckiego oraz Zbioru Praw Rosyjskich spadkobiercy odpowiadali w sposób nieograniczony zarówno z majątku spadkowego jak i z majątku własnego²⁵. Byli oni zatem zobowiązani do pokrycia długów nawet wtedy, gdy przewyższał on aktywa spadku²⁶.

Pomimo istniejącej różnorodności przepisów dotyczących spadkobrania formułowano również reguły obowiązujące wszystkich spadkobierców niezależnie od rodzaju stosowanego prawa spadkowego. Przykładem tego jest regulacja odnosząca się do zaległości spadkodawcy z tytułu podatku dochodowego²⁷. Otóż w razie śmierci podatnika przed obliczeniem wymiaru podatku

Warszawa 1934, s. 92.

²³ Art. 133 ordynacji podatkowej z 1934 r.

²⁴ Zob. R u n c e w i c z, dz. cyt., s. 354-355.

²⁵ Tamże, s. 355.

²⁶ Szerzej na temat reguł spadkobrania na poszczególnych terenach Rzeczypospolitej i związanych z nimi zasad odpowiedzialności podatkowej zob.: J. P o p i e l, M. M o n d e r e r, *Ordynacja podatkowa*, Lwów 1937, s. 346-349.

²⁷ Zob. okólnik Ministra Skarbu z dnia 10 stycznia 1935 r. L.D.U. 4396/2/34 (Dz.Ur. Min. Skarbu nr 3, poz. 53) oraz wyrok NTA z dnia 30 listopada 1933 r. L. Rej. 5502/3 – opubl. A. G r a j e w s k i, *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 1937, s. 254; B a s s e c h e s,

na dany rok, dokonywano tego – o ile źródła dochodu zostały przyjęte przez spadkobiercę – na imię spadkobiercy, łącznie z jego osobistym dochodem. Jeżeli spadkobierców było kilku, ustalony dochód ze źródeł masy spadkowej dzielono w stosunku odpowiednim do udziału poszczególnych spadkobierców i każdemu z nich wymierzano podatek łącznie z jego osobistym dochodem.

3. Warto dodać, że zakreślona w ordynacji odpowiedzialność członków rodziny podatnika rozciągała się nie tylko na zaległe kwoty główne. Obejmowała ona również pewne przewidziane prawem dodatki do podatków oraz wszelkie należności uboczne, takie jak: koszty egzekucyjne, kary za zwłokę i odsetki za odroczenia²⁸.

4. Oceniając pozycję rodziny w świetle przepisów ordynacji dotyczących odpowiedzialności za płatności podatkowe podatnika, trudno dokonać tego w sposób jednoznaczny. Z jednej strony uwagę przykuwa przyjęcie – we wskazanych przypadkach – odpowiedzialności posiłkowej oraz formułowanie warunków ograniczających prawo organów podatkowych do orzekania o odpowiedzialności niektórych członków rodziny. Dzięki temu słusznie podkreślono wyjątkowy – jako odstępstwo od reguły wyłącznej odpowiedzialności podatnika – charakter odpowiedzialności tych osób²⁹. Z drugiej natomiast strony dostrzegalne jest zdecydowane jej rozszerzenie. Wyraża się to w objęciu członków rodziny odpowiedzialnością solidarną za podatek łącznie z określonymi należnościami ubocznymi. Nie bez znaczenia jest również okoliczność, iż ordynacja nie przewidywała uniwersalnych, negatywnych przesłanek odpowiedzialności członków rodziny, które nie tylko znacznie by ją ograniczyły, ale także całkowicie wyłączyły.

Pełnej oceny obowiązujących wówczas rozwiązań będzie można dokonać dopiero w świetle innych aktów prawnych regulujących tę materię. Najważniejszym jednak – jak się wydaje – jest fakt, iż ordynacja podatkowa z 1934 roku, będąc pierwszym aktem kodyfikującym ogólne prawo podatkowe, zastosowała zasadę obarczania odpowiedzialnością członków rodziny podatnika za obciążające go należności podatkowe fiskusa. Reguła ta jest głównym czynnikiem wpływającym negatywnie na pozycję rodziny. Wszelkie szczegółowe rozwiązania tej kwestii są bowiem jedynie naturalną konsekwencją przyjętego założenia.

K o r k i s, dz. cyt., s. 16-17.

²⁸ Por. art. 44 § 3 i 137 ordynacji podatkowej z 1934 r.

²⁹ Por. B r z e z i ń s k i, dz. cyt., s. 185.

§ 3. ODPOWIEDZIALNOŚĆ MAŁŻONKA I INNYCH CZŁONKÓW RODZINY PODATNIKA W DEKRETACH OKRESU POLSKI LUDOWEJ

1. Odpowiedzialność w świetle dekretu o zobowiązaniach podatkowych z 1946 r.

1. Na skutek zmian politycznych zachodzących po zakończeniu II wojny światowej rozpoczęto w Polsce proces *d e k o d y f i k a c j i* ogólnego prawa podatkowego³⁰. Wyraznym tego przejawem było uchylene mocy obowiązujących przepisów ordynacji podatkowej z 1934 roku. Ustawę tę zastąpiono trzema odrębnymi aktami:

- a) dekretem o zobowiązaniach podatkowych³¹,
- b) dekretem o postępowaniu podatkowym³²,
- c) dekretem prawo karne-skarbowe³³.

Nowością w dekrete o zobowiązaniach podatkowych było dokonanie podziału na podatki osobiste i rzeczowe³⁴. Za podatki rzeczowe uznano te, które przyjmowały za przedmiot opodatkowania obrót, majątek lub przychód z majątku. Pozostałe podatki uznano za osobiste.

Po raz pierwszy posłużono się – regulując kwestię odpowiedzialności – pojęciem „osoby trzeciej”³⁵. Wprowadzono również wyraźną zasadę, że osoby te odpowiadają za zobowiązania podatkowe podatnika w tych przypadkach i w takim zakresie, jak zostało to określone w dekrete³⁶.

2. Członkowie rodziny podatnika odpowiadali solidarnie z podatnikiem za wymierzony mu *p o d a t e k* w tym stosunku, w jakim majątek, przychód lub dochód były przyjęte do podstawy opodatkowania³⁷. W porównaniu więc do ordynacji okresu międzywojennego dekret z 1946 r. w sposób zbliżo-

³⁰ Por. M a s t a ł s k i, dz. cyt., s. 125; A. G o m u ł o w i c z, J. M a ł e c k i, *Ordynacja podatkowa*, Poznań 1998, s. 7.

³¹ Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U.R.P. nr 27, poz. 173, zm.: z 1947 r. nr 27, poz. 107; z 1948 r. nr 36, poz. 248.), cytowany dalej jako dekret z 1946 r.

³² Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz.U.R.P. nr 27, poz. 174).

³³ Dekret z dnia 16 kwietnia 1947 r. prawo karne-skarbowe (Dz.U.R.P. nr 32, poz. 140)

³⁴ Art. 5 dekretu z 1946 r.

³⁵ Por. A. A n d r z e j e w s k i, *Zobowiązania podatkowe*, Warszawa 1947, s. 35.

³⁶ Art. 9 ust. 3 dekretu z 1946 r.

³⁷ Art. 10 dekretu z 1946 r.

ny określał zakres odpowiedzialności członków rodziny³⁸. Odmienne natomiast ustalił formę odpowiedzialności, która nie miała już posiłkowego charakteru. Przyjęta konstrukcja jasno wskazuje, że była to równoległa odpowiedzialność podatnika i członków jego rodziny. Wierzyciel podatkowy mógł dochodzić całości długu lub jego części od wszystkich osób łącznie, od kilku z nich lub od każdej z osobna³⁹.

3. Oprócz powyższego dekret przewidywał również inny tytuł odpowiedzialności członków rodziny podatnika. Małżonek, krewni (do trzeciego stopnia) i powinowaci (do drugiego stopnia), nabywając od podatnika majątek lub jego część na własność, w użytkowanie lub dzierżawę, odpowiadali za wymierzony im podatek osobisty⁴⁰. Odpowiedzialność ta miała charakter solidarny i obejmowała zobowiązania powstałe przed przejściem majątku na rzecz danej osoby trzeciej.

Odpowiedzialność członków rodziny miała postać kwalifikowaną⁴¹. Nabywca majątku podatnika, będący osobą obcą, odpowiadał z nim solidarnie, ale wyłącznie za podatki rzeczowe⁴². Tymczasem członkowie rodziny nabywając majątek podatnika, obciążeni byli odpowiedzialnością nie tylko za jego podatki rzeczowe, lecz także za podatki osobiste. Członków rodziny objęto więc odpowiedzialnością o dużo szerszym zakresie (odpowiedzialność kwalifikowana), niż miało to miejsce w przypadku osoby obcej.

Szeroko wyznaczona odpowiedzialność członków rodziny podatnika podlegała dość istotnemu ograniczeniu. Ponosili oni bowiem odpowiedzialność za podatki podatnika w takim stosunku, w jakim nabyty majątek miał wpływ na wysokość wymierzonego podatku. Jeżeli podatnik zalegał z należnością za kilka lat, wówczas stosunek ten obliczano odrębnie dla każdego roku⁴³.

Warto zauważyć, iż o ile podstawowy – pierwszy z powyżej wymienionych – tytuł odpowiedzialności członków rodziny nie precyzował kogo należy uważać za członka rodziny, o tyle przy ustanowieniu kwalifikowanej odpo-

³⁸ Por. Brzezinski, dz. cyt., s. 186; J. Gabjan, W. Kubiak, *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny podatnika i wspólników w spółkach handlowych*, „Finanse” 1961, nr 1, s. 50.

³⁹ Por. R. Langrod, *Skarbowość polska w nowym ustroju*, Łódź 1947, s. 45; Andrzejewski, dz. cyt., s. 38.

⁴⁰ Art. 14 dekretu z 1946 r.

⁴¹ Zob. Gintowt-Jankowicz, *Odpowiedzialność podatkowa członków*, s. 97.

⁴² Art. 12 dekretu z 1946 r.

⁴³ Zob. Andrzejewski, dz. cyt., s. 44.

wiedzialności nabywcy praw majątkowych podatnika będącego członkiem rodziny, zawężono krąg odpowiedzialnych osób do małżonka oraz krewnych i powinowatych ściśle określonego stopnia⁴⁴. Podkreślić również należy – korzystne dla rodziny - uszczuplenie tego kręgu w stosunku do postanowień przedwojennej ordynacji. Dekret z 1946 r. objął odpowiedzialnością powinowatych do drugiego stopnia. Na gruncie ordynacji z 1934 roku obciążeni nią byli powinowaci do trzeciego stopnia⁴⁵.

W wypadku przeniesienia praw majątkowych w drodze darowizny zakres podmiotowy kwalifikowanej odpowiedzialności⁴⁶ został znacznie rozszerzony. Obarczono nią bowiem nie tylko wskazanych członków rodziny, ale także wszystkie inne obdarowane osoby nie mieszczące się w tym katalogu.

4. Spadkobiercy odpowiadali za z o b o w i ą z a n i a podatkowe spadkodawcy i masy spadkowej na zasadach określonych w prawie spadkowym⁴⁷. Odpowiedzialność ta została więc określona w sposób analogiczny do reguł przyjętych w ordynacji⁴⁸. Jediną zmianą było dodanie w tekście dekretu – w celu uniknięcia występujących w świetle przepisów ordynacji niejasności – wyraźnego stwierdzenia, iż spadkobiercy odpowiadają za wszystkie zobowiązania podatkowe spadkodawcy, nawet te, które ustalone zostały dopiero po jego śmierci⁴⁹.

5. Dekret o zobowiązaniach podatkowych wykorzystał podstawowe konstrukcje obowiązującej poprzednio ordynacji. Wprowadzone jednak zmiany znacznie zaostrzyły zasady odpowiedzialności członków rodziny podatnika. Świadczy o tym rezygnacja z odpowiedzialności posiłkowej oraz ukształtowanie kwalifikowanej postaci odpowiedzialności specjalnie dla członków rodziny podatnika. Zaznaczyć także należy, że dekret nie przewidywał uniwersalnych, negatywnych przesłanek odpowiedzialności członków rodziny.

⁴⁴ Por. art. 10 i art. 14 ust. 1 dekretu z 1946 r.

⁴⁵ Por. art. 134 § 2 ordynacji podatkowej z 1934 r. oraz art. 14 ust. 1 dekretu z 1946 r.

⁴⁶ Obdarowani będący osobami obcymi dla podatnika również byli obciążeni odpowiedzialnością za jego podatek osobisty. Por. L a n g r o d, dz. cyt., s. 46; A n d r z e j e w s k i, dz. cyt., s. 45.

⁴⁷ Art. 11 dekretu z 1946 r.

⁴⁸ Zob. art. 133 ordynacji podatkowej z 1934 r.

⁴⁹ Por. G r a j e w s k i, dz. cyt., s. 254; B a s s e c h e s, K o r k i s, dz. cyt., s. 16-17; A n d r z e j e w s k i, dz. cyt., s. 38-40.

2. Odpowiedzialność w świetle dekretu o zobowiązaniach podatkowych z 1950 roku

1. Dekret z 1946 roku miał dość krótki okres zastosowania. Został on bowiem w całości zastąpiony już w 1950 roku kolejnym dekretem o zobowiązaniach podatkowych⁵⁰.

W nowym dekrete zerwano z podziałem na podatki osobiste i rzeczowe. Jednocześnie nastąpiło rozszerzenie zakresu odpowiedzialności niektórych kategorii osób trzecich. We wszystkich tych wypadkach, gdzie dekret z 1946 roku ograniczał odpowiedzialność do podatków rzeczowych podatnika, w dekrete z 1950 roku objęto nią ogół jego zobowiązań⁵¹.

2. Odpowiedzialność członków rodziny podatnika – w jej podstawowym wymiarze – była w początkowej fazie obowiązywania dekretu ustalona w sposób zbliżony do regulacji z 1946 roku. Kilka lat później dokonano jednak istotnych zmian w tej materii⁵².

Przede wszystkim wprowadzono gradację przesłanek odpowiedzialności małżonka podatnika i innych członków jego rodziny⁵³. Osoby te ponosiły odpowiedzialność w p i e r s z e j k o l e j n o ś c i o i l e⁵⁴:

- a) pozostawały we wspólnym gospodarstwie domowym z podatnikiem⁵⁵,
- b) podatnik uporczywie zalegał z uiszczeniem należności podatkowych⁵⁶.

⁵⁰ Dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. nr 49, poz. 452; zm. z 1959 r. nr 11, poz. 61; z 1960 r. nr 51, poz. 300; z 1961 r. nr 33, poz. 166; z 1966 r. nr 24, poz. 151), cytowany dalej jako dekret z 1950 r.

⁵¹ Por. G i n t o w t - J a n k o w i c z, *Odpowiedzialność podatkowa członków*, s. 15; t a ż, *Odpowiedzialność podatkowa w obowiązującym prawie podatkowym*, s. 140.

⁵² Ustawa z dnia 16 listopada 1960 r. o zmianie dekretu z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. nr 51, poz. 300), cytowana dalej jako ustawa z dnia 16 listopada 1960 r.

⁵³ Zob. G i n t o w t - J a n k o w i c z, *Odpowiedzialność podatkowa członków*, s. 44.

⁵⁴ Art. 16 ust. 1 dekretu z 1950 r. w brzmieniu ustalonym ustawą z dnia 16 listopada 1960 r.

⁵⁵ Zgodnie z art. 16 ust. 3 dekretu z 1950 r. w brzmieniu ustalonym ustawą z dnia 16 listopada 1960 r. prowadzenie wspólnego gospodarstwa polegało na wspólnym zamieszkiwaniu i wspólnym zaspokajaniu potrzeb.

⁵⁶ Definicja podatnika uporczywie zalegającego z uiszczeniem należności została sformułowana w § 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 1960 r. w sprawie odpowiedzialności członków rodziny podatnika za jego zobowiązania podatkowe (Dz.U. nr 55, poz. 317), cytowanego dalej jako rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 1960 r.

Podkreślić należy, że dopiero łączne spełnienie obu powyższych przesłanek skutkowało odpowiedzialnością całym majątkiem, solidarnie z podatnikiem⁵⁷ za jego zobowiązania podatkowe.

Odpowiedzialność ta nie obejmowała wynagrodzenia za pracę członka rodziny (z wyjątkiem małżonka), pod warunkiem, że praca wykonywana była poza przedsiębiorstwem, gospodarstwem rolnym lub domowym podatnika. Obejmowała natomiast majątek ruchomy i nieruchomy należący do członka rodziny, bez względu na to z jakich środków został nabyty.

W drugiej kolejności przewidziano odpowiedzialność tych członków rodziny podatnika (z uwzględnieniem małżonka), których majątek, przychód lub dochód były przyjęte do podstawy opodatkowania dochodzonej należności⁵⁸. Reguła ta dotyczyła zarówno osób, które nie pozostawały we wspólnym gospodarstwie domowym z podatnikiem, jak i tych, które pomimo pozostawania z nimi we wspólnocie gospodarczo-domowej nie ponosiły odpowiedzialności według wcześniej wskazanych zasad (w pierwszej kolejności). Wszyscy ci członkowie rodziny odpowiadali całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem, ale w ograniczonym zakresie. Ramy odpowiedzialności wyznaczał bowiem stosunek, w jakim ich majątek, przychód lub dochód został przyjęty do całości podstawy opodatkowania.

Za członków rodziny podatnika uznano w s z y s t k i c h jego krewnych i powinowatych. Zakres podmiotowy odpowiedzialności był bardzo szeroki. Analogicznie bowiem do dekretu z 1946 roku, nie określono stopnia pokrewieństwa i powinowactwa⁵⁹. Rozszerzono go również o osoby pozostające z podatnikiem w faktycznym pożyciu. Odpowiadały one tak jak małżonek podatnika.

Stopnia pokrewieństwa i powinowactwa nie określono w tym przypadku celowo. Uznano bowiem, że podatnik może wejść w znowę nie tylko z bliskimi, ale i z dalszymi krewnymi. Obawiano się więc, że określenie stopnia pokrewieństwa (powinowactwa) spowodowałoby próby obchodzenia prawa poprzez znowy z dalekimi krewnymi, którzy znajdowałiby się poza ustalonym zakresem podmiotowym odpowiedzialności podatkowej⁶⁰.

⁵⁷ Organ podatkowy mógł dochodzić należności podatkowej według swego uznania albo z majątku podatnika, albo z majątku solidarnie z nim odpowiedzialnego członka rodziny. Zob. W. K u b i a k, *Zobowiązania podatkowe. Teksty i objaśnienia*, Warszawa 1962², s. 91.

⁵⁸ Art. 16 ust. 2 dekretu z 1950 r. w wersji ustalonej ustawą z dnia 16 listopada 1960 r.

⁵⁹ Por. art. 16 dekretu z 1946 r. oraz art. 16 dekretu z 1950 r. w wersji ustalonej ustawą z dnia 16 listopada 1960 r.

⁶⁰ Por. W. W e p s i ę ć, *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny podatnika*,

Szerokie określenie pojęcia rodziny podatnika budziło wiele wątpliwości.

W doktrynie⁶¹ trafnie podkreślano, że granice rodziny stały się przez to płynne i nieuchwytnie. Słusznie też zwracano uwagę, że argumentacja, iż podatnik może wejść w znowę nie tylko z bliskimi krewnymi ale i z dalszymi, nie jest przekonująca, gdyż równie dobrze może on w celu obejścia prawa porozumieć się z zupełnie obcymi osobami.

3. Omawiając pozycję rodziny na gruncie dekretu z 1950 roku wypada zaznaczyć szczególnie skomplikowaną sytuację małżonka podatnika. Wprawdzie został on werbalnie wyodrębniony z ogólnej kategorii członków rodziny, ale poddano go jednocześnie rygorowi odpowiedzialności opartej na tych samych przesłankach, które dotyczyły pozostałych członków rodziny podatnika. Także zakres i formę odpowiedzialności unormowano jednolicie dla wszystkich członków rodziny. Odpowiadali oni solidarnie za zobowiązania podatnika *c a ł y m s w o i m m a j ą t k i e m*. Dekret z 1950 roku całkowicie pomijał milczeniem kwestię ustroju majątkowego małżonków. Zasady odpowiedzialności małżonka za zobowiązania podatkowe podatnika zostały oderwane od ogólnych reguł odpowiedzialności za długi osób określonych w prawie rodzinnym⁶². Prowadziło to do powstawania wielu istotnych niejasności i trudności w interpretowaniu obowiązujących wówczas norm, regulujących odpowiedzialność podatkową małżonka podatnika⁶³. W doktrynie opracowano nawet koncepcję umożliwiającą wykluczenie powstałych problemów⁶⁴. Nie poprawiło to jednak sytuacji małżonka. W praktyce bowiem jego odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe podatnika była znacznie większa niż odpowiedzialność za długi uregulowana w prawie rodzinnym. Najbardziej dotkliwym przejawem takiego stanu rzeczy było przyjęte wówczas stanowisko, iż małżonka podatnika uporczywie zalegającego z zapłatą podatków nie chroni nawet intercyza⁶⁵.

„Finanse” 1964, nr 9, s. 22-23; G a b j a n, K u b i a k, dz. cyt., s. 54; K u b i a k, dz. cyt., s. 90-91.

⁶¹ Zob. W e p s i ę ć, dz. cyt., s. 25.

⁶² Zob. G i n t o w t - J a n k o w i c z, *Odpowiedzialność podatkowa członków*, s. 66-67; t a ż, *Odpowiedzialność małżonków za zobowiązania podatkowe*, „Studia Prawnicze” 1972, nr 32, s. 147-151; G a b j a n, K u b i a k, s. 56.

⁶³ Por. W e p s i ę ć, s. 30-32; K u b i a k, s. 91-92; G i n t o w t - J a n k o w i c z, *Odpowiedzialność podatkowa członków*, s. 67-75; t a ż, *Odpowiedzialność małżonków*, s. 151-153.

⁶⁴ Zob. G i n t o w t - J a n k o w i c z, *Odpowiedzialność małżonków*, s. 153-171.

⁶⁵ Zob. K u b i a k, dz. cyt., s. 93.

4. Wobec rozległego zakreślenia odpowiedzialności osób pozostających z podatnikiem we wspólnym gospodarstwie domowym, szczególne znaczenie miało wprowadzenie u n i w e r s a l n e j, n e g a t y w n e j przesłanki ich odpowiedzialności. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów⁶⁶ decyzji o odpowiedzialności członków rodziny nie należało wydawać w przypadkach, gdy ze w z g l ę d ó w s p o ł e c z n y c h b y ł o b y t o n n i e s ł u s z n e. Ranga tego przepisu była tym wyższa, że spośród przewidzianych w dekrete kategorii osób trzecich, zastosowano go jedynie w stosunku do członków rodziny podatnika.

Niezależnie od wskazanej przesłanki, decyzji o odpowiedzialności członków rodziny nie należało wydawać co do ⁶⁷:

a) zobowiązań podatkowych dotyczących gospodarstw rolnych – o ile podstawa opodatkowania podatkiem gruntowym⁶⁸ nie przekraczała dziesięciu tysięcy złotych,

b) zobowiązań pozostałych dłużników – jeżeli łączna suma zaległości ze wszystkich tytułów nie przekraczała dziesięciu tysięcy złotych⁶⁹.

W literaturze przedmiotu⁷⁰ zwracano uwagę, że przyjęta różnica kryteriów, na podstawie której oparto możliwość zwolnienia od odpowiedzialności członków rodziny podatnika podatku gruntowego i innych podatków wprowadzała trudną do wytłumaczenia n i e j e d n o l i t o ś ć w realizacji idei ochrony ekonomicznie najsłabszych rodzin. Słusznie zauważono, że przyjęcie wysokości zaległości jako warunku ustalonego dla członka rodziny podatnika nie będącego rolnikiem dawało możliwość korzystania ze zwolnienia z odpowiedzialności także rodzinie podatnika silnego materialnie, jeżeli tylko zaległości nie przekraczały określonej granicy. Uzależnienie tej preferencji od rozmiarów podstawy wymiaru podatku gruntowego, eliminowało natomiast rodziny rolników gospodarujących na niewielkich stosunkowo gospodarstwach nawet wówczas, gdy ich zaległości nie przekraczały wysokości limitu wskazanego dla podatników innych podatków niż podatek gruntowy. W praktyce

⁶⁶ Zob. § 2 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 1960 r.

⁶⁷ Zob. § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 1960 r.

⁶⁸ Dekret z dnia 30 czerwca 1951 r. o podatku gruntowym (Dz.U. z 1955, nr 23, poz. 143).

⁶⁹ W 1960 r. za kwotę 10 000 zł można było nabyć telewizor, który kosztował 9000 zł. Jeden kilogram ziemniaków kosztował 1,50 zł – zob. „Rocznik Statystyczny GUS” 1963 r., s. 440-443.

⁷⁰ Por. G i n t o w t - J a n k o w i c z, *Odpowiedzialność podatkowa członków*, s. 58; W e p s i ę ć, dz. cyt., s. 29.

więc przywilej ten obejmował jedynie najmniejsze (karłowate) gospodarstwa rolne.

Dodatkowe złagodzenie odpowiedzialności podatkowej członków rodziny podatnika uporczywie zalegającego z uiszczeniem podatków wprowadziła instrukcja wykonawcza Ministra Finansów⁷¹. Zawierała ona zalecenie dla organów podatkowych, aby nie obarczały one odpowiedzialnością rodziny podatnika w tzw. s p r a w a c h m a ł e j w a g i. Za tego typu sprawy uznano sytuacje, w których uszczuplenie podatku nie przekraczało kwoty 1000 zł⁷².

5. Regulując odpowiedzialność osób trzecich, dekret z 1950 roku przewidywał modyfikację odpowiedzialności ze względu na istniejącą więź rodzinną pomiędzy podatnikiem a osobą trzecią⁷³. Przyjęte rozwiązania sprowadzały się do rozszerzenia – w stosunku do innych kategorii osób – odpowiedzialności członków rodziny podatnika. K w a l i f i k o w a n a p o s t a ć o d p o w i e d z i a l n o ś c i miała miejsce w dwóch sytuacjach:

a) w związku z nabyciem prawa własności do majątku podatnika przez członków jego rodziny⁷⁴,

b) w związku z przejęciem w użytkowanie lub dzierżawę majątku podatnika przez członka jego rodziny⁷⁵.

Zgodnie z ogólną regułą dekretu za zobowiązania podatkowe odpowiadał solidarnie z podatnikiem nabywca całości lub części jego praw majątkowych, o ile prawa te (albo obrót, przychód lub dochód z nich) były przyjęte do podstawy opodatkowania⁷⁶. Zasada ta nie miała jednak zastosowania w odniesieniu do nabywcy będącego członkiem rodziny podatnika. Odpowiadał on bowiem solidarnie z podatnikiem nawet wówczas, gdy nabyte prawa n i e b y ł y p r z y j ę t e do podstawy opodatkowania⁷⁷. Oznacza to, że w wypadku zbycia całości lub części praw majątkowych przez podatnika na rzecz kogoś z członków rodziny, nabywca był odpowiedzialny całym swoim

⁷¹ Instrukcja z dnia 12 grudnia 1960 r. w sprawie wykonania ustawy z dnia 16 listopada 1960 r. o zmianie dekretu o zobowiązaniach podatkowych, nr PO 29594/5/60 – podaję za: W e p s i ę ć, dz. cyt., s. 30.

⁷² W 1960 r. jeden kilogram chleba kosztował 4 zł, a jeden kilogram masła 70 zł – zob. „Rocznik Statystyczny GUS” 1971 r., s. 392-400.

⁷³ Por. G i n t o w t - J a n k o w i c z, *Odpowiedzialność podatkowa członków*, s. 96, 116; W e p s i ę ć, dz. cyt., s. 24.

⁷⁴ Art. 19 dekretu z 1950 r.

⁷⁵ Art. 20 ust. 3 dekretu z 1950 r.

⁷⁶ Art. 18 dekretu z 1950 r.

⁷⁷ Zob. K u b i a k, dz. cyt., s. 107.

majątkiem – do wysokości wartości nabytego prawa – za wszelkie zobowiązania podatkowe podatnika, istniejące w chwili zbycia. Odpowiedzialność ta występowała bez względu na związek nabytego prawa z dochodzoną zaległością. Pomimo więc tego, iż nabywca będący członkiem rodziny podatnika odpowiadał jako osoba trzecia, w praktyce jego odpowiedzialność zbliżała się w swym charakterze do odpowiedzialności podatnika. Podobnie jak podatnika, tak członka jego rodziny (nabywcę) obciążono zarówno odpowiedzialnością osobistą, jak i rzeczową. Różnica występowała tylko po stronie zakresu odpowiedzialności. Członek rodziny podatnika odpowiadał jedynie do wysokości wartości nabytego prawa⁷⁸.

Warto dodać, że powyższe reguły miały zastosowanie również wtedy, gdy członek rodziny podatnika był nabywcą praw majątkowych osoby prawnej, a podatnik był członkiem władz osoby prawnej, bądź z uwagi na wysokość posiadanych udziałów miał lub mógł mieć istotny wpływ na bieg interesów danej osoby prawnej⁷⁹. Nabywca (członek rodziny) całości lub części majątku osoby prawnej odpowiadał więc osobiście do wysokości wartości nabytego majątku za wszelkie jej zobowiązania podatkowe, nawet wtedy gdy nie były one związane z nabytym majątkiem⁸⁰.

Drugim typem kwalifikowanej odpowiedzialności członka rodziny związany był z przejściem majątku podatnika w użytkowanie lub dzierżawę. Jeżeli użytkownikiem lub dzierżawcą była osoba nie będąca członkiem rodziny podatnika, to odpowiadała ona solidarnie z podatnikiem za zobowiązania podatkowe przypadające z użytkowanej (dzierżawionej) nieruchomości za okres trwania użytkowania (dzierżawy)⁸¹. W przypadku członków rodziny podatnika odpowiedzialność ta była określona zdecydowanie szerzej. Przede wszystkim powstawała nie tylko – jak miało to miejsce u nabywcy nie należącego do rodziny podatnika – w sytuacji użytkowania (dzierżawy) nieruchomości podatnika, ale również w przypadku użytkowania (dzierżawy) całości lub części majątku podatnika⁸². Nadto obejmowała zobowiązania podatkowe należne również za okres przed przejściem w użytkowanie (dzierżawę) całości lub części majątku⁸³.

⁷⁸ G i n t o w t - J a n k o w i c z, *Odpowiedzialność podatkowa członków*, dz. cyt., s. 97-98.

⁷⁹ Art. 21 ust. 2 dekretu z 1950 r.

⁸⁰ Por. K u b i a k, dz. cyt., s. 114.

⁸¹ Art. 20 ust. 1 i 2 dekretu z 1950 r.

⁸² G i n t o w t - J a n k o w i c z, *Odpowiedzialność podatkowa członków*, s. 116.

⁸³ Art. 20 ust. 3 dekretu z 1950 r.

Porównując rozwiązania obu dekrétów należy zauważyć, że na gruncie dekretu z 1946 roku do wskazanych powyżej zasad kwalifikowanej odpowiedzialności użytkownika (dzierżawcy) będącego członkiem rodziny dochodziła jeszcze dodatkowa okoliczność związana z przyjętym podziałem podatków na rzeczowe i osobiste⁸⁴.

Zakres odpowiedzialności użytkownika (dzierżawcy) będącego członkiem rodziny, był znacznie szerszy od odpowiedzialności użytkownika (dzierżawcy) będącego osobą obcą, gdyż obejmował nie tylko podatki rzeczowe, lecz również podatki osobiste⁸⁵. Zrezygnowanie w dekrecie z 1950 roku z podziału podatków na rzeczowe i osobiste oraz obciążenie wszystkich użytkowników (dzierżawców) odpowiedzialnością za wszelkie zobowiązania podatkowe przypadające z użytkowanej nieruchomości częściowo zniwelowało różnice pomiędzy odpowiedzialnością osób obcych, a odpowiedzialnością członków rodziny podatnika⁸⁶. Paradoksalnie „poprawa” pozycji członków rodziny nastąpiła wskutek rozszerzenia ogólnych zasad odpowiedzialności użytkownika i dzierżawcy.

Bez zmiany pozostał natomiast zakres c z a s o w y odpowiedzialności. Rodzina była nadal gorzej traktowana, gdyż ponosiła odpowiedzialność za okres przypadający przed przejściem majątku w użytkowanie lub dzierżawę. Wziąwszy pod uwagę ówczesnie obowiązujące terminy przedawnienia, w skrajnych przypadkach pomiędzy powstaniem obowiązku podatkowego właściciela, a egzekwowaniem zobowiązania podatkowego od członka rodziny mogło upłynąć nawet piętnaście lat⁸⁷.

Takich samych spostrzeżeń można dokonać porównując pierwszy z przedstawionych typów kwalifikowanej odpowiedzialności członków rodziny podatnika⁸⁸.

Omawiając zasady kwalifikowanej odpowiedzialności członków rodziny podatnika za jego zobowiązania podatkowe warto również wskazać przyczynę ich przyjęcia. Rozwiązania te wymierzone były przeciwko d o m n i e m a n y m zmwom pomiędzy bliskimi osobami, mającymi na celu ochronę majątku przed egzekucją⁸⁹. Domniemanie to oparto na przekonaniu, że to

⁸⁴ Art. 5 dekretu z 1946 r.

⁸⁵ Por. K u b i a k, dz. cyt., s. 108.

⁸⁶ G i n t o w t - J a n k o w i c z, *Odpowiedzialność podatkowa członków*, s. 116-117.

⁸⁷ Tamże, s. 117.

⁸⁸ Por. art. 12 i 14 dekretu z 1946 r. oraz art. 18 i 19 dekretu z 1950 r.

⁸⁹ Por. W. K u b i a k, *Zobowiązania podatkowe. Zbiór przepisów i komentarz*, Warszawa 1958, s. 115-116; G i n t o w t - J a n k o w i c z, *Odpowiedzialność podatkowa członków*,

właśnie rodzina stanowi naturalne środowisko do dokonywania różnorodnych rozporządzeń przynoszących szkodę fiskusowi.

Trudno zaprzeczyć, iż pomiędzy członkami rodziny może dochodzić do tego rodzaju transakcji. Zadziwiające i absolutnie niedopuszczalne jest natomiast, przypisywanie rodzinie m o n o p o l u na takie czynności.

6. Odpowiedzialność s p a d k o b i e r c ó w za zobowiązania podatkowe spadkodawcy i masy spadkowej uległa znacznemu przeobrażeniu. Analogicznie do dekretu z 1946 roku przyjęto ogólną zasadę, że spadkobiercy ponoszą odpowiedzialność za wszystkie zobowiązania zmarłego, nawet jeśli ich ustalenie nastąpiło po jego śmierci⁹⁰. W przeciwieństwie jednak do reguły przyjętej w 1946 roku, w dekreście z 1950 roku o d e r w a n o j ą o d z a s a d p r a w a s p a d k o w e g o⁹¹.

Najbardziej doniosłą dla rodziny konsekwencją takiego stanu regulacji była rezygnacja z instytucji przyjęcia spadku z d o b r o d z i e j s t w e m i n w e n t a r z a⁹². Jeżeli spadkobierca przyjął spadek, odpowiadał za wszystkie zobowiązania podatkowe spadkodawcy zarówno masą spadku, jak i całym swoim majątkiem. W wypadku natomiast złożenia oświadczenia o odrzuceniu spadku, spadkobierca uwalniał się od odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spadkodawcy.

Z jednej więc strony nastąpiło pogorszenie sytuacji rodziny, gdyż nie przewidziano ograniczenia odpowiedzialności do aktywów spadku. Z drugiej strony uległa ona poprawie wskutek umożliwienia całkowitego uniknięcia odpowiedzialności. Skarb Państwa nie mógł bowiem zaskarżyć odrzucenia spadku, nawet wtedy gdy dokonane zostało to z jego szkodą.

Zmiana powyższego (bardzo uciążliwego) stanu prawnego nastąpiła dopiero w 1969 roku. W wydanej wówczas wykładni urzędowej Ministerstwo Finansów⁹³ zajęło stanowisko, iż przy określaniu zakresu odpowiedzialności podmiotowej spadkobierców mają zastosowanie przepisy prawa spadkowego, dotyczące odpowiedzialności za długi spadkowe. Tym samym powrócono do reguł obowiązujących w dekrecie z 1946 roku.

7. Określając w dekrecie z 1950 roku odpowiedzialność członków rodziny za zobowiązania podatkowe podatnika, w znacznym stopniu nawiązano do

dz. cyt., s. 101; G a b j a n, K u b i a k, dz. cyt., s. 50-53; W e p s i ę ć, dz. cyt., s. 22-23.

⁹⁰ Por. art. 11 dekretu z 1946 r. oraz art. 17 dekretu z 1950 r.

⁹¹ G i n t o w t - J a n k o w i c z, *Odpowiedzialność podatkowa członków*, s. 122.

⁹² Por. K u b i a k, *Zobowiązania*, s. 94.

⁹³ Wykładnia urzędów z dnia 20 stycznia 1969 r. do art. 17 dekretu z 1950 r. – podaje za: G i n t o w t - J a n k o w i c z: *Odpowiedzialność podatkowa członków*, s. 126.

rozwiązań dekretu z 1946 roku. Świadczy o tym przede wszystkim przyjęcie kwalifikowanych typów odpowiedzialności członków rodziny.

Wprowadzenie przesłanki domowo-gospodarczej wspólnoty z podatnikiem uporczywie zalegającym z uiszczeniem należności, ułatwiło organom podatkowym orzekanie o odpowiedzialności członków rodziny. Było ono również przejawem występującej wówczas tendencji dyskryminacji podatników z tzw. sektora nieuspołecznionego⁹⁴. Z przedstawionej definicji podatnika uporczywie zalegającego z uiszczeniem należności wyraźnie wynika, iż miano tutaj na myśli głównie osoby prowadzące działalność gospodarczą na własny rachunek⁹⁵.

Istotną nowością było przyjęcie negatywnych przesłanek odpowiedzialności członków rodziny. Oprócz uwzględnienia wskazanych kwotowo ograniczeń, organ podatkowy był zobowiązany do zbadania wszystkich okoliczności mających istotne znaczenie dla danej sprawy, tak aby decyzja odpowiadała względom społecznej słuszności. Wprawdzie przesłanka ta miała bardzo ogólny charakter, lecz mogła nieco łagodzić „ślepe” obarczanie odpowiedzialnością członków rodziny.

§ 4. ODPOWIEDZIALNOŚĆ MAŁŻONKA I INNYCH CZŁONKÓW RODZINY NA GRUNCIE USTAWY O ZOBOWIĄZANIACH PODATKOWYCH

1. Pomimo istnienia wielu nieścisłości i wyłaniających się na tym tle różnorodnych kontrowersji, dekret z 1950 roku obowiązywał przez bardzo długi okres. Został on zastąpiony przez ustawę o zobowiązaniach podatkowych⁹⁶ dopiero po trzydziestu latach jego stosowania.

Wzorem poprzednich regulacji integralną częścią ustawy o zobowiązaniach podatkowych były przepisy dotyczące odpowiedzialności osób trzecich. Pozywcję rodziny wyznaczały w tym zakresie normy odnoszące się do:

- a) małżonka podatnika,
- b) rozwiedzionego małżonka podatnika,
- c) członków rodziny podatnika,

⁹⁴ Zob. G a b j a n, K u b i a k, dz. cyt., s. 56.

⁹⁵ Zob. § 1 rozporządzenia z dnia 3 grudnia 1960 r.

⁹⁶ Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jednolity: Dz.U. z 1993 r., nr 108, poz. 486; nr 134, poz. 646; Dz.U. z 1995 r. nr 5, poz. 25, nr 85, poz. 426; Dz.U. z 1996 r. nr 75, poz. 357; Dz.U. z 1997 r. nr 121, poz. 770), cytowana dalej jako ustawa o zobowiązaniach podatkowych.

d) spadkobierców.

Należy podkreślić, że wszystkie wskazane powyżej osoby były uznawane przez ustawę za tzw. o s o b y t r z e c i e. Bez względu zatem na sposób powstawania samego zobowiązania podatkowego, obciążenie ich odpowiedzialnością wymagało wydania odrębnej decyzji⁹⁷.

2. W przeciwieństwie do poprzedniego stanu prawnego w ustawie o zobowiązaniach podatkowych przewidziano odrębne reguły odpowiedzialności dla małżonka podatnika⁹⁸. Zgodnie z nimi małżonek odpowiadał solidarnie z podatnikiem za jego zaległości podatkowe powstałe w czasie trwania małżeństwa⁹⁹. Zaległości te podlegały zaspokojeniu z majątku wspólnego małżonków.

Po raz pierwszy akt prawny regulujący materię odpowiedzialności małżonka podatnika, uzależnił ją wprost od charakteru stosunków majątkowych między małżonkami. Istnienie majątku wspólnego było niezbędne w momencie przymusowego egzekwowania odpowiedzialności małżonka. W literaturze przedmiotu¹⁰⁰ utrwalił się nawet pogląd, że orzekanie o odpowiedzialności małżonka było dopuszczalne tylko wtedy, gdy w momencie wydawania decyzji małżonkowie pozostawali w ustroju wspólności majątkowej. Wystąpienie natomiast faktycznego braku majątku wspólnego, pomimo istnienia ustroju wspólności, stanowiło jedynie przeszkodę w egzekwowaniu odpowiedzialności¹⁰¹.

⁹⁷ Art. 40 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Zasada ta była bardzo mocno podkreślana zarówno w doktrynie jak i w orzecznictwie. Por. W. K u b i a k, *Nowe przepisy o zobowiązaniach podatkowych*, „Finanse” 1981, nr 12, s. 46; E. T e g l e r, *Zobowiązania podatkowe i postępowanie podatkowe*, Szczecin 1982, s. 80; J. B i a ł o b r z e s k i, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Przepisy i komentarz*, Warszawa 1984, s. 124; B. B r z e z i ń s k i, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, w: *Prawo finansowe*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 1997², s. 202. Zob. również wyrok NSA z dnia 6 września 1985 r. sygn. akt. SA/Wr 477/85 opubl. M. W a c h o w i a k, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 1992, s. 78 oraz wyrok SNICiA z dnia 26 listopada 1987 r. sygn. akt. III ARN 25/87 opubl. I. C z a j a - H l i n i a k, *Prawo podatkowe '95*, Bielsko-Biała 1995, s. 611, poz. 70.

⁹⁸ Art. 41 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

⁹⁹ Por. wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 1984 r. sygn. akt. SA 1899/83 opubl. C z a j a - H l i n i a k, dz. cyt., s. 611-612, poz. 72.

¹⁰⁰ Zob. A. O l e s i ń s k a, *Odpowiedzialność osób trzecich a zobowiązania podatkowe podatnika*, Toruń 1996, s. 35-37; E. J a n k o w s k i, *Odpowiedzialność małżonka podatnika za zaległości podatkowe*, „Fiskus” 1997, nr 12, s. 11.

¹⁰¹ Por. B. B r z e z i ń s k i, M. K a l i n o w s k i, A. O l e s i ń s k a, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy*, Toruń 1994, s. 170.

Małżonkowie zawierając – przed wstąpieniem w związek małżeński lub w trakcie jego trwania – umowę wyłączającą wspólność ustawową¹⁰² wykluczali w zasadzie możliwość ponoszenia przez współmałżonka odpowiedzialności z tytułu zaległości podatkowych podatnika. Skutek taki wywierała z pewnością intercyza przedmałżeńska. Pewne wątpliwości mogły natomiast powstać w przypadku umownego wyłączenia wspólności majątkowej w trakcie trwania małżeństwa. Jeżeli bowiem małżonkowie zawarli umowę wyłączającą wspólność majątkową po powstaniu zaległości podatkowej, to organ podatkowy dowodząc, iż małżonek mógł się dowiedzieć – przy zachowaniu należytej staranności – że podatnik działał ze świadomością pokrzywdzenia interesu wierzyciela podatkowego, miał prawo wystąpić do sądu z żądaniem uznania czynności wprowadzającej rozdzielność majątkową za nieważną¹⁰³. Sąd przychyłając się do żądania organu podatkowego umożliwiał tym samym poczynienie kroków w celu wyegzekwowania długu podatkowego od małżonka podatnika z masy majątku objętego wspólnością majątkową¹⁰⁴.

3. R o z w i e d z i o n y m a ł ż o n e k podatnika odpowiadał całym swoim majątkiem s o l i d a r n i e z podatnikiem za jego zaległości podatkowe¹⁰⁵. Jego odpowiedzialność doznawała jednak pewnych ograniczeń. Przede wszystkim odnosiła się jedynie do tych zaległości podatkowych podatnika, które powstały w czasie trwania małżeństwa. Nadto jej granice wyznaczała wielkość przypadającego małżonkowi udziału w majątku wspólnym¹⁰⁶.

Decyzji o odpowiedzialności małżonka rozwiedzionego nie można było wydać jeżeli od orzeczenia rozvodu upłynął okres trzech lat. Niezależnie od tego były małżonek miał prawo wystąpić z wnioskiem o ograniczenie lub nawet całkowite wyłączenie jego odpowiedzialności, jeżeli obciążająca go odpowiedzialnością decyzja pozostawałaby w sprzeczności z zasadami współżycia społecznego.

¹⁰² Art. 47 § 1 kodeksu rodzinnego i opiekuńczego.

¹⁰³ Art. 527 kodeksu cywilnego. Zob. również wyrok SN z dnia 24 maja 1994 r. sygn. akt. ICRN 61/94 oraz wyrok SN z dnia 22 września 1994 r. sygn. akt. III CRN 30/94 – oba wyroki opubl. J. G u d o w s k i, dz. cyt., s. 177, poz. 19, 20.

¹⁰⁴ Por. I. L e w a n d o w s k a, *Mąż, żona i osoby trzecie*, „Rzeczpospolita” 1996, nr 256 z 2-3 listopada, s. 14; A. J a r o s z y Ń s k i, *Zobowiązania i postępowanie podatkowe*, Warszawa 1993, s. 55-56; E. J a n k o w s k i, dz. cyt., s. 11.

¹⁰⁵ Art. 43 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

¹⁰⁶ Por. wyrok NSA z dnia 20 października 1987 r. sygn. akt. SA 616/87 opubl. W a c h o w i a k, dz. cyt., s. 81.

Z redakcji przyjętego przepisu wynika, że warunkiem odpowiedzialności rozwiedzionego małżonka było istnienie w czasie trwania małżeństwa ustroju wspólności majątkowej. Świadczy o tym przyjęte ograniczenie – do wysokości wartości przypadającego małżonkowi udziału w majątku wspólnym. Zaznaczyć przy tym należy, iż fakt nieotrzymania przez rozwiedzionego małżonka przypadającego mu udziału w majątku wspólnym, nie stanowił przeszkody do orzekania o jego odpowiedzialności¹⁰⁷. Okoliczność ta mogła być jednak rozważana przez organ podatkowy pod kątem odstąpienia od odpowiedzialności rozwiedzionego małżonka ze względu na zasady współżycia społecznego¹⁰⁸.

4. Oprócz małżonka podatnika odpowiedzialnością za zaległości podatkowe obciążono również członków jego rodziny¹⁰⁹. Ustawa bardzo szczegółowo określała, kogo uznaje za członka rodziny. W gronie tym znaleźli się wstępni, zstępni, rodzeństwo, małżonkowie wstępnych oraz osoby przysposobione. Charakterystyczne jest, że wzorem dekretu z 1950 roku odpowiedzialnością mogły być objęte również osoby pozostające z podatnikiem w faktycznym pożyciu¹¹⁰. W przeciwieństwie jednak do dekretu z 1950 roku w ustawie o zobowiązaniach podatkowych przyjęto dość dziwne rozwiązanie, gdyż konkubenta zaliczono do członków rodziny podatnika¹¹¹.

Członek rodziny podatnika odpowiadał całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem. Odpowiedzialność ta była jednak ograniczona jedynie do zaległości dotyczących okresu, w którym członek rodziny stałe współdziałał z podatnikiem w wykonywaniu przez niego podlegającej opodatkowaniu działalności zarobkowej. Dodatkowym warunkiem obarczenia odpowiedzialnością było czerpanie korzyści przez członka rodziny z działalności prowadzonej przez podatnika¹¹².

¹⁰⁷ Por. Brzeziński, Kalinowski, Olesińska, *Zobowiązania*, s. 175. W doktrynie prezentowano również odmienny pogląd. Zob. F. Prusak, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych z komentarzem*, Warszawa 1994, s. 219.

¹⁰⁸ Por. J. Małeck i, *Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe*, w: A. Gomułowski, J. Małeck i, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1995, s. 189; Olesińska, dz. cyt., s. 38.

¹⁰⁹ Art. 42 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

¹¹⁰ Zob. art. 16 ust. 3 dekretu z 1950 r. w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 16 listopada 1960 r.

¹¹¹ W piśmiennictwie zwracano uwagę, że rozwiązanie takie nie jest właściwe, gdyż pozostaje w sprzeczności z treścią art. 42 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Zob. Kubiak, *Nowe*, s. 46.

¹¹² Ustawa nie definiowała, co należało rozumieć pod pojęciem „stałe współdziałanie” oraz

Pomimo zaistnienia powyższych przesłanek, odpowiedzialność nie obejmowała małoletnich oraz osób, które czerpały korzyści z tytułu obowiązku alimentacyjnego ciążącego względem nich na podatniku. Należy podkreślić, że przyjęcie takiego wyjątku było wyraźnym przejawem poprawy pozycji rodziny. W poprzednim stanie prawnym, pomimo wysuwanych w doktrynie tego typu postulatów, nie zdecydowano się na wprowadzenie takiego ograniczenia¹¹³.

Podobnie jak rozwiedziony małżonek, członek rodziny mógł wystąpić o ograniczenie, a nawet całkowite wyłączenie jego odpowiedzialności, jeśli przemawiały za tym zasady współżycia społecznego. W każdym wypadku orzekania o odpowiedzialności danego członka rodziny, organ podatkowy był zobowiązany poinformować stronę o prawie do złożenia takiego wniosku. Uchybienie w tym zakresie stanowiło podstawę do uchylenia decyzji przez organ odwoławczy¹¹⁴.

Członkowie rodziny podatnika mogli ponosić odpowiedzialność za zaległości podatkowe podatnika również jako n a b y w c y c a ł o ś c i l u b c z ę ś c i j e g o m a j ą t k u¹¹⁵. Zaznaczyć przy tym należy, że chodziło tutaj o członków rodziny w szerszym tego słowa znaczeniu. Do grupy tej zaliczano bowiem, obok osób określonych w ustawie jako członkowie rodziny podatnika, również jego małżonka¹¹⁶.

Nabywca, będący osobą obcą, odpowiadał całym swoim majątkiem, s o l i d a r n i e z podatnikiem za jego zaległości podatkowe powstałe przed nabyciem majątku. Warunkiem obciążenia go odpowiedzialnością było przyjęcie nabytego majątku albo dochodu, przychodu lub obrotu z niego do podstawy ustalenia zobowiązania podatkowego. Zakres odpowiedzialności nabywcy określano w takim stosunku do zobowiązań podatkowych podatnika, w jakim majątek (albo obrót, przychód, dochód z niego) został przyjęty do

„czerpanie korzyści”. Próby wyjaśnienia tych pojęć były natomiast podejmowane w doktrynie i w orzecznictwie. Por. B r z e z i ń s k i, K a l i n o w s k i, O l e s i ń s k a, *Zobowiązania*, s. 172 oraz wyrok NSA z dnia 15 lutego 1984 r. sygn. akt. SA/Wr 41/84 opubl. C z a j a - H l i n i a k, dz. cyt., s. 612, poz. 73.

¹¹³ Zob. G i n t o w t - J a n k o w i c z, *Odpowiedzialność podatkowa członków*, s. 51.

¹¹⁴ Por. B r z e z i ń s k i, K a l i n o w s k i, O l e s i ń s k a, *Zobowiązania*, s. 173; L e w a n d o w s k a, dz. cyt., s. 14.

¹¹⁵ Art. 45 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

¹¹⁶ Por. O l e s i ń s k a, dz. cyt., s. 55; P r u s a k, dz. cyt., s. 224; B r z e z i ń s k i, K a l i n o w s k i, O l e s i ń s k a, *Zobowiązania*, s. 183. Odmienny pogląd, zgodnie z którym małżonek podatnika nie mieścił się w pojęciu „członkowie rodziny” w rozumieniu art. 45 ustawy o zobowiązaniach podatkowych prezentował J. Białobrzęski (dz. cyt., s. 134).

podstawy ustalenia zobowiązań podatkowych. Była ona przy tym ograniczona do wysokości wartości nabytego majątku podatnika¹¹⁷.

Członkowie rodziny podatnika jako nabywcy odpowiadali na zbliżonych zasadach jak osoby obce. Ich odpowiedzialność przybrała jednak – tak jak i we wcześniejszych aktach prawnych¹¹⁸ – postać k w a l i f i k o w a n ą. Odpowiadali oni bowiem za zaległości podatkowe podatnika bez względu na to, czy nabyty majątek albo obrót, przychód lub dochód z niego zostały przyjęte do podstawy ustalenia zobowiązań podatkowych. Miała więc ona dużo s z e r s z y charakter¹¹⁹, chociaż tak samo, jak w wypadku nabywcy będącego osobą obcą, była ograniczona do wysokości wartości nabytego majątku.

Niezależnie od powyższego ograniczenia ustawa przewidywała dla nabywcy majątku podatnika (w tym również członków jego rodziny) wyłączenie odpowiedzialności w razie nabycia towarów w wyniku czynności handlowych objętych działalnością podatnika¹²⁰. Taką samą regulacją objęto nabycie w trybie postępowania egzekucyjnego¹²¹.

Warto zaznaczyć, że jako nabywcy majątku podatnika członkowie rodziny nie mogli już wystąpić z wnioskiem o ograniczenie lub całkowite wyłączenie ich odpowiedzialności ze względu na zasady współzycia społecznego. Pozostawało to w jaskrawej dysharmonii z wcześniej omówionym przepisem dotyczącym członków rodziny podatnika¹²².

6. Odpowiedzialność s p a d k o b i e r c ó w została ukształtowana analogicznie jak we wcześniej obowiązujących aktach prawnych¹²³. Ustawa o zobowiązaniach podatkowych nie formułowała odrębnych reguł, w związku z czym stosowano w tym względzie przepisy prawa spadkowego¹²⁴. Należy jednak zauważyć, że w przeciwieństwie do powyżej wspomnianych kategorii

¹¹⁷ Art. 45 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

¹¹⁸ Por. art. 14 dekretu z 1946 r. oraz art. 19 i art. 20 ust. 3 dekretu z 1950 r.

¹¹⁹ Wprowadzenie odpowiedzialności członków rodziny podatnika o szerszym zakresie uzasadniano koniecznością zapobieżenia zawieraniu umów przenoszących tytuł własności na osoby bliskie w celu ochrony majątku przed egzekucją zaległości podatkowych. Zob. B i a ł o b r z e s k i, dz. cyt., s. 134.

¹²⁰ Art. 45 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

¹²¹ Geneza tej regulacji sięga przedwojennej ordynacji – zob. art. 138 ordynacji z 1934 r.

¹²² Zob. art. 42 ust. 4 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

¹²³ Por. art. 133 ordynacji podatkowej z 1934 r., art. 17 dekretu z 1946 r. oraz art. 44 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

¹²⁴ Szerzej na ten temat zob.: E. J a n k o w s k i, *Odpowiedzialność spadkobiercy za podatki spadkodawcy*, „Fiskus” 1997, nr 16, s. 17-19; O l e s i ń s k a, dz. cyt., s. 47-50.

osób trzecich (małżonka, byłego małżonka, członków rodziny) spadkobiercy odpowiadali nie za zaległości lecz za zobowiązania podatkowe spadkodawcy. Na tych samych zasadach natomiast jak rozwiedziony małżonek i członkowie rodziny podatnika, spadkobiercy mogli wносить o ograniczenie lub wyłączenie ich odpowiedzialności¹²⁵.

7. Zagadnieniem mającym istotny wpływ na pozycję rodziny jest określenie charakteru odpowiedzialności małżonka i innych członków rodziny podatnika. W ustawie o zobowiązaniach podatkowych w stosunku do powyższych osób przyjęto odpowiedzialność *s o l i d a r n ą* z podatnikiem. Ze względu na to, że przepisy nie wyjaśniały, jak należy rozumieć tak określoną odpowiedzialność, znaczenie tego pojęcia budziło wiele wątpliwości. W doktrynie przeważał pogląd, że była to odpowiedzialność *p o s i ł k o w a*. W związku z tym osoby trzecie można było obciążyć odpowiedzialnością dopiero wtedy, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna¹²⁶.

Równocześnie z tym stanowiskiem dość zdecydowanie prezentowano pogląd odmienny¹²⁷, w myśl którego wierzyciel podatkowy nie miał obowiązku uprzedniego wszczynania postępowania egzekucyjnego w stosunku do podatnika, czy też stwierdzenia bezskuteczności egzekucji z jego majątku. Uważano bowiem, że brak możliwości wyegzekwowania świadczenia od podatnika nie stanowił warunku orzekania o odpowiedzialności osób trzecich. Podkreślano przy tym, że okoliczność, iż organ podatkowy nie próbował egzekwować należności najpierw od podatnika i od razu zdecydował się na obciążenie osoby trzeciej, mogło być rozważane co najwyżej pod kątem naruszenia zasad współżycia społecznego lub innych ważnych względów społeczno-gospodarczych.

9. Pozycja rodziny w stosunku do poprzedniego stanu prawnego uległa w ustawie o zobowiązaniach podatkowych pewnej *p o p r a w i e*. Wyodrębniono reguły odpowiedzialności małżonka i uzależniono je od panującego w małżeństwie ustroju majątkowego. Stały się one dzięki temu bardziej przej-

¹²⁵ Art. 44 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

¹²⁶ Por. R. M a s t a l s k i, *Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski, tom III, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1985, s. 217; M a ł e c k i, *Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe*, w: G o m u ł o w i c z, M a ł e c k i, *Podatki*, s. 187; J a n k o w s k i, *Odpowiedzialność małżonka*, s. 6; P r u s a k, dz. cyt., s. 211. Za odpowiedzialnością posiłkową opowiedział się również NSA w wyroku z dnia 9 września 1993 r. sygn. akt. SA/P 1163/93 nie publ. – podaje za: O l e s i ń s k a, dz. cyt., s. 17.

¹²⁷ Zob. O l e s i ń s k a, dz. cyt., s. 16.

rzyste i czytelne. Członkowie rodziny podatnika byli obciążeni odpowiedzialnością dopiero wtedy, gdy obok istniejących więzów rodzinnych występowały inne przesłanki, które znacznie ograniczały zakres odpowiedzialności. Zrezygnowano przy tym z możliwości obarczania odpowiedzialnością małoletnich oraz tych osób, które były uprawnione do świadczeń alimentacyjnych ze strony podatnika. Nadto korzystając z norm prawa spadkowego ustabilizowano wreszcie niejasną w dekrete z 1950 roku sytuację spadkobierców.

Ustawa o zobowiązaniach podatkowych przejęła niestety z poprzednio obowiązujących aktów prawnych, kwalifikowaną odpowiedzialność członków rodziny podatnika będących nabywcami jego majątku. Zmianą, którą należy jednak odnotować, jest pewne złagodzenie tej odpowiedzialności. Zrezygnowano bowiem z kwalifikowanej odpowiedzialności członków rodziny w przypadku dzierżawy i użytkowania.

Zauważyć również należy, iż rozwiedziony małżonek i członkowie rodziny podatnika oraz spadkobiercy wyposażeni zostali, w prawo występowania z wnioskiem o ograniczenie lub wyłączenie ich odpowiedzialności ze względu na zasady współżycia społecznego. Niezależnie od tego indywidualnie przyznanego uprawnienia, organ podatkowy w stosunku do wszystkich osób trzecich (a więc również w odniesieniu do małżonka, któremu ustawa nie zagwarantowała prawa składania wspomnianego wniosku) odstępował od orzeczenia odpowiedzialności podatkowej, jeżeli pozostawało to w sprzeczności z zasadami współżycia społecznego lub innymi ważnymi względami społeczno-gospodarczymi. Redakcja tego przepisu wyraźnie wskazywała na to, że rozważanie, czy zachodzą wskazane okoliczności należało do o b o w i ą z k u wierzyiciela podatkowego¹²⁸.

Przyjęte w ustawie o zobowiązaniach podatkowych negatywne przesłanki odpowiedzialności są pojęciami niedookreślonymi. Nie mają one charakteru ściśle określonych norm prawnych. Niemniej jednak mogły stanowić bardzo istotny element ochrony rodziny przed obciążeniem jej odpowiedzialnością podatkową.

Nie bez znaczenia był również fakt, że odpowiedzialność osób trzecich (a więc i wskazanych członków rodziny podatnika) nie obejmowała kosztów egzekucji i odsetek za zwłokę powstałych przed terminem płatności wskaza-

¹²⁸ Por. wyrok NSA z dnia 26 czerwca 1996 r. sygn. akt. III SA 874/95 opubl. „Prawo Gospodarcze” 1997, nr 3, s. 16 oraz wyrok NSA z dnia 18 października 1996 sygn. akt. I SA/Gd 133/96 nie publ. – podają za: R. K u b a c k i, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 1, s. 6.

nym w decyzji o odpowiedzialności tej osoby¹²⁹. Nadto ustawa o zobowiązaniach podatkowych pozwalała na wystąpienie z wnioskiem o odroczenie terminu płatności lub rozłożenie jej na raty.

Negatywnie natomiast należy ocenić brak sprecyzowania formy odpowiedzialności osób należących do rodziny podatnika, która – jak się wydaje – winna mieć zawsze p o s i ł k o w y charakter.

§ 5. ODPOWIEDZIALNOŚĆ MAŁŻONKA I INNYCH CZŁONKÓW RODZINY PODATNIKA W ORDYNACJI PODATKOWEJ Z 1997 ROKU

1. Zachodzące w Polsce na początku lat dziewięćdziesiątych przeobrażenia wymusiły konieczność przystosowania systemu podatkowego do nowych warunków. Proces ten musiał objąć swym zasięgiem również materialną część ogólnego prawa podatkowego. Przeprowadzenie odpowiednich zmian było tym bardziej niezbędne, że dotychczasowy stan ustawodawstwa w tym względzie był oceniany negatywnie¹³⁰. Skutecznym panaceum na wykluczenie występujących wad i legislacyjnych błędów miała być uchwalona w 1997 roku ordynacja podatkowa¹³¹. Pomimo wielu kontrowersji¹³² narosłych wokół

¹²⁹ Zob. wyrok NSA z dnia 31 marca 1995 r. sygn. akt. SA/Wr. 1971/94 opublikowany wraz z glosą A. Gorgoła w: „Glosa” 1996, nr 7, s. 10.

¹³⁰ Zob. R. M a s t a l s k i, *Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego*, „Glosa” 1995, nr 1, s. 3-5; A. O l e s i ń s k a, *Regulacja prawna odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 3, s. 69-72; referaty: B. Brzezińskiego (*Zagadnienia wykładni prawa podatkowego na tle dyskusyjnych problemów interpretacji przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych*), G. Borkowskiego (*Zagadnienia dyskusyjne w ustawie o zobowiązaniach podatkowych*), wygłoszone na Zjeździe Katedr Prawa Finansowego w Wigrach opubl. w: *Podatki w orzecznictwie sądowym*, Warszawa 1996, s. 89-105.

¹³¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. nr 137, poz. 926, zm.: Dz.U. nr 160, poz. 1083; Dz.U. z 1998 r. nr 106, poz. 668), cytowana dalej jako ordynacja lub ordynacja podatkowa. Warto w tym miejscu zaznaczyć, iż już na kilka lat przed uchwaleniem ordynacji opracowano szczegółową koncepcję kodeksu podatkowego, którego nie udało się jednak wprowadzić w życie. Szerzej na ten temat zob.: C. K o s i k o w s k i, *O nie zrealizowanej koncepcji polskiego kodeksu podatkowego*, w: *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989-1997*, red. E. Chojny-Duch, W. Goronowski, Warszawa 1998, s. 96-110.

¹³² Zob. A. K o m a r, *Ordynacja podatkowa na cenzurowanym*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 11, s. 3; D. P i o n t e k, *Równi i równiejsi*, „Rzeczpospolita” 1996, nr 44 z 21 lutego, s. 16; K. S z c z e p a ń s k i, *O ordynacji – krytycznie*, „Fiskus” 1996, nr 18, s. 9; A. G o m u ł o w i c z, *Ordynacja podatkowa – oczekiwania i rzeczywistość*, „Studia Prawni-

jej wprowadzenia w życie, zastąpiła ona jednak – od początku 1998 roku – ustawę o zobowiązaniach podatkowych.

Jednym z głównych celów przyjęcia ordynacji podatkowej jest usprawnienie skuteczności poboru podatków¹³³. Zamierzeniom tym mają sprzyjać modyfikacje dokonane m.in. w regułach odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe. Wytyczony obszar przeprowadzania reform nie mógł więc pozostać bez wpływu na pozycję rodziny.

Wzorem poprzednich aktów prawnych ordynacja podatkowa – dążąc do maksymalizacji ochrony interesu fiskusa – określa krąg podmiotów, które mogą ponosić odpowiedzialność jako tzw. o s o b y t r z e c i e. Z punktu widzenia rodziny w materii tej dokonano – w porównaniu z ustawą o zobowiązaniach podatkowych – dość daleko idących zmian. W kręgu osób trzecich znaleźli się jedynie rozwiedziony małżonek i członkowie rodziny podatnika. Wyłączono natomiast z niego małżonka i spadkobierców. Tym samym małżonek i spadkobiercy przestali ponosić odpowiedzialność jako osoby trzecie. Pewien wyjątek przewidziano w wypadku małżonka, który we wskazanych ściśle sytuacjach może odpowiadać jako członek rodziny. Przyjęta modyfikacja nie oznacza oczywiście zwolnienia z odpowiedzialności małżonka i spadkobierców. Dla nich również przewidziano zasady odpowiedzialności z tym, że umieszczono je w innej części ordynacji, co wiąże się z określonymi konsekwencjami.

2. Ordynacja podatkowa w przeciwieństwie do ustawy o zobowiązaniach podatkowych, nie poświęca m a ł ż o n k o w i odrębnej regulacji prawnej. Wyznaczając ramy jego odpowiedzialności, odnosi je do podatnika, który zawarł związek małżeński¹³⁴. Zgodnie z przyjętą zasadą, jest to odpowiedzialność za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki osób pozostających w związku małżeńskim i obejmuje cały majątek odrębny podatnika oraz majątek wspólny podatnika i jego małżonka.

Reguła ta stanowi zdecydowane odejście od dotychczasowych rozwiązań i prowadzi do znaczącego pogorszenia sytuacji małżonka podatnika¹³⁵.

cze” 1997, nr 3-4, s. 33; B. B r z e z i ń s k i, *Ordynacja podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 11, s. 3; C. K o s i k o w s k i, *Konstytucyjność ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 2, s. 3.

¹³³ Por. wystąpienie M. Modzelewskiego i W. Jasińskiego w toku debaty sejmowej. Sprawozdanie stenograficzne z 59. posiedzenia Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 13 września 1995, s. 17, 29; G o m u ł o w i c z, M a ł e c k i, *Ordynacja*, s. 10.

¹³⁴ Art. 29 ordynacji podatkowej.

¹³⁵ W doktrynie słusznie zwraca się uwagę, że konstrukcja ta jest szczególnie niebezpieczna dla małżonków prowadzących odrębną działalność gospodarczą, której przedmiotem jest ich

W myśl ustawy o zobowiązaniach podatkowych odpowiedzialność podatnika dotyczyła bowiem wyłącznie jego odrębnego majątku. W celu rozciągnięcia jej na majątek wspólny małżonków, konieczne było o r z e c z e n i e o d p o w i e d z i a l n o ś c i małżonka jako osoby trzeciej. Na gruncie ordynacji małżonek – jak już wspomniano – nie został zaliczony do kategorii osób trzecich. Przyjęta redakcja przepisu doprowadza do swoistego a u t o m a t y z m u w rozciągnięciu odpowiedzialności na majątek wspólny¹³⁶. Wykluczono bowiem konieczność wydawania decyzji o odpowiedzialności z majątku wspólnego małżonków. Trudno więc w obliczu takich okoliczności uznać za przesadną opinię, iż w aktualnym stanie prawnym małżonek podatnika stał się wręcz „zakładnikiem aparatu skarbowego, na wypadek niewywiązywania się przez samego podatnika z obowiązków podatkowych”¹³⁷.

Ordynacja podatkowa bardzo wyraźnie reguluje kwestie wpływu na odpowiedzialność zarówno zniesienia wspólności majątkowej na mocy orzeczenia sądowego, jak i jej ograniczenia lub wyłączenia w drodze zawarcia umowy małżeńskiej¹³⁸. Skutki prawne ograniczenia, zniesienia lub wyłączenia ustawowej wspólnoty majątkowej nie odnoszą się do tych zobowiązań, które powstały przed datą uprawomocnienia się orzeczenia sądowego lub datą zawarcia umowy. W związku z tym małżonek podatnika, którego małżeńska wspólność majątkowa została zniesiona przed powstaniem zobowiązania podatkowego, nie będzie ponosił odpowiedzialności z własnego (odrębnego) majątku¹³⁹. Nie oznacza to jednak, że małżonek – jak miało to miejsce w ustawie o zobowiązaniach podatkowych – zostaje zupełnie zwolniony z odpowiedzialności. Ordynacja pozwala bowiem na pociągnięcie go do odpowiedzialności jako c z ł o n k a r o d z i n y podatnika¹⁴⁰. W tym wypadku będzie już traktowany jako osoba trzecia, ze wszystkimi wynikającymi stąd konsekwencjami.

majątek wspólny. Zob. W. M o d z e l e w s k i, *Prawnopodatkowy status małżonków*, „Gazeta Prawna” 1998, nr 23 z 9-15 czerwca, s. 9.

¹³⁶ Por. M. S z u s t e k - J a n o w s k a, *Podstawowe założenia projektu ordynacji podatkowej*, „Roczniki Nauk Prawnych” 8(1998), s. 145.

¹³⁷ Zob. B. B r z e z i Ń s k i, *Ordynacja podatkowa – uwagi o projekcie ustawy*, „Monitor Podatkowy” 1996, nr 2, s. 34.

¹³⁸ Art. 29 § 2 ordynacji podatkowej.

¹³⁹ Por. I. K r a w c z y k, J. S o b c z a k, *Ordynacja podatkowa w praktyce*, Warszawa 1998, s. 35-38.

¹⁴⁰ Art. 111 § 4 ordynacji podatkowej.

Wysoce niepokojącym – z punktu widzenia rodziny – rozwiązaniem jest r o z c i ą g n i ę c i e zasad odpowiedzialności małżonka podatnika na zobowiązania płatników i inkasentów¹⁴¹. Zgodnie z ordynacją w sytuacji, gdy płatnik (inkasent) pozostaje w związku małżeńskim, odpowiedzialność obejmuje zarówno majątek odrębny płatnika (inkasenta) jak i majątek ujęty w ramy ustroju małżeńskiej wspólności majątkowej¹⁴². Regulacja ta – nieznaną w poprzednim stanie prawnym – jest kolejnym elementem bardzo daleko idącego zaostrzenia odpowiedzialności podatkowej małżonka, tym razem pozostającego w związku małżeńskim z płatnikiem lub inkasentem.

3. Zasady odpowiedzialności r o z w i e d z i o n e g o małżonka zostały w znacznej mierze przeniesione z ustawy o zobowiązaniach podatkowych¹⁴³. Identycznie jak poprzednio, odpowiada on całym swoim majątkiem solidarnie z byłym małżonkiem za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w czasie trwania małżeńskiej wspólności majątkowej¹⁴⁴.

Zakres odpowiedzialności również ograniczono tylko do wysokości wartości przypadającego mu udziału w majątku wspólnym. Jednocześnie ordynacja nie przewiduje odpowiedzialności byłego małżonka za podatki nie pobrane lub pobrane, a nie wpłacone przez płatników (inkasentów) oraz odsetki za zwłokę i koszty egzekucyjne powstałe po dniu uprawomocnienia się orzeczenia o rozwodzie¹⁴⁵.

Wypada zauważyć, że zasady odpowiedzialności rozwiedzionego małżonka za zaległości podatkowe i zasady odpowiedzialności za zwłokę oraz koszty egzekucyjne nie zostały ze sobą zsynchronizowane¹⁴⁶. Odpowiada on bowiem jedynie za te zaległości, które powstały w czasie t r w a n i a m a ł ż e ń s k i e j w s p ó l n o ś c i m a j ą t k o w e j oraz za odsetki za zwłokę i koszty egzekucyjne powstałe do dnia u p r a w o m o c n i e n i a s i ę w y r o k u r o z w o d o w e g o. Jeżeli więc w trakcie małżeństwa ustała wspólność majątkowa, to fakt ten przyczyni się – w wypadku późniejszego rozwodu – do ograniczenia odpowiedzialności za zaległości podatkowe, lecz nie będzie miał – w myśl ordynacji – wpływu na ogranicze-

¹⁴¹ Art. 29 § 3 ordynacji podatkowej.

¹⁴² Por. M. P a l u c h, *Ordynacja podatkowa. Pobór podatków*, Warszawa 1998, s. 23-24.

¹⁴³ Por. A. S a r n a, *Odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika w ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 1998, nr 3, s. 69.

¹⁴⁴ Art. 110 ordynacji podatkowej.

¹⁴⁵ Art. 110 § 2 ordynacji podatkowej.

¹⁴⁶ Por. K r a w c z y k, S o b c z a k, dz. cyt., s. 140.

nie odpowiedzialności za odsetki za zwłokę i koszty egzekucyjne, gdyż rozwiedziony małżonek będzie za nie odpowiadał aż do uprawomocnienia się orzeczenia o rozwodzie.

Niestety, podobnie jak i w przypadku małżonka, także pozycja rozwiedzionego małżonka doznała pewnego pogorszenia i osłabienia. Przede wszystkim wyłączono – znany w ustawie o zobowiązaniach podatkowych - zakaz wydawania decyzji o odpowiedzialności po upływie trzech lat od orzeczenia rozwodu¹⁴⁷. Jest to tym bardziej dotkliwie, że przyjęty w ordynacji okres przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej wynosi 5 lat¹⁴⁸. Nadto ordynacja pozbawiła rozwiedzionego małżonka prawa do występowania z wnioskiem o ograniczenie lub wyłączenie jego odpowiedzialności, jeżeli orzeczenie o niej pozostawałoby w sprzeczności z zasadami współżycia społecznego.

4. Omawiając zasady odpowiedzialności podatnika pozostającego w związku małżeńskim oraz rozwiedzionego małżonka, warto również zwrócić uwagę na pewien aspekt społeczny przyjętych w ordynacji rozwiązań. W obu przypadkach zakres odpowiedzialności wyznaczony jest przez panujący pomiędzy małżonkami ustrój majątkowy. Ze względu na znaczne zaostrożenie w ordynacji reguł odpowiedzialności, należy przypuszczać, że już w najbliższym czasie może nastąpić – zwłaszcza w kręgach osób prowadzących działalność gospodarczą – zmierzch instytucji ustawowej wspólności majątkowej¹⁴⁹. Zarówno bowiem sytuacja podatników pozostających w związku małżeńskim, jak i rozwiedzionych, którzy zawarli intercyzę małżeńską, jest nieporównywalnie lepsza i objęta mniejszym ryzykiem podatkowym, niż małżonków którzy wybrali ustrój wspólności majątkowej.

5. Nieznacznie w stosunku do uprzednio obowiązującego stanu prawnego zostały zmodyfikowane podstawowe zasady odpowiedzialności członków rodziny podatnika¹⁵⁰. Odpowiadają oni całym swoim majątkiem, solidarnie z podatnikiem prowadzącym działalność gospodarczą lub wykonującym wolny zawód, za zaległości podatkowe wynikające z tej działalności¹⁵¹. Dotyczy to tylko tych zaległości, które powstały w okresie, w któ-

¹⁴⁷ Por. P a l u c h, dz. cyt., s. 47.

¹⁴⁸ Art. 118 § 1 ordynacji podatkowej.

¹⁴⁹ Por. M o d z e l e w s k i, *Prawnopodatkowy*, s. 9.

¹⁵⁰ Por. S a r n a, dz. cyt., s. 69.

¹⁵¹ Art. 111 § 1 ordynacji podatkowej.

rym stale współdziałali z podatnikiem w wykonywaniu owej działalności i osiągnęli korzyści¹⁵².

Za członków rodziny uważa się, identycznie jak w ustawie o zobowiązaniach podatkowych: zstępnych, wstępnych, rodzeństwo, małżonków zstępnych, osoby pozostające w stosunku przysposobienia oraz konkubentów. Nowością w tym względzie jest natomiast zaliczenie do tej grupy małżonka, który zawarł umowę o ograniczeniu lub wyłączeniu wspólności majątkowej oraz tego, którego wspólność majątkowa z podatnikiem została zniesiona przez sąd¹⁵³.

Wzorem poprzedniej regulacji odpowiedzialność nie dotyczy osób, które w okresie stałego współdziałania z podatnikiem były osobami, wobec których na podatniku ciążył obowiązek alimentacyjny¹⁵⁴. Zaznaczono jednak wyraźnie, iż wyłączenie to obejmuje jedynie zakres wynikający z obowiązku alimentacyjnego. Jeżeli więc korzyści uzyskiwane ze stałego współdziałania z podatnikiem przekroczą należności, które przysługiwały z uprawnień alimentacyjnych, to wówczas dany członek rodziny będzie odpowiadał do wysokości nadwyżki otrzymanych korzyści¹⁵⁵. Należy przypuszczać, że rozwiązanie to może być trudne do zastosowania w praktyce.

Pozytywnie natomiast należy ocenić przyjęcie reguły, iż odpowiedzialność członków rodziny ograniczona jest do wysokości uzyskanych korzyści¹⁵⁶. Zasada ta znacznie poprawiła sytuację członków rodziny podatnika, zarówno w odniesieniu do wcześniejszych unormowań, jak i w warunkach ogólnego zaostrzenia reguł odpowiedzialności na gruncie ordynacji. Tak samo należy ocenić rozwiązanie, zgodnie z którym odpowiedzialność członków rodziny nie odnosi się do zobowiązań płatnika (inkasenta) z tytułu nie pobranych oraz pobranych, a nie odprowadzonych podatków.

¹⁵² W trakcie debaty sejmowej zwracano uwagę, że zapis ten jest nieprecyzyjny i może prowadzić do wielu nieporozumień oraz nadużyć. Zob. wystąpienie R. Nowickiego (Sprawozdanie stenograficzne z 110. posiedzenia Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 24 czerwca 1997 r. s. 90-91). Zob. również: Krawczyk, Sobczak, dz. cyt., s. 141-143; A. Marjański, *Odpowiedzialność osób trzecich według regulacji ordynacji podatkowej*, „Glosa” 1998, nr 1, s. 5.

¹⁵³ Art. 111 § 4 ordynacji podatkowej.

¹⁵⁴ Zob. art. 42 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

¹⁵⁵ Por. R. Sądlik, *Członkowie rodziny solidarni z podatnikiem*, „Fiskus” 1998, nr 8, s. 12.

¹⁵⁶ Art. 111 § 5 ordynacji podatkowej.

Niestety powyższe złagodzenie odpowiedzialności odbyło się kosztem innego – występującego w ustawie o zobowiązaniach podatkowych – przywi-
leju. Członków rodziny podatnika – tak jak rozwiedzonego małżonka –
pozbawiono bowiem prawa, do wystąpienia z wnioskiem o ograniczenie lub
wyłączenie ich odpowiedzialności w przypadku, gdy decyzja taka pozostawa-
łaby w sprzeczności z zasadami współżycia społecznego.

6. Z załem należy odnotować, że w ordynacji nie zrezygnowano z k w a-
l i f i k o w a n e j o d p o w i e d z i a l n o ś c i członków rodziny
podatnika, którzy nabyli określony majątek podatnika. Odpowiedzialność
członków rodziny została wyznaczona znacznie szerzej, niż ma to miejsce w
przypadku nabywców będących obcymi osobami¹⁵⁷.

Kwalifikowana postać odpowiedzialności wyraża się zarówno w pozbawie-
niu członków rodziny – stosowanego wobec osób obcych – ograniczenia, jak
i rozszerzeniu jej przedmiotowego zakresu. Jeżeli bowiem osoba obca nabyła
zorganizowaną część przedsiębiorstwa lub środka trwałego to – w przeciwień-
stwie do członków rodziny – zakres jej odpowiedzialności ograniczony został
do wysokości zaległości podatkowych w takiej części, w jakiej wartość naby-
tego majątku pozostaje do wartości środków trwałych, wartości niematerial-
nych i prawnych przedsiębiorstwa, które jest lub było prowadzone przez
zbywcę. Nadto członkowie rodziny – odmiennie niż osoby obce – odpowiada-
ją za: podatki nie pobrane oraz pobrane, a nie wpłacone przez płatników lub
inkasentów oraz za odsetki za zwłokę od zaległości podatkowej¹⁵⁸.

Wypada zaznaczyć, że w dużo lepszej sytuacji - niż pozostali członkowie
rodziny znalazł się m a ł ż o n e k podatnika. Nie będzie on bowiem obcią-
żany kwalifikowaną odpowiedzialnością jako nabywca majątku podatnika,
gdyż ordynacja określając grono członków rodziny (nabywców) odsyła do
przepisu, zgodnie z którym małżonek nie jest uważany za członka ro-
dziny¹⁵⁹.

7. Z katalogu osób trzecich ordynacja oprócz małżonka wyłączyła również
s p a d k o b i e r c ó w¹⁶⁰. Nie wywołało to jednak negatywnych skutków
– jak ma to miejsce w przypadku małżonka – w postaci wykluczenia ko-
nieczności wydania decyzji o odpowiedzialności. Zgodnie bowiem z ordyna-
cją, o zakresie odpowiedzialności spadkobierców orzekają w odrębnych de-

¹⁵⁷ Art. 112 ordynacji podatkowej.

¹⁵⁸ Art. 112 § 6 ordynacji podatkowej.

¹⁵⁹ Zob. art. 112 § 6 oraz art. 111 § 3 ordynacji podatkowej.

¹⁶⁰ Por. M a r i a n ś k i, dz. cyt., s. 4.

cyzjach organy podatkowe właściwe ze względu na miejsce zamieszkania spadkodawcy¹⁶¹. Wprawdzie przepisy stanowią jedynie o decyzji ustalającej zakres odpowiedzialności spadkobierców, lecz należy zgodzić się z prezentowanymi w doktrynie poglądami, iż w istocie decyzja ta ma charakter konstytutywny, podobnie jak decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe. W związku z tym zobowiązanie spadkobiercy powstaje z dniem jej doręczenia¹⁶².

Utrzymana została dotychczasowa zasada, zgodnie z którą spadkobiercy podatnika odpowiadają za zobowiązania podatkowe spadkodawców, a do odpowiedzialności tej stosuje się przepisy kodeksu cywilnego o odpowiedzialności za długi spadkowe¹⁶³. Jednocześnie nastąpiło jednak znaczne rozszerzenie zakresu odpowiedzialności spadkobierców, bowiem - zgodnie z unormowaniami ordynacji - ponoszą oni odpowiedzialność za¹⁶⁴:

- a) pobrane, a nie wpłacone podatki z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika lub inkasenta,
- b) odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy, nie zwrócone przez spadkodawcę zaliczki naliczonego podatku VAT oraz ich oprocentowanie,
- c) opłatę prolongacyjną,
- d) koszty postępowania egzekucyjnego.

Wprowadzenie w życie ordynacji podatkowej w sposób diametralny zmieniło prawopodatkową sytuację spadkobierców. Ordynacja czyni ich bowiem **u n i w e r s a l n y m i n a s t ę p c a m i p r a w n y m i s p a d k o d a w c ó w**. W przeciwieństwie do poprzedniego stanu prawnego (sukcesji uniwersalnej nie przewidywała nawet przedwojenna ordynacja), spadkobiercy przejmują obecnie nie tylko przewidziane w przepisach prawa podatkowego obowiązki, ale i prawa¹⁶⁵. Sukcesja obejmuje przy tym zarówno prawa majątkowe, jak i niemajątkowe.

Jak już wspomniano ordynacja podatkowa znacznie rozszerzyła zakres odpowiedzialności spadkobierców. Nie jest to jednak jedyny przejaw pogorszenia ich sytuacji. W obecnym stanie prawnym spadkobiercy zostali pozba-

¹⁶¹ Art. 100 ordynacji podatkowej.

¹⁶² Por. M a s t a l s k i, Z u b r z y c k i, dz. cyt., s. 87; M a ł e c k i, *Następstwo prawne (sukcesja uniwersalna) w ordynacji podatkowej*, w: G o m u ł o w i c z, M a ł e c k i, dz. cyt., s. 263; K. S z c z e p a Ń s k i, *Odpowiedzialność spadkobierców za długi podatkowe spadkodawcy*, „Fiskus” 1997, nr 20, s. 10.

¹⁶³ Art. 98 § 1 ordynacji podatkowej.

¹⁶⁴ Art. 98 § 2 ordynacji podatkowej.

¹⁶⁵ Art. 97 ordynacji podatkowej.

wieni prawa do wystąpienia z wnioskiem o ograniczenie lub wyłączenie ich odpowiedzialności, jeżeli orzekanie o niej pozostawałoby w sprzeczności z zasadami współżycia społecznego. Podkreślić przy tym należy, że brak takiego rozwiązania wyraźnie kłóci się ze słusznym stanowiskiem, prezentowanym w orzecznictwie NSA w okresie obowiązywania ustawy o zobowiązaniach podatkowych¹⁶⁶.

Wypada jednak zauważyć, że wobec szerokiego wytyczenia zakresu odpowiedzialności spadkobierców przewidziano również pewne instytucje mające na celu ochronę ich interesu. Przede wszystkim każda osoba, która uprawdopodobni, że może być spadkobiercą, ma prawo zwrócić się do organu podatkowego o wydanie *z a ś w i a d c z e n i a* dotyczącego wysokości znanych temu organowi zobowiązań spadkodawcy¹⁶⁷. Uzyskane w ten sposób informacje mogą stanowić wydatną pomoc w podjęciu decyzji o przyjęciu lub odrzuceniu spadku¹⁶⁸. Nadto organy podatkowe mają obowiązek powiadomić spadkobierców o złożonych przez spadkodawcę odwołaniach, zażaleniach lub skargach¹⁶⁹. To samo dotyczy decyzji o odroczeniu terminu płatności podatku lub rozłożeniu na raty zapłaty podatku, a także orzeczeń, które zostały doręczone spadkodawcy, a w dniu jego śmierci nie upłynął jeszcze termin do złożenia odwołania, zażalenia bądź skargi.

Uzyskanie powyższych informacji umożliwi spadkobiercom pełne skorzystanie z uprawnień przysługujących stronie (spadkodawcy) w postępowaniu podatkowym¹⁷⁰. Stworzy im również możliwość do wykorzystania ulg w zapłacie podatku, przysługujących wcześniej spadkodawcy.

Warto w tym miejscu wspomnieć, o specyficznej regulacji dotyczącej sposobu postępowania w stosunku do spadkobierców podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. W tym wypadku organ podatkowy zobowiązany jest poinformować spadkobierców o wysokości dochodu lub przychodu spadkodawcy oraz wysokości wpłaconych zaliczek na podatek lub zapłaconego już podatku, podając równocześnie przypadającą do zapłacenia kwotę po-

¹⁶⁶ Wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 1997 r. sygn. akt. I SA/Łd 329/96 nie publ. – podają za: K u b a c k i, dz. cyt., s. 6.

¹⁶⁷ Zob. art. 98 § 3 ordynacji podatkowej oraz § 27 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz.U. nr 162, poz. 1129).

¹⁶⁸ Por. I. K r a w c z y k, *Ordynacja podatkowa – zobowiązania podatkowe*, „Prawo Przedsiębiorcy” 1998, nr 37, s. 37-38.

¹⁶⁹ Art. 103 ordynacji podatkowej.

¹⁷⁰ Por. K r a w c z y k, S o b c z a k, dz. cyt., s. 134.

datku lub ewentualnie wartość nadpłaty¹⁷¹. Wyliczenie to może zostać skorygowane przez spadkobierców, którzy w terminie 30 dni od dnia otrzymania informacji mogą zawiadomić organ podatkowy o wysokości wydatków spadkodawcy uprawniających do korzystania z podatkowych preferencji, np. ulg.

Po przedstawieniu dowodów o poniesionych wydatkach (albo po upływie terminu do przedstawienia dowodów), organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy lub wysokość nadpłaty. Nadpłata podlega oprocentowaniu i zwracana jest po przedstawieniu prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku¹⁷².

Nie ulega wątpliwości, że bez powyższych uprawnień spadkobierców, korzyści płynące z wprowadzenia sukcesji praw byłyby iluzoryczne.

8. Jak już wcześniej wspomniano, ordynacja dokonała modyfikacji w katalogu osób trzecich. Wyłączono z niego małżonka i spadkobierców podatnika, pozostawiając w nim rozwiedzionego małżonka i członków rodziny. Pomimo owej zmiany, w dalszym ciągu na pozycję rodziny wywierają więc wpływ ogólne przepisy skierowane do wszystkich osób trzecich.

Ordynacja podatkowa znacznie rozszerzyła przedmiotowy zakres odpowiedzialności osób trzecich. W przeciwieństwie bowiem do poprzedniej regulacji odpowiedzialność taka dotyczy¹⁷³:

a) podatków nie pobranych oraz pobranych, ale nie wpłaconych przez podatników i inkasentów,

b) odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych,

nie zwróconych w formie zaliczki naliczonego podatku VAT oraz oprocentowania tych zaliczek,

c) kosztów postępowania egzekucyjnego.

Wprawdzie szczegółowe przepisy dotyczące rozwiedzionego małżonka¹⁷⁴ i członków rodziny podatnika¹⁷⁵ w pewnym stopniu ograniczają zakres tej odpowiedzialności, to jednak nie zmienia to faktu, że rysuje się ona dużo szerzej, niż miało to miejsce we wcześniejszym stanie prawnym¹⁷⁶.

W ustawie o zobowiązaniach podatkowych przewidywano możliwość odstąpienia organu podatkowego od orzeczenia odpowiedzialności osoby trzeciej

¹⁷¹ Art. 104 ordynacji podatkowej.

¹⁷² Por. A. D e r e Ń, *Ordynacja podatkowa*, Bydgoszcz 1998, s. 104-105; A. K a m i Ń s k a, *Zobowiązania podatkowe*, Warszawa 1998, s. 94-95.

¹⁷³ Art. 107 ordynacji podatkowej.

¹⁷⁴ Art. 110 § 2 ordynacji podatkowej.

¹⁷⁵ Art. 111 § 5 ordynacji podatkowej.

¹⁷⁶ Zob. art. 40 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

– niezależnie od zagwarantowanego dla konkretnych osób uprawnienia do wystąpienia z takim wnioskiem – ze względu na zasady współżycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze. Te negatywne przesłanki odpowiedzialności organ podatkowy miał obowiązek uwzględnić za każdym razem orzekania o odpowiedzialności osób trzecich. Szczególną wagę tych przesłanek podkreślał NSA, akcentując, że pominięcie ustaleń w tym zakresie musi prowadzić do uchylecia decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej¹⁷⁷.

Niestety ordynacja podatkowa nie przewiduje tego typu rozwiązania¹⁷⁸. Organ podatkowy orzekając o odpowiedzialności może co prawda – ze względu na ważny interes osoby trzeciej – skorzystać z instytucji odroczenia terminu płatności, rozłożenia na raty zapłaty należności oraz umorzenia zaległości, lecz decyzja w tej kwestii opiera się na wniosku tej osoby¹⁷⁹. Obecnie organ podatkowy nie ma obowiązku samodzielnie badać, czy wydana decyzja nie narusza współżycia społecznego lub innego ważnego interesu danej osoby.

Warto podkreślić, że ordynacja zdecydowanie przekreśla dotychczasowe kontrowersje wokół ogólnych zasad orzekania o odpowiedzialności osób trzecich. Przyjmując bowiem odpowiedzialność solidarną¹⁸⁰ precyzuje jednocześnie – czego nie zrobiono w ustawie o zobowiązaniach podatkowych – reguły jej stosowania¹⁸¹. Odpowiedzialność osób trzecich powstaje z chwilą doręczenia im decyzji, ale na etapie egzekucji ma ona p o s i ł k o w y charakter. Ordynacja wyraźnie dopuszcza egzekucję zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, dopiero po stwierdzeniu b e z s k u t e c z n o ś c i – w całości lub części – egzekucji z majątku podatnika¹⁸².

¹⁷⁷ Zob. wyrok NSA z dnia 26 czerwca 1996 sygn.akt. III SA/874/95 opubl. „Prawo Gospodarcze” 1997, nr 3, s. 16 oraz wyrok NSA z dnia 18 października 1996 r. sygn. akt. I SA/Gd 133/96 nie publ. – podaje za: K u b a c k i, dz. cyt., s. 6.

¹⁷⁸ Brak takiego rozwiązania został negatywnie oceniony w doktrynie. Por. M a ł e c k i, *Odpowiedzialność osób trzecich w ordynacji podatkowej*, w: G o m u ł o w i c z, M a ł e c k i, dz. cyt., s. 266; K u b a c k i, dz. cyt., s. 4, 6; M a r i a n s k i, dz. cyt., s. 1-2.

¹⁷⁹ Art. 109 ordynacji podatkowej.

¹⁸⁰ Szerzej zob.: K. W a l, *Odpowiedzialność solidarna*, „Fiskus” 1997, nr 19, s. 9-11.

¹⁸¹ Art. 91, 92 i 108 ordynacji podatkowej.

¹⁸² Por. A. i J. K a m i n s k y, *Prawa i obowiązki podatnika według ordynacji podatkowej*, Warszawa 1998, s. 44-45; R. M a s t a l s k i, *Zasady odpowiedzialności osób trzecich*, w: M a s t a l s k i, Z u b r z y c k i, dz. cyt., s. 91-93.

§ 6. UWAGI KOŃCOWE

1. Omawiając szczegółowe reguły odpowiedzialności podatkowej członków rodziny podatnika, warto spojrzeć na nie z pewnego dystansu, bez głębszego wnikania w ich drobiazgowo elementy. Należy bowiem zauważyć, iż sam fakt odstępstwa od zasady ponoszenia odpowiedzialności przez podatnika za swoje zobowiązania i obarczenie nią jego rodziny, jest już istotnym *p o g o r s z e n i e m* tej sytuacji. Jest to wręcz najważniejszy przejaw upośledzenia pozycji rodziny ponieważ wszelkie szczegółowe rozwiązania tej kwestii są jedynie konsekwencją przyjętego mechanizmu. W samym więc założeniu rozszerzenia odpowiedzialności członków rodziny podatnika należy upatrywać źródeł i przyczyny niekorzystnej pozycji rodziny w materialnej części ogólnego prawa podatkowego.

2. Historia rozwoju polskiego ogólnego prawa podatkowego wskazuje na to, iż już w pierwszej kodyfikacji z 1934 roku rodzina była obarczona odpowiedzialnością podatkową. Obecne rozwiązania tej materii są w większym lub mniejszym stopniu odzwierciedleniem poprzednich unormowań. Jest to zupełnie naturalne zjawisko wykorzystywania sprawdzonych już w praktyce konstrukcji zabezpieczających interes fiskusa. Bez względu jednak na wysoką skuteczność rozwiązań nawiązujących do łączącej dane osoby więzi rodzinnej i nadrzędną pozycję podmiotu prawa publicznego nie mogą one prowadzić do dyskryminacji określonej kategorii osób. Istnienie więzi rodzinnej między podatnikiem, a – potocznie nazywając – osobą trzecią nie może być samo przez się uzasadnieniem rozciągania na nią odpowiedzialności za płatności podatkowe podatnika. Tym bardziej nie może ono prowadzić do zaostrzenia odpowiedzialności poprzez stosowanie jej kwalifikowanych postaci. Usprawiedliwianie takich praktyk domniemaniem o szczególnych inklinacjach rodziny do dokonywania szkodliwych dla fiskusa rozporządzeń majątkowych staje się niedorzeczne i wręcz żenujące.

3. Jeżeli osobami obciążonymi odpowiedzialnością mają być członkowie rodziny podatnika należy określić inne okoliczności, od których zależeć będzie odpowiedzialność tych osób. Występujące w tym wypadku pokrewieństwo czy powinowactwo winno być co najwyżej uzupełniającą przesłanką. Nadto w każdej sytuacji obarczania odpowiedzialnością któregośkolwiek członka rodziny podatnika – przy uwzględnieniu innego położenia spadkobierców – odpowiedzialność ta winna mieć *p o s i ł k o w y* charakter. Nie powinno się również pomijać zamieszczania w ustawie czytelnie określonych, negatywnych przesłanek odpowiedzialności poszczególnych osób tak, aby orzekanie o niej można było pogodzić z poczuciem sprawiedliwości społecznej.

4. W aktualnym stanie prawnym ogólne prawo podatkowe nie sytuuje rodziny w roli podmiotu. Rodzina nie jest ani podatnikiem, ani nie występuje jako strona w postępowaniu podatkowym. Jej pozycję wyznaczają więc przede wszystkim normy regulujące odpowiedzialność podatkową małżonka podatnika i innych członków jego rodziny. Wpływa na nią również ukształtowany przez prawo zakres odpowiedzialności rozwiedzionego małżonka i spadkobierców. W pierwszym wypadku, pomimo że w rozumieniu prawa cywilnego doszło do zerwania więzów rodzinnych, bardzo często byłych małżonków łączą więzy wynikające z faktu posiadania wspólnych dzieci. Stąd też normy określające odpowiedzialność rozwiedzionego małżonka wychowującego dzieci determinują pozycję niepełnej już w tym momencie rodziny. W drugim wypadku, chociaż nie jest to powszechnie obowiązującą regułą, najczęściej – jak wskazuje na to życiowe doświadczenie – spadkobiercy wyłaniani są z najbliższego kręgu rodziny spadkodawcy.

5. Ordynacja podatkowa wprowadziła wiele zmian w sferze przepisów określających odpowiedzialność podatkową. W wypadku rodziny zmiany te oznaczają na ogół niestety wyraźne pogorszenie jej sytuacji. Szczególnym tego przejawem jest modyfikacja reguł dotyczących małżonka podatnika. Usunięcie małżonka z katalogu osób trzecich i wykluczenie konieczności wydawania decyzji prowadzi do usankcjonowania swoistego automatyzmu jego odpowiedzialności. Stan taki pozostaje w zdecydowanej sprzeczności z konstytucyjną ochroną małżeństwa oraz rodziny, a także własności, i jak najszybciej winien ulec właściwej weryfikacji. Nie można przecież wprowadzać, a tym bardziej aprobować, rozwiązań które dyskryminują określoną kategorię osób za to, że zdecydowały się zawrzeć związek małżeński i oprzeć go na ustawowej wspólności majątkowej. Obowiązujące poprzednio – w ustawie o zobowiązaniach podatkowych – zasady regulowały tę materię znacznie lepiej i one głównie – jak się wydaje – winny wyznaczać kierunek przyszłych zmian przepisów ordynacji odnoszących się do odpowiedzialności małżonka podatnika.

Sytuacja rozwiedzionego małżonka podatnika, członków jego rodziny i spadkobierców nie uległa tak drastycznemu pogorszeniu, jednak i w tym względzie nastąpiły pewne niekorzystne dla rodziny modyfikacje. Rozbudowano bowiem ramy ich odpowiedzialności. Dokonano tego korygując dwie płaszczyzny wyznaczające ich prawną pozycję. Przede wszystkim rozszerzono przedmiotowy zakres odpowiedzialności zarówno poprzez objęcie nim – w przeciwieństwie do poprzedniej ustawy – pewnych tzw. świadczeń ubocznych (np. koszty egzekucji), jak i poprzez wprowadzenie zupełnie nowych, nieznanych wcześniej elementów (np. odpowiedzialności za podatki nie pobrane lub

pobrane, a nie wpłacone przez płatnika lub inkasenta). Nadto wykluczono obowiązek organu podatkowego do rozważenia, czy wydana decyzja nie pozostaje w sprzeczności z zasadami współżycia społecznego lub innymi ważnymi względami społeczno-gospodarczymi. Ten dwustronny „zamach” na dotychczasową pozycję wymienionych osób znacznie pogorszył sytuację rodziny. Tak rygorystyczne zaostrenie odpowiedzialności członków rodziny podatnika musi budzić poważne zastrzeżenia i naturalne dążenie do przywrócenia wcześniejszych unormowań.

6. Analiza przepisów ordynacji podatkowej wskazuje na dotkliw e p o g o r s z e n i e s y t u a c j i r o d z i n y. Wniosek ten jawi się szczególnie wyraźnie, gdy porówna się aktualne rozwiązania z regulacjami ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Nie oznacza to jednak, że nie można wskazać kilku korzystnych – z punktu widzenia rodziny – instytucji. W tym aspekcie wyróżnić tutaj można przede wszystkim:

- a) sukcesję praw majątkowych i niemajątkowych spadkodawcy,
- b) ograniczenie odpowiedzialności członków rodziny do wysokości uzyskanych korzyści,
- c) zdecydowane określenie posiłkowej odpowiedzialności osób trzecich na etapie egzekucji,
- d) ograniczenie odpowiedzialności ściśle wskazanych członków rodziny podatnika (płatnika, inkasenta), poprzez wskazanie szczególnych wyłączeń z szeroko zakreślonej ogólnej odpowiedzialności osób trzecich.

Wskazane rozwiązania osłabiają nieco impet stosowania zaostrzonych w ordynacji przepisów dotyczących odpowiedzialności podatkowej. Nie zmieniają jednak ogólnego niekorzystnego wpływu na pozycję rodziny. Z tego też względu wyrazić należy nadzieję, że już w najbliższym czasie ordynacja zostanie poddana nowelizacji w kierunku osiągnięcia przynajmniej takiego poziomu ochrony rodziny, jak gwarantowała to ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Oczywiście nic nie stoi na przeszkodzie, aby wykorzystać pewne dobre rozwiązania zastosowane w ordynacji. W przeciwnym wypadku byłby to jedynie krok wstecz.

CHAIR OF FINANCES AND FINANCIAL LAW
THE POSITION OF FAMILY IN THE REGULATIONS
OF THE MATERIAL PART OF GENERAL TAX LAW

S u m m a r y

The norms of general tax law do not create family to be a separate tax subject. Family is deprived of the attribute of Tax subject and it cannot be the addressees of a tax decision, nor be an independent body with the tax institutions. It may, however, bear the economic effects of carrying out the norms of general tax law.

It is the taxpayer himself who takes principal responsibility on behalf of liabilities. Irrespective of that, general tax law – in order to safeguard the fiscal interests of the subject of public law - makes use of the concept of the "third person". Legislative practice points out that the term is not understood in one manner and it is characterized by quite a wide variety of contents. There is no closer definition of that concept in the doctrine. The legal acts we have had so far, which regulate responsibility on behalf of liabilities, have always concerned members of the taxpayer's family. The position of family is therefore fixed, above all, by defining the circle of member of the taxpayer's family and determining the range and character of their liability for his tax payment.

Polish tax law, both its general and particular parts, is a historical system. This means that it grew gradually due to the evolution of various processes and changes in legal regulations. Many current constructions of general tax law emerged owing to the experiences and results of their application in the past. Many a time the current solutions are to a lesser or greater extent a faithful reflection of the former institutions. Consequently, the author, in order to gain a wider image of the question under analysis, discusses the position of family not only in view of the current tax regulations, but reaches also to former Polish legal acts, those which regulate the liability of family members.

Translated by Jan Kłós