



RZECZPOSPOLITA POLSKA  
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 28 września 2017 r.

PK VIII TK 146.2016

K 52/16

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KAN C E L A R I A	
wpł. dnia	29. 09. 2017
L.dz. ....	L.zał. ....

## TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie, że art. 527 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2017 r., poz. 459 ze zm.) w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie, na zasadzie analogii, do dochodzenia należności publicznoprawnych na drodze cywilnej w formie skargi pauliańskiej, jest niezgodny z art. 2 oraz z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

- na podstawie art. 42 pkt 7 i art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072) w związku z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U., poz. 2074) –

**przedstawiam następujące stanowisko:**

**art. 527 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2017 r., poz. 459 ze zm.) w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie, na zasadzie analogii, do dochodzenia należności publicznoprawnych, jest zgodny z art. 2 oraz z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

### **UZASADNIENIE**

Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: „Rzecznik” lub „RPO”) zakwestionował zgodność art. 527 § 1 k.c. w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie, na zasadzie analogii *legis*, do dochodzenia należności publicznoprawnych na drodze cywilnej w formie skargi pauliańskiej, z art. 2 oraz z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Rzecznik wskazał, że art. 527 § 1 k.c. stanowi podstawę prawną do wytoczenia powództwa lub podniesienia zarzutu przeciwko osobie trzeciej, która uzyskała korzyść majątkową w wyniku zawarcia czynności prawnej z dłużnikiem. Przepis ten normuje instytucję wywodzącą się jeszcze z prawa rzymskiego, nazywaną tradycyjnie skargą pauliańską (*actio Pauliana*), której celem jest ochrona interesu wierzyciela na wypadek nielojalnego postępowania dłużnika, który, z pokrzywdzeniem wierzyciela, wyzbywa się składników swego majątku na rzecz osób trzecich lub majątek ten obciąża, zaciąga kolejne zobowiązania i w ten sposób stwarza lub pogłębia stan swojej niewypłacalności. Skarga pauliańska stanowi, jak podkreślił RPO, wyjątkowy środek ochrony praw wierzyciela, ponieważ ingeruje w ważnie zawartą umowę pomiędzy dłużnikiem a osobą trzecią.

Rzecznik w swym wniosku kwestionuje przepis art. 527 § 1 k.c. w zakresie, w jakim znajduje on zastosowanie, na zasadzie analogii *legis*, do dochodzenia

należności publicznoprawnych na drodze cywilnej w formie skargi pauliańskiej. Ten zakres stosowania art. 527 § 1 k.c. wynika z utrwalonej i jednolitej wykładni Sądu Najwyższego i sądów powszechnych. Początkowo, jak zaznaczył Rzecznik, w orzecznictwie Sądu Najwyższego dominował pogląd, zgodnie z którym nie było możliwe udzielenie ochrony wierzycielowi – Skarbowi Państwa – w razie niewypłacalności dłużnika, jeżeli wierzytelność ta wynikała z decyzji organu podatkowego. Stanowisko judykatury uległo jednak w tej kwestii całkowitej zmianie na początku XXI w., przede wszystkim pod wpływem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 lipca 2000 r., sygn. akt SK 12/99 (OTK ZU nr 5/2000, poz. 143), stwierdzającego niezgodność z Konstytucją art. 1 k.p.c. rozumianego w ten sposób, że w zakresie pojęcia „sprawa cywilna” nie mogą mieścić się roszczenia dotyczące zobowiązań pieniężnych, których źródło stanowi decyzja administracyjna. Na płaszczyźnie szerokiego rozumienia pojęcia „sprawy cywilnej” Sąd Najwyższy dopuścił możliwość wytaczania powództw zmierzających do ochrony wierzytelności publicznoprawnych z wykorzystaniem instytucji cywilnoprawnych, w tym także art. 527 § 1 k.c., zwłaszcza w sytuacji, gdy ustawodawca nie przewiduje wyraźnie możliwości odpowiedniej ochrony w postępowaniu administracyjnym. Sąd Najwyższy podsumował a zarazem rozwinął argumentację przemawiającą za takim rozumieniem art. 527 § 1 k.c. w wyroku z dnia 28 października 2010 r., sygn. akt II CSK 227/10 (OSNC-ZD nr 1/2011, poz. 23). Jak stwierdził RPO, poglądy przedstawione w powołanym wyroku Sąd Najwyższy podtrzymuje również w najnowszym orzecznictwie. Praktyka stosowania art. 527 § 1 k.c. we wskazanym zakresie utrwaliła się również w orzecznictwie sądów powszechnych. Zdaniem Rzecznika, w procesie stosowania art. 527 § 1 k.c. doszło więc do jednolitego rozumienia tego przepisu, w ten sposób, że dopuszcza on, w drodze analogii *legis*, możliwość dochodzenia należności publicznoprawnych na drodze cywilnej w formie skargi pauliańskiej. Umożliwia to objęcie kognicją Trybunału Konstytucyjnego zaskarżonych

w *petitum* wniosku treści, jakie z art. 527 § 1 k.c. wydobyto w utrwalonej, jednolitej i powszechnej praktyce jego stosowania.

Rzecznik widzi istotę problemu konstytucyjnego w usankcjonowaniu przez powszechną, utrwaloną i jednolitą praktykę stosowania art. 527 § 1 k.c. stanu, w którym Skarb Państwa, realizując swoje funkcje władcze w sferze *imperium* (egzekwowanie należności publicznoprawnej), może korzystać z dodatkowego środka ochrony swojej wiarygodności, nieprzewidzianego w przepisach ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.; dalej: „Ordynacja podatkowa”), tylko w odrębnej gałęzi prawa – prawie cywilnym. Wskutek zaś przyznania uprawnienia do dochodzenia należności publicznoprawnej w drodze powództwa ze skargi pauliańskiej organy państwa mogą prowadzić egzekucję z przedmiotów majątkowych przekazanych przez podatnika osobom trzecim, z pierwszeństwem przed innymi wierzycielami.

Kwestionowanemu unormowaniu RPO postawił zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim wyraża on zasadę poprawnej (rzetelnej legislacji) oraz zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, a także naruszenia art. 84 Konstytucji, formułującego zasadę powszechności obciążeń publicznych.

Rzecznik podkreślił, że prawo podatkowe należy do prawa publicznego, a więc tej gałęzi prawa, w której dominuje interes publiczny. Metodą regulowania stosunków społecznych jest w tej gałęzi prawa metoda administracyjnoprawna, oparta na władztwie i podporządkowaniu. Z tego względu, jak zaznacza Rzecznik, szczególne znaczenie mają gwarancje prawne ochrony interesu jednostki, które znajdują odzwierciedlenie w szeregu zasad obowiązujących w prawie podatkowym. Należy do nich zasada ograniczonego stosowania analogii – wyłącznie na korzyść podatnika, co wynika z zasady *in dubio pro tributario*, wyrażonej wprost w art. 2a Ordynacji podatkowej. Odwołanie się do analogii jest

zatem niedopuszczalne w sytuacji, gdyby prowadziło to do rezultatów niekorzystnych dla podatnika. Zakaz ten ma bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne.

Stosowanie art. 527 § 1 k.c., w zakresie określonym w *petitum* wniosku, oparte jest – jak podkreślił Rzecznik – na wnioskowaniu z analogii *legis*, wskutek czego doszło do rozszerzenia zakresu zastosowania instytucji o charakterze typowo cywilistycznym do ochrony należności publicznoprawnej, a przez to – do objęcia odpowiedzialnością za zobowiązania publicznoprawne osób trzecich. Tymczasem odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe jest przedmiotem szczególnych unormowań zawartych w Ordynacji podatkowej, które jednak nie zawierają żadnego odesłania do regulacji wynikających z Kodeksu cywilnego, w szczególności do art. 527 § 1 k.c. Co więcej, unormowania Ordynacji podatkowej określają *numerus clausus* przypadków, w których odpowiedzialność za należności podmiotu pierwotnie zobowiązanego może być przeniesiona na osoby trzecie. Rzecznik zwrócił przy tym uwagę, że przy tworzeniu regulacji podatkowych, odnoszących się do odpowiedzialności osób trzecich, wzorowano się na przepisach prawa cywilnego, a ściślej – na konstrukcji skargi pauliańskiej. Dowodzi to – zdaniem Wnioskodawcy – że brak odesłania do przepisów Kodeksu cywilnego jest świadomą decyzją ustawodawcy.

Rzecznik podkreślił, że prawo podatkowe i prawo cywilne regulują odmienne stosunki społeczne. Normy prawa cywilnego odnoszą się do stosunków pomiędzy równorzędnymi podmiotami, które samodzielnie kształtują swoje relacje. Normy prawa podatkowego przewidują natomiast jednostronne nałożenie na podatnika świadczenia pieniężnego o charakterze publicznoprawnym. Zobowiązanie podatkowe nie wynika zaś z porozumienia czy umowy stron. RPO podkreślił, że na podstawie norm prawa podatkowego pomiędzy organem a podatnikiem nie jest kształtowany stosunek cywilnoprawny, a podmiotowi uprawnionemu z tytułu podatku nie przysługuje prawo podmiotowe – roszczenie

o zapłatę. Należność publicznoprawna nie może być więc traktowana jako wierzytelność, zatem i organ nie może być nazwany wierzycielem w rozumieniu art. 527 § 1 k.c.

Zdaniem Rzecznika, stan, w którym ustawodawca daje przyzwolenie na rozszerzenie zakresu zastosowania przepisów o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe poprzez odwołanie się do instytucji o charakterze *stricte* cywilistycznym w drodze analogii, a jednocześnie nie zawiera wprost w przepisach Ordynacji podatkowej odesłania do art. 527 § 1 k.c., ani nie przesądza, w drodze ustawy, że przepisy dotyczące skargi pauliańskiej nie mogą być stosowane do ochrony należności publicznoprawnej, narusza zasadę poprawnej legislacji.

Kwestionowane unormowanie jest również niezgodne – zdaniem Rzecznika – z zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Sięganie przez organy do skargi pauliańskiej, jako środka umożliwiającego egzekucję należności publicznoprawnych z przedmiotów majątkowych przekazanych przez podatnika osobom trzecim, prowadzi do jeszcze większego uprzywilejowania Skarbu Państwa, który realizuje władztwo podatkowe w sferze *imperium*. RPO przedstawił szereg rozmaitych, należących do instrumentów prawa publicznego, środków, które pozwalają na skuteczne dochodzenie tych należności nie tylko od podatnika, lecz również osób trzecich. Jednak działania państwa w sferze *imperium* należy wyraźnie odróżnić od działań w sferze *dominium*, w której Skarb Państwa występuje jako odrębny i równorzędny podmiot stosunków cywilnoprawnych. Zdaniem Rzecznika, państwo, działając w sferze *imperium*, nie powinno, bez wyraźnej podstawy prawnej, sięgać po środki charakterystyczne dla ochrony wierzytelności cywilnoprawnej. W sytuacji, gdy dysponuje ono możliwością korzystania ze środków szczegółowo uregulowanych w prawie daninowym, nie może, bez dostatecznego umocowania ustawowego, wykorzystywać instytucji

cywilnoprawnych dla realizacji swoich uprawnień władczych. Dochodzenie należności publicznoprawnych przy wykorzystaniu skargi pauliańskiej prowadzi więc do zachwiania równowagi pomiędzy potrzebą ochrony interesu państwa a potrzebą ochrony praw jednostki.

Według RPO, obywatel, w oparciu o literalne brzmienie art. 527 § 1 k.c., może mieć uzasadnione przekonanie, że przepis ten znajduje zastosowanie wyłącznie do sfery stosunków cywilnoprawnych. Sytuacja, gdy obywatel dokonuje czynności prawnej z inną osobą, a czynność ta jest następnie kwestionowana przez Skarb Państwa w drodze powództwa ze skargi pauliańskiej, narusza – zdaniem Rzecznika – zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, jak również bezpieczeństwo prawne osoby trzeciej. Niepewność sytuacji, w jakiej znajduje się osoba, która dokonała czynności prawnej z podatnikiem, jest potęgowana ograniczonymi możliwościami weryfikacji, czy dana czynność miała na celu pokrzywdzenia wierzyciela podatkowego, co wynika przed wszystkim z szerokiego zakresu obowiązywania tajemnicy skarbowej.

Rzecznik uważa wreszcie, że kwestionowane unormowanie narusza art. 84 Konstytucji. W sferze prawa daninowego szczególnie istotne jest bowiem, jak zaznaczył RPO, aby prawodawca określił w ustawie, w sposób jasny i precyzyjny, katalog środków, z jakich może korzystać państwo przy dochodzeniu należności publicznoprawnych. Nie do zaakceptowania jest natomiast stan, w którym, na skutek praktyki orzeczniczej, doszło do powszechnego stosowania art. 527 § 1 k.c., na zasadzie analogii, w celu dochodzenia przez organy należności publicznoprawnych.

Kwestionowany we wniosku przepis Kodeksu cywilnego ma następujące brzmienie:

„Art. 527. § 1. Gdy wskutek czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli osoba trzecia uzyskała korzyść majątkową, każdy z wierzycieli może żądać uznania tej czynności za bezskuteczną w stosunku do niego, jeżeli dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli, a osoba trzecia o tym wiedziała lub przy zachowaniu należytej staranności mogła się dowiedzieć.”

Przytoczony przepis i kolejne paragrafy art. 527 k.c., łącznie z przepisami art. 528 – 534 k.c., regulują instytucję, potocznie zwaną skargą lub akcją pauliańską. Jej celem jest ochrona interesów wierzyciela na wypadek niełojalnego postępowania dłużnika, który, z pokrzywdzeniem wierzyciela, wyzbywa się składników swego majątku na rzecz osób trzecich lub majątek ten obciąża, zaciągając kolejne zobowiązania, i w ten sposób stwarza lub pogłębia stan swojej niewypłacalności (*vide* – Małgorzata Pyziak-Szafnicka, *Ochrona wierzyciela w razie niewypłacalności dłużnika*, [w:] Adam Olejniczak [red.], *System Prawa Prywatnego. Tom 6. Prawo zobowiązań – część ogólna*, Warszawa 2009, s. 1226).

Konstrukcja ochrony pauliańskiej oparta jest na instytucji względnej bezskuteczności czynności prawnej dokonanej przez dłużnika z pokrzywdzeniem wierzyciela, polegającej na możliwości zaskarżenia przez wierzyciela krzywdzącej go czynności prawnej celem uznania tej czynności za bezskuteczną względem niego. W razie uwzględnienia tego żądania przez sąd wierzyciel uzyskuje możliwość dochodzenia zaspokojenia od osoby trzeciej, będącej stroną czynności prawnej uznanej za bezskuteczną wobec skarżącego, z ograniczeniem do przedmiotów majątkowych, które wskutek zaskarżonej czynności wyszły z majątku dłużnika lub do niego nie weszły. Względna bezskuteczność czynności prawnej nie powstaje zatem *ipso iure* ani też wskutek złożenia stosownego oświadczenia woli przez osobę uprawnioną, lecz wymaga stwierdzenia w orzeczeniu sądowym. Orzeczenie o stwierdzeniu bezskuteczności czynności prawnej ze względu na określoną wierzytelność ma charakter kształtujący



i dopiero w jego wyniku powstaje stan umożliwiający wierzycielowi wykorzystywanie przysługujących mu uprawnień, a zaskarżona umowa, w stosunku do uprawnionego, który wystąpił o uznanie jej za bezskuteczną, traktowana jest tak, jakby w ogóle nie była zawarta. Uznanie umowy za bezskuteczną jedynie wobec określonej osoby trzeciej (uprawnionego – wierzyciela) oznacza zatem, że umowa ta pozostaje ważna i nadal wywołuje zamierzone przez strony skutki prawne tylko w takim jednak zakresie, w jakim można to pogodzić z realizacją roszczeń tej osoby. Trzeba również podkreślić, że wyrok uznający na podstawie art. 527 k.c. bezskuteczność określonej czynności prawnej przenoszącej przedmiot lub prawo z majątku dłużnika do majątku osoby trzeciej nie powoduje ich powrotu do majątku dłużnika, lecz jedynie daje wierzycielowi prawo zaspokojenia się z tego przedmiotu lub prawa, pozostających w majątku osoby trzeciej, przed jej wierzycielami. Wierzyciel może prowadzić egzekucję z tego przedmiotu lub prawa na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego przeciwko dłużnikowi, bez konieczności uzyskania tytułu wykonawczego przeciwko osobie trzeciej (*vide* – Andrzej Janik, komentarz do art. 527 Kodeksu cywilnego, tezy 4 i 8, [w:] Andrzej Kidyba [red.], *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania – część ogólna*, LEX nr 8917/2014). W doktrynie trafnie wskazano, że skuteczne skorzystanie ze skargi pauliańskiej powoduje przełamanie zasady, iż stosunek zobowiązaniowy działa tylko między stronami tego stosunku (*vide* – Beata Burian, *Czynności prawne będące przedmiotem skargi pauliańskiej*, [w:] Jacek Gołaczyński, Piotr Machnikowski [red.], *Współczesne problemy prawa prywatnego. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Edwarda Gniewka*, Warszawa 2010, s. 53).

W orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów powszechnych przez długi czas przeważał pogląd, że ochrona wierzyciela w razie niewypłacalności dłużnika (art. 527 k.c.) nie jest dopuszczalna, jeżeli wierzytelność Skarbu Państwa wynika z wydanej decyzji organu podatkowego ustalającej zobowiązanie podatkowe

dłużnika (*vide* – postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24 czerwca 1999 r., sygn. akt II CKN 298/99, OSNC nr 1/2000, poz. 15; podobnie wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 20 maja 1999 r., sygn. akt I ACa 128/99, OSA nr 1/2001, poz. 5 i postanowienia: Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 24 kwietnia 1994 r., sygn. akt I Acz 309/94, POSAG nr 2/1994, poz. 34 i Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 29 czerwca 1999 r., sygn. akt I Acz 620/99, Biul. SAKa nr 3/1999, s. 21). U podstaw tego stanowiska leżało założenie, iż ochronę wierzyciela z tytułu wierzytelności podatkowych przewiduje Ordynacja podatkowa, a wcześniej przewidywała ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.). Zawarte w tych unormowaniach rozwiązania prawne, w tym określające krąg osób odpowiedzialnych za dług podatnika, wyłączają – wedle tego stanowiska – możliwość przyjęcia dopuszczalności drogi sądowej do dochodzenia przez organ podatkowy ochrony wierzytelności podatkowej w trybie zaskarżenia czynności dłużnika działających ze szkodą wierzyciela na podstawie art. 527 i nast. k.c. Byłoby to bowiem rozszerzenie zakresu odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe poza tryb i krąg osób odpowiedzialnych za te zobowiązania, określone w przepisach prawa podatkowego, a sprawa dotyczyłaby stosunku publicznoprawnego i nie miała charakteru sprawy cywilnej. Autonomia i partykularyzm prawa podatkowego wykluczają zaś stosowanie instytucji prawa cywilnego w zakresie zobowiązań podatkowych, o ile nie wynika to wyraźnie z przepisów prawa.

Podobne stanowisko Sąd Najwyższy zajmował również w odniesieniu do możliwości posługiwania się skargą pauliańską dla ochrony wierzytelności Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z tytułu zapłaty składki na ubezpieczenia społeczne (*vide* – postanowienia Sądu Najwyższego: z dnia: 22 kwietnia 1998 r., sygn. akt I CKN 1000/97, niepubl., z dnia 1 października 1999 r., sygn. akt II CKN 710/99, niepubl. i z dnia 21 grudnia 1999 r., sygn. akt II CKN 789/99, niepubl.).

Stanowisko Sądu Najwyższego, a w ślad za nim także sądów powszechnych, uległo – w omawianej kwestii – zasadniczej zmianie na początku XXI wieku. Bez wątpienia jednym z impulsów był tu – jak słusznie zauważył Rzecznik – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 lipca 2000 r., w sprawie o sygn. akt SK 12/99, w której przedmiotem kontroli konstytucyjności uczyniono art. 1 k.p.c., „rozumiany w ten sposób, iż w zakresie pojęcia «sprawa cywilna» nie mogą się mieścić roszczenia dotyczące zobowiązań pieniężnych, których źródło stanowi decyzja administracyjna”. Trybunał Konstytucyjny stwierdził jego niezgodność z Konstytucją, uznając za konieczne „wyeliminowanie występujących nieprawidłowości w sposób odmienny od przyjętej wykładni w zgodzie z konstytucją” (*op. cit.*). Z obszernej wykładni art. 1 k.p.c., jakiej dokonano w powołanym wyroku, wynika, że zgodne z art. 45 ust. 1 Konstytucji pozostaje tylko takie rozumienie „sprawy cywilnej”, które nie wyklucza z jej zakresu możliwości dochodzenia roszczeń cywilnoprawnych tylko z tej przyczyny, że ich źródłem jest decyzja administracyjna ustalająca obowiązek spełnienia określonego świadczenia pieniężnego na rzecz konkretnej osoby. Za sprzeczne z Konstytucją należy natomiast uznać stosowanie przez sądy swoistego automatyzmu: jeśli źródłem powstałego stosunku prawnego jest decyzja administracyjna (akt administracyjny), to stosunek ten nie może mieć charakteru cywilnoprawnego i – w konsekwencji – droga sądowa jest niedopuszczalna. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, takie rozumowanie nie znajduje uzasadnienia prawnego i prowadzi do całkowitego pozbawienia ochrony sądowej, co pozostaje w sprzeczności z art. 45 ust. 1 Konstytucji.

W postanowieniu z dnia 16 kwietnia 2002 r., w sprawie o sygn. akt V CK 41/02, Sąd Najwyższy, sięgając m.in. do ustaleń Trybunału Konstytucyjnego, poczynionych w powołanym wyroku w sprawie o sygn. SK 12/99, przyjął, że publicznoprawny charakter wierzytelności Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z tytułu składki na ubezpieczenia społeczne nie stanowi przeszkody dla uznania dopuszczalności drogi sądowej w wypadku, gdy wierzyciel wytacza przeciwko

kontrahentowi swego dłużnika powództwo oparte na art. 527 i nast. k.c. W postanowieniu tym Sąd Najwyższy podkreślił, iż nie można z góry wykluczyć możliwości powstania stosunku cywilnoprawnego między podmiotami związanymi stosunkiem administracyjnoprawnym, gdyż roszczenia cywilnoprawne wynikają z tak różnych źródeł, że nie sposób przyjąć, iż ich źródło przesądza charakter stosunku prawnego. Oznacza to, że również między osobami pozostającymi w stałym stosunku cechującym się brakiem równorzędności może dojść do ukształtowania więzi, w której podmioty te mają równorzędny status. Pogląd ten został podtrzymany i szeroko uzasadniony w uchwale siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 12 marca 2003 r., sygn. akt III CZP 85/02 (OSNC nr 10/2003, poz. 129), a ugruntowany w kolejnych orzeczeniach, pozostając do chwili obecnej aktualny w jednolitym orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów powszechnych, także w odniesieniu do wierzytelności wynikających z decyzji podatkowych czy celnych (*vide* – uchwała z dnia 11 kwietnia 2003 r., sygn. akt III CZP 15/03, OSNC nr 3/2004, poz. 32; wyroki: z dnia 13 maja 2005 r., sygn. akt I CK 677/04, Prawo Bankowe nr 9/2005, poz. 10, z dnia 27 lipca 2006 r., sygn. akt III CSK 57/06, LEX nr 195391, z dnia 28 października 2010 r., sygn. akt II CSK 227/10, *op. cit.*, z dnia 1 czerwca 2011 r., sygn. akt II CSK 513/10, LEX nr 960505, z dnia 29 września 2011 r., sygn. akt IV CSK 99/11, LEX nr 940760 czy z dnia 27 stycznia 2016 r., sygn. akt II CSK 149/15, LEX nr 2010213; postanowienia: z dnia 13 maja 2003 r., sygn. akt V CK 107/02, LEX nr 157316 i z dnia 13 maja 2003 r., sygn. akt V CK 63/02, LEX nr 116609; podobnie wyroki: Sądu Apelacyjnego w Białymstoku – z dnia 29 października 2013 r., sygn. akt I ACa 186/12, LEX nr 1388762, Sądu Apelacyjnego w Katowicach – z dnia 19 grudnia 2014 r., sygn. akt I ACa 725/14, LEX nr 1649234, Sądu Apelacyjnego w Krakowie – z dnia 18 grudnia 2015 r., sygn. akt I ACa 1291/15, LEX nr 1973588 i z dnia 11 października 2016 r., sygn. akt I ACa 108/16, LEX nr 2149654, Sądu Apelacyjnego w Poznaniu – z dnia 18 kwietnia 2017 r., sygn. akt I ACa 1291/16, LEX nr 2287439 i Sądu Apelacyjnego w Warszawie – z dnia 13

listopada 2015 r., sygn. akt VI ACa 635/14, LEX nr 1997483). Warto zaznaczyć, iż pogląd o dopuszczalności wykorzystania skargi pauliańskiej w drodze *analogiae legis*, jako merytorycznego środka ochrony wierzytelności publicznoprawnych, podzielają Naczelny Sąd Administracyjny i wojewódzkie sądy administracyjne (*vide* – wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 2822/12, LEX nr 1769547 i wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 14 maja 2014 r., sygn. akt I SA/Op 270/14, LEX nr 1473750).

Należy zatem podzielić zapatrywanie Rzecznika, że jednolita, trwała i powszechna praktyka stosowania przepisu art. 527 § 1 k.c. nadała mu treść normatywną, obejmującą swym zakresem również normę wskazaną w *petitum* wniosku, co, w świetle ugruntowanego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego stanowiska, pozwala na poddanie jej kontroli konstytucyjności.

Niezależnie od tego wskazać w tym miejscu trzeba, iż w doktrynie kwestia, czy przedmiotem ochrony pauliańskiej mogą być tylko wierzytelności cywilnoprawne, czy także publicznoprawne, nadal jest zagadnieniem spornym (*vide* – aprobująco: Małgorzata Pyziak-Szafnicka, *Ochrona wierzyciela...*, *op. cit.*, s. 1236 – 1237; Sylwester Cekała, *Prawo organów skarbowych do wystąpienia ze skargą pauliańską*, Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych nr 12/2012, s. 25 – 26, Anna Stępień-Sporek, *Komentarz do art. 527 Kodeksu cywilnego*, [w:] Jerzy Ciszewski [red.], *Kodeks cywilny. Komentarz*, LEX nr 10015/2014 i Katarzyna Dziewulska, *Skarga pauliańska w ochronie wierzytelności publicznoprawnych*, *Studia Prawnicze. Rozprawy i Materiały* nr 1/2016; negatywnie: Tomasz Szanciło, *Istota skargi pauliańskiej na tle orzecznictwa sądowego*, *Przegląd Sądowy* nr 9/2012, s. 9; Bogumił Brzeziński, Marek Kalinowski, *Dopuszczalność stosowania skargi pauliańskiej do należności podatkowych*, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* nr 2/2015, s. 105 – 110, Piotr Machnikowski, *Glosa do postanowienia SN z dnia 16 kwietnia 2002 r., V CK 41/02*, OSP nr 2/2003, poz. 22, tenże teza 2 do art. 527, [w:] Edward

Gniewek, Piotr Machnikowski [red.], *Kodeks cywilny. Komentarz*, Legalis/2017, Maria Jasińska, tezy 3 i 29 do art. 527, [w:] Maria Jasińska, *Komentarz do wybranych przepisów Kodeksu cywilnego*, Legalis/2015 i Ewelina Chylińska, Franciszek Kalinowski, Ewelina Maciejak, *Skarga pauliańska a zobowiązanie podatkowe*, Helsińska Fundacja Praw Człowieka. Analizy i Rekomendacje, nr 3/2016).

Rzecznik, jako zasadniczy wzorzec kontroli, przedstawił art. 2 Konstytucji oraz, wynikające z tego przepisu, konstytucyjne zasady poprawnej legislacji oraz zaufania do państwa i stanowiącego przez nie prawa. Zasady te określa się mianem tzw. zasad pochodnych, rekonstruowanych z konstytucyjnej zasady państwa prawnego.

W doktrynie prawa konstytucyjnego podkreśla się ścisły związek obu tych zasad, wskazując, że „prawidłowa legislacja” oznacza tworzenie prawa pod względem proceduralnym i materialnym w zgodzie z koncepcją państwa prawnego oraz zasadami zaufania do państwa i pewności prawa (*vide* – Tomasz Zalasinski, *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008, s. 44). Również Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie reprezentuje stanowisko, iż z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji, który jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowiącego przez nie prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw (*vide* – wyrok z dnia 11 stycznia 2000 r., sygn. akt K. 7/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 2 oraz z dnia 14 lipca 2010 r., sygn. akt Kp 9/09, OTK ZU nr 6/2010, poz. 59). Szczególnie silny związek pomiędzy

zasadą poprawnej legislacji a zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zwaną niekiedy zasadą lojalności, występuje w przypadku regulacji prawnych należących do takich dziedzin prawa jak prawo karne czy daninowe, w których poziom wymaganej jednoznaczności i precyzji ulega podwyższeniu, choćby ze względu na przepisy ustawy zasadniczej ustalające szczególne wymogi co do określoności przepisów prawnych w tych dziedzinach (np. art. 84 i art. 217 Konstytucji w odniesieniu do prawa daninowego).

Jednocześnie trzeba jednak pamiętać, iż zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa nie jest tożsama z zasadą poprawnej legislacji, mimo że obie służą osiągnięciu pewności prawa. Za naruszeniem tych zasad mogą zatem przemawiać różne zarzuty i przywołane na ich poparcie argumenty. Niezgodność z zasadą poprawnej legislacji co do zasady pociąga za sobą naruszenie zasady lojalności, jednak niezgodność z zasadą lojalności nie musi pociągać za sobą automatycznie niezgodności z zasadą poprawnej legislacji. Nie każde bowiem naruszenie zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa polega na uchybieniu określoności prawa (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 maja 2011 r., sygn. akt K 20/09, OTK ZU nr 4/A/2011, poz. 35). Zasada poprawności legislacyjnej odnosi się bowiem do wszelkich regulacji, w szczególności jednak tych, które kształtują pozycję prawną podmiotów konstytucyjnych praw i wolności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103). Wynika z niej przede wszystkim obowiązek formułowania przepisów w sposób jasny oraz komunikatywny, a ocena zgodności z zasadą poprawnej legislacji powinna być dokonywana przy zastosowaniu dwóch kryteriów, które składają się na test określoności prawa. Pierwszym kryterium jest precyzyjność, którą należy rozumieć jako możliwość odkodowania z przepisów norm prawnych za pomocą reguł interpretacji przyjmowanych w danej kulturze prawnej. Przejawia się ona w takiej regulacji praw i obowiązków, by ich treść była praktycznie jednoznaczna i pozwalała na ich egzekwowanie. Drugim

kryterium jest komunikatywność, która oznacza zrozumiałość przepisu na gruncie języka powszechnego. Służy temu respektowanie zasad techniki prawodawczej.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że spełnienie wskazanych powyżej kryteriów nie przesądza jeszcze o konstytucyjności regulacji poddanej kontroli z perspektywy zasady poprawnej legislacji. Stopień określoności konkretnych regulacji podlega bowiem każdorazowej relatywizacji w odniesieniu do okoliczności faktycznych i prawnych, jakie towarzyszą podejmowanej regulacji. Relatywizacja ta stanowi naturalną konsekwencję nieostrości języka, w którym redagowane są teksty prawne, oraz różnorodności materii podlegającej normowaniu (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 marca 2010 r., sygn. akt K 8/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 23).

Trzeba również pamiętać, że na zasadę poprawnej legislacji składają się jej szczegółowe elementy, do których należą m.in.: zasada niedziałania prawa wstecz, zasada ochrony praw nabytych, zasada *pacta sunt servanda*, zasada poszanowania interesów w toku, zasada nakazująca stosowanie przepisów przejściowych, zasada odpowiedniej *vacatio legis*, nakaz przestrzegania zasad techniki prawodawczej oraz zasada określoności przepisów prawa, a także inne – właściwe niektórym, szczególnym gałęziom prawa (np. prawa karnego, prawa podatkowego itp.) – zasady szczegółowe. Zasady poprawnej legislacji obejmują wreszcie podstawowy, z punktu widzenia procesu prawotwórczego, etap formułowania celów, które mają zostać osiągnięte przez ustanowienie określonej normy prawnej. Stanowi to podstawę oceny, czy sformułowane ostatecznie przepisy prawne w prawidłowy sposób wyrażają wysławianą normę oraz czy nadają się do realizacji zakładanego celu (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. akt K 28/02, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13 oraz z dnia 16 grudnia 2009 r., sygn. akt Kp 5/08, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 170). Ustawodawca nie może też, niejasno formułując przepisy, pozostawiać organom stosującym prawo nadmiernej swobody ustalania podmiotowego i przedmiotowego zakresu ich stosowania (*vide* – wyrok



Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 kwietnia 2014 r., sygn. akt SK 22/11, OTK ZU nr 4/2014, poz. 37).

Racjonalny ustawodawca nie może również tworzyć przepisów sprzecznych z ukształtowanym systemem prawnym, naruszających istotę danej instytucji prawnej. To podważa także zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wyrażoną w art. 2 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 listopada 2007 r., sygn. akt P 24/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126). Poprawność legislacyjna wymaga natomiast stanowienia przepisów prawa w sposób logiczny i konsekwentny, z poszanowaniem zasad ogólnosystemowych oraz z zachowaniem należytych aksjologicznych standardów. Za niezgodne z tą zasadą należy więc uznać wprowadzanie do obrotu prawnego przepisów (nawet gdy wprowadzenie takich regulacji mogłoby się wydawać celowe), które tworzą unormowania prawne niekonsekwentne i niedające się wytłumaczyć w zgodzie z innymi przepisami prawa. Celowość i ewentualna zasadność wprowadzania w życie danych regulacji prawnych nie może być wytłumaczeniem dla tworzenia prawa w sposób chaotyczny i przypadkowy. Jeśli bowiem odwołujemy się do zasady racjonalnego ustawodawcy, to tym samym musimy założyć, że każda nowa regulacja podyktowana jest identyfikowalnym i racjonalnym celem (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 października 2007 r., sygn. akt P 28/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 106).

Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z dnia 29 października 2010 r., sygn. akt P 34/08, poddał jednoznacznej krytyce wprowadzanie przez ustawodawcę rozwiązań prawnych sprzecznych z ukształtowanym systemem prawnym, naruszających istotę danej instytucji prawnej (Trybunał Konstytucyjny użył tu określenia „rozwiązania asystemowe”). Uznał, że podważa to zasadę zaufania do państwa i prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji, jak również jest sprzeczne z zasadami poprawnej legislacji, które nie polegają wyłącznie na właściwym redagowaniu tekstu normatywnego, ale także wymagają posługiwania się

adekwatnymi (z uwagi na cel) konstrukcjami prawnymi (OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 84).

W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, z zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wynika przede wszystkim ochrona praw nabytych i ekspektatyw, uwzględnianie interesów w toku, generalny zakaz retroakcji oraz wymóg odpowiedniej *vacatio legis* (*vide* – wyroki: z dnia 13 marca 2006 r., sygn. akt P 8/05, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 28 oraz z dnia 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46). Zasada ta sprzeciwia się również formułowaniu przez ustawodawcę „obietnic bez pokrycia”, nieuzasadnionej konstytucyjnie zmianie „reguł gry” czy tworzeniu przez ustawodawcę konstrukcji normatywnych niewykonalnych, stanowiących złudzenie prawa (*vide* – wyrok z dnia 19 grudnia 2002 r., sygn. akt K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97). Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, pewność prawa oznacza zapewnienie jednostce bezpieczeństwa prawnego oraz umożliwienie jej decydowania o swoim postępowaniu przy pełnej znajomości przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka powinna mieć możliwość określenia konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na podstawie obowiązującego prawa przy jednoczesnej znajomości przesłanek działania organów państwa; powinna móc układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki niedające się przewidzieć w momencie podejmowania decyzji, że jej działania są zgodne z obowiązującym prawem i za takie będą uznawane w przyszłości (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138, z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 15 i z dnia 8 kwietnia 2014 r., sygn. akt SK 22/11, OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 37).

Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że ocena zgodności aktów normatywnych z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego

przez nie prawa wymaga ustalenia, na ile oczekiwanie jednostki, że nie narazi się ona na prawne skutki, których nie mogła przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, są usprawiedliwione, uwzględnienia horyzontu czasowego działań podejmowanych przez jednostkę w danej sferze życia (im bowiem dłuższa jest perspektywa czasowa podejmowanych działań, tym silniejsza powinna być ochrona zaufania do państwa i do stanowionego przez nie prawa) oraz identyfikacji chronionych konstytucyjnie interesów w toku, ekspektatyw, praw słuszenie nabytych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 7 lutego 2001 r., sygn. akt K. 27/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 29 oraz z dnia 4 czerwca 2013 r., sygn. akt P 43/11, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 55).

Ostatni z powołanych przez Rzecznika wzorców kontroli, art. 84 Konstytucji, określa zasady sprawiedliwości podatkowej oraz powszechności i ponoszenia ciężarów publicznych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. akt SK 36/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 28 lutego 2007 r., sygn. akt SK 78/06, OTK ZU nr 2/A/2007, poz. 21 i z dnia 29 stycznia 2014 r., sygn. akt SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8). Zgodnie z art. 84 Konstytucji, każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków, określonych ustawą. Obowiązek ich ponoszenia wiąże się z władztwem państwa w sferze finansowej, w szczególności z jego zadaniami społecznymi i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa. Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że sposób określenia tego obowiązku został powierzony ustawodawcy zwykłemu, który musi uwzględniać, traktowane jako komplementarne wobec siebie, zasady powszechności, równości i sprawiedliwości podatkowej (*vide* – wyrok z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152).

Z art. 84 Konstytucji wynika również, że ciężary i świadczenia publiczne powinny być normowane przez akt rangi ustawowej, jednak bez uściślenia przez

ustrojodawcę zakresu tej regulacji, co nastąpiło jedynie w art. 217 Konstytucji w odniesieniu do podatków (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2012 r., sygn. akt K 15/08, OTK ZU nr 3/A/2012, poz. 24).

Niewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych godzi nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny, sprzeciwiając się równocześnie zasadom sprawiedliwości społecznej. Dlatego, jak podkreślał wielokrotnie Trybunał Konstytucyjny, z art. 84 Konstytucji wynika również spoczywający na Państwie obowiązek egzekwowania od wszystkich podatników wywiązywania się z obowiązku podatkowego, gdyż środki pochodzące z podatków są podstawą utrzymania i sprawnego funkcjonowania państwa, które jest dobrem wszystkich obywateli. Wymaga tego również sprawiedliwość społeczna oraz zasada uczciwej konkurencji w gospodarce rynkowej (*vide* – wyroki: z dnia 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 90/08, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21, z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43 oraz z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79).

Przedstawione przez Rzecznika argumenty, mające przemawiać za niezgodnością kwestionowanej regulacji z powołanymi wzorcami kontroli, oparte są w dużej mierze na doktrynalnej krytyce przyjętej w orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów powszechnych wykładni art. 527 § 1 k.c. W piśmiennictwie wykładni tej zarzuca się przede wszystkim naruszenie zasady autonomii prawa podatkowego oraz stosowanie analogii *legis*, dzięki której pomija się znaczenie niemożności uznania wierzytelności publicznoprawnej za wierzytelność w rozumieniu cywilnoprawnym, której ochronie służy konstrukcja skargi pauliańskiej. W głosach negujących możliwość stosowania skargi pauliańskiej do ochrony wierzytelności publicznoprawnych podnosi się, że samo ziszczenie się przesłanek z art. 527 k.c. nie tworzy samoistnego stosunku cywilnoprawnego,

gdy stosunek prawny, w ramach którego istnieje wierzytelność mająca podlegać egzekucji z majątku pozwanego, nie jest stosunkiem cywilnoprawnym, lecz publicznoprawnym. Skoro ze skargą pauliańską może wystąpić tylko wierzyciel, podmiot uprawniony do żądania od innego podmiotu jakiegoś zachowania w ramach stosunku prawnego innego niż cywilnoprawny nie jest natomiast wierzycielem w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego, to uprawniony do żądania zapłaty podatku Skarb Państwa nie może skutecznie żądać uznania za bezskuteczną względem niego czynności prawnej zobowiązanego, a cel, którego realizacji na gruncie prawa cywilnego służy skarga pauliańska, podmioty prawa publicznego powinny starać się osiągnąć na innych podstawach prawnych (*vide* – Sylwester Cekała, *op. cit.*, s. 25, podobnie Agnieszka Rzetecka-Gil, teza 25 do art. 527 Kodeksu cywilnego, [w:] Agnieszka Rzetecka-Gil, *Kodeks cywilny. Komentarz. Zobowiązania – część ogólna*, LEX nr 8853/2011). Odmówienie wierzytelnościom o charakterze publicznoprawnym, przysługującym Skarbowi Państwa, charakteru wierzytelności cywilnoprawnych jest podstawowym argumentem wielokrotnie podnoszonym w tym nurcie piśmiennictwa, którego przedstawiciele kwestionują poprawność wykładni art. 527 k.c. przyjętej w judykaturze. Wskazuje się, że wierzytelności cywilnoprawne wynikają ze stosunków cywilnoprawnych, w przypadku których zasadą jest równość podmiotów (stron), zaś wierzytelności publicznoprawne, wynikające np. z tytułu zobowiązania podatkowego, mają inną naturę – charakteryzują się zasadą nadrzędności państwa (*vide* – Tomasz Szanciło, *op. cit.*, s. 9). Podnosi się również, że prawo podatkowe nie wyznacza podmiotowi publicznoprawnemu, na rzecz którego ma nastąpić zapłata podatku, żadnej sfery możliwości postępowania, co również wyklucza możliwość uznania, by przysługiwała mu wierzytelność rozumiana jako prawo podmiotowe (*vide* – Bogumił Brzeziński, Marek Kalinowski, *Dopuszczalność...*, *op. cit.*; podobnie Piotr Machnikowski, *Glosa do postanowienia SN z dnia 16 kwietnia 2002 r...*, *op. cit.*). Na tym tle podkreśla się też, że wierzytelności publicznoprawne, w szczególności te, których tytułem są

zobowiązania podatkowe, wynikają z działalności Państwa w ramach *imperium*, mając odmienny charakter od wierzytelności niewątpliwie cywilnoprawnych, będących efektem działalności Państwa w obrocie prywatnym, a więc w sferze określonej jako *dominium* (*vide* – Franciszek Kalinowski, Ewelina Maciejak, *Skarga pauliańska, op. cit.*, s. 7 – 8).

Krytycy sądowej wykładni art. 527 k.c. sięgają również do wykładni systemowej, zwracając uwagę, że jeżeli w Ordynacji podatkowej dopuszcza się stosowanie instytucji prawa cywilnego, to wyraźnie wynika to z treści ustawy. Zapisy tego rodzaju zawarto np. w art. 91 Ordynacji podatkowej, odnoszącym się do solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe, art. 98 § 1 Ordynacji podatkowej, w którym mowa jest o odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy, czy w art. 260 powołanej ustawy – w zakresie odpowiedzialności odszkodowawczej. Jeśli przepis szczególny nie przewiduje takiej możliwości, instytucje o charakterze cywilnoprawnym nie mogą być odnoszone do praw i obowiązków publicznoprawnych (*vide* – Tomasz Szanciło, *op. cit.*, s. 9). Co więcej, Ordynacja podatkowa nie pominęła całkowicie kwestii odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika, poświęcając tej materii rozdział 15. Wskazuje to – zdaniem krytyków utrwalonej w judykaturze wykładni art. 527 § 1 k.c. – że ustawodawca bynajmniej nie zrezygnował z możliwości dochodzenia wierzytelności, których tytułem jest zobowiązanie podatkowe, od osób trzecich, lecz celowo uregulował to zagadnienie w sposób odmienny i zupełny w Ordynacji podatkowej. Podmioty wymienione w art. 110 – 117b Ordynacji podatkowej tworzą zatem zamknięty katalog osób trzecich, wobec których wierzycielowi podatkowemu przysługuje prawo wyegzekwowania podatku, w przypadku braku możliwości wyegzekwowania tego podatku od podatnika (*vide* – Franciszek Kalinowski, Ewelina Maciejak, *Skarga pauliańska, op. cit.*, s. 9). Już w art. 107 § 1 Ordynacji Podatkowej określono jasno, że „w przypadkach i w zakresie przewidzianych

w niniejszym rozdziale za zaległości podatkowe odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie”.

W tym kontekście szczególne zaniepokojenie – zdaniem krytyków wykładni art. 527 § 1 k.c. przyjętej w orzecznictwie Sądu Najwyższego – budzi możliwość rozszerzania kręgu katalogu osób trzecich odpowiedzialnych za zobowiązania podatnika w drodze zastosowania analogii w oparciu wyłącznie o orzecznictwo sądowe, co – jak podkreślono – rodzi wątpliwości z punktu widzenia zasady legalizmu, zasady pewności prawa oraz zasady ustawowej określoności zobowiązań podatkowych.

W doktrynie wyrażono także pogląd, że w przypadku stosowania skargi pauliańskiej w odniesieniu do wierzytelności podatkowych mamy w istocie do czynienia z luką prawną w systemie prawa administracyjnego wypełnianą w drodze analogii przez instytucję wywodzącą się z prawa cywilnego (*vide* – Maria Jasińska, teza 3 do art. 527, [w:] *Komentarz...*, *op. cit.*). Skarga pauliańska nie może być jednak traktowana jako – jak to określono – „wytrych” ustawodawcy ułatwiający zaspokojenie każdego wierzyciela w każdej sytuacji. Prawo podatkowe, ze względu na swój specyficzny charakter, przejawiający się przede wszystkim w tym, że realizacja uprawnień państwa zagwarantowana jest przymusem państwowym, nie powinno stosować przepisów *per analogiam*, a jedynie wprost. Dotyczy to w szczególności odpowiedzialności osób trzecich, gdy mamy do czynienia z ingerencją organu państwowego w ważnie zawarty stosunek prawny z osobą trzecią. W takiej sytuacji wykorzystywanie instytucji prawa cywilnego na gruncie prawa publicznego narusza podział na prawo prywatne i publiczne – szczególnie, gdy Ordynacja podatkowa reguluje odpowiedzialność osób trzecich w sposób odmienny niż regulacja zawarta w skardze pauliańskiej (w przypadku odpowiedzialności ze skargi pauliańskiej mamy do czynienia z odpowiedzialnością osoby trzeciej, lecz ograniczonej do przejętego od dłużnika majątku, natomiast w Ordynacji podatkowej mowa jest o odpowiedzialności osób trzecich całym swoim majątkiem i solidarnie

z podatnikiem), ale jednocześnie w sposób kompletny (*vide* – Maria Jasińska, teza 29 do art. 527, [w:] *Komentarz...*, *op.cit.*).

W głosach kontestujących możliwość stosowania skargi pauliańskiej do wiarytelności publicznoprawnych, zwłaszcza podatkowych, sięga się zwykle również po argumenty doktrynalne, nawiązujące do zasady autonomii prawa podatkowego. Podkreśla się w szczególności, że prawo podatkowe, podobnie jak prawo administracyjne, jest prawem „ingerencyjnym” i należy przestrzegać w nim zasady, że obowiązki nakładane na obywateli mają wynikać bezpośrednio z ustawy. Analogia postrzegana jest jako forma stosowania prawa, która zagraża pewności sytuacji prawnej podatnika, nawet gdyby naruszona miała zostać zasada sprawiedliwości podatkowej, zaś milczenie ustawodawcy co do opodatkowania jakiegoś prawnopodatkowego stanu faktycznego, nawet gdyby było wyrazem błędu legislacyjnego, trzeba uznać nie za lukę prawną, lecz za obszar wolny od ustawowej regulacji, przy czym dotyczy to również sytuacji, w której analogia miałaby umożliwiać zwalczanie zjawiska unikania opodatkowania (*vide* – Krzysztof Radzikowski, *Analogia w prawie podatkowym*, *Przegląd Podatkowy* nr 4/2007, s. 20). Powołany autor dostrzega jednak silne związki prawa podatkowego z prawem cywilnym, które powodują, że nie jest to – w przeciwieństwie do prawa karnego – system zupełny i zamknięty, zaś spory o granice stosowania analogii w prawie podatkowym koncentrują się wokół dwóch podstawowych wartości: sprawiedliwości nakazującej podobne sytuacje traktować podobnie i pewności prawa (*vide* – *ibidem*, s. 21). Ostrożne stosowanie analogii, w szczególności ukierunkowanej na zamykanie luk konstrukcyjnych, nie narusza, zdaniem powołanego autora, interesów podmiotów stosunków prawnopodatkowych. Niekiedy zasadne wydaje się również zastosowanie analogii do zamykania luk aksjologicznych, choć sytuacja taka należy do wyjątkowych i musi być stosowana bardzo ostrożnie (*vide* – *ibidem*).

Co do możliwości stosowania analogii w prawie podatkowym oraz związków tej gałęzi prawa z prawem cywilnym (prywatnym) warto przytoczyć



pogląd przedstawiony przez przedstawiciela doktryny prawa podatkowego: „Rozgraniczenie luki ustawowej od obszaru wolnego od opodatkowania jest jednym z najważniejszych problemów stosowania prawa podatkowego (...). Powstaje zatem pytanie, czy możliwość stosowania instytucji prawa cywilnego w prawie podatkowym należy wiązać z zagadnieniem analogii (...), czy też należy to widzieć w szerszym kontekście relacji pomiędzy prawem podatkowym a cywilnym, zwłaszcza wynikających z autonomii prawa podatkowego. Innymi słowy, czy brak pewnych regulacji w prawie podatkowym powinien być uznany za swoistą lukę w prawie, wypełnianą w drodze analogii poprzez zastosowanie odpowiednich przepisów prawa cywilnego, czy też prawodawca celowo nie unormował w prawie podatkowym pewnych zagadnień (a więc nie wystąpiła tu luka w prawie), nakazując – zgodnie z zasadami zupełności i spójności systemu prawa – odpowiednie stosowanie prawa cywilnego. Przyjmując ten ostatni pogląd, który – jak należy sądzić – jest bardziej właściwy, stosowanie instytucji prawa cywilnego w prawie podatkowym powinno być realizowane zgodnie z autonomią prawa podatkowego, kształtującą wzajemne relacje pomiędzy tym prawem a prawem cywilnym. Jednym z podstawowych warunków odpowiedniego stosowania prawa podatkowego jest właściwe oddzielenie zagadnień podatkowych od cywilnoprawnych przy analizie stanów faktycznych związanych z opodatkowaniem. Chodzi jednak nie tylko o to, aby zachować cele prawa podatkowego, lecz również o prawidłową analizę określonej rzeczywistości gospodarczej z punktu widzenia zawartych w niej elementów prywatnoprawnych i publicznoprawnych. Prawa podatkowego nie należy bowiem stosować jednostronnie, tylko z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa, gdyż prowadzi to do ograniczeń w funkcjonowaniu instytucji cywilnoprawnych w życiu gospodarczym. Autonomia prawa podatkowego oznacza więc przede wszystkim autonomiczność ustawodawcy podatkowego. Natomiast w procesie stosowania prawa podatkowego – wszędzie tam, gdzie prawodawca nie tworzy instytucji i pojęć swoistych dla tego prawa – należy posługiwać się pojęciami

i zasadami ukształtowanymi w prawie cywilnym. Obok więc wykładni językowej – odgrywającej najważniejszą rolę w prawie podatkowym – należy posługiwać się w procesie interpretacji tego prawa także wykładnią systemową, polegającą na ustaleniu znaczenia przepisu ze względu na system prawa, do którego należy, kiedy to poszczególne przepisy są interpretowane we wzajemnym związku z całością danego systemu. W przypadku zewnętrznej wykładni systemowej prawa podatkowego jej zakres obejmuje interpretację tego prawa w powiązaniu z normami prawnymi należącymi do innych gałęzi prawa, zwłaszcza zaś prawa cywilnego. Brak określonej regulacji w prawie podatkowym nie oznacza zatem luki w prawie – jak to nieraz przyjmuje się w orzecznictwie – która może być wypełniana w drodze analogii poprzez zastosowania przepisów prawa cywilnego, lecz stanowi świadome odesłanie przez prawodawcę do przepisów prawa cywilnego (nawet jeżeli nie jest to wyrażone *expressis verbis*), zgodnie z zasadą, iż prawo podatkowe jest częścią obowiązującego w Polsce porządku prawnego. Wszędzie tam, gdzie prawodawca nie korzysta z autonomii prawa podatkowego (...), należy – w imię zasad zupełności i spójności systemu prawa – posługiwać się wykładnią systemową zewnętrzną prawa podatkowego, pozwalającą na odpowiednie stosowanie w tym prawie instytucji prawa cywilnego” (Ryszard Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, Przegląd podatkowy, nr 10/2003, s. 15 – 16).

Na tle przytoczonej wyżej obszernej wypowiedzi przedstawiciela doktryny prawa podatkowego trzeba zaznaczyć, że w piśmiennictwie prawniczym reprezentowany jest pogląd, iż prawo prywatne, jako lepiej ukształtowane, bardziej dojrzałe i skodyfikowane, zasługuje na miano tzw. prawa powszechnego, gdyż zawiera zasady, które można i należy stosować również w sektorze publicznym, ponieważ są one wspólne dla całego systemu prawnego. Tylko w sytuacji, gdyby zastosowanie danej zasady nie dało się pogodzić z treścią przepisu prawa administracyjnego lub właściwością (naturą) danej formy działania administracji, jej zastosowanie jest wyłączone [*vide* – Rafał

Szczepaniak, *Sens i nonsens podziału na prawo publiczne i prywatne (na kanwie uchwały SN)*, Państwo i Prawo nr 5/2013, s. 43 – 44). Sam podział na prawo publiczne i prywatne nie jest bowiem wartością samą w sobie, zaś – przykładowo – cywilnoprawna konstrukcja, jak roszczenie o zwrot bezpodstawnego wzbogacenia (art. 405 i nast. k.c.), wyraża naczelną zasadę całego systemu prawnego, iż nikt nie może się bezpodstawnie wzbogacić kosztem innej osoby (*vide – op. cit.*, s. 44). Na marginesie, również w orzecznictwie Sądu Najwyższego, dotyczącym dopuszczalności stosowania skargi pauliańskiej do dochodzenia należności publicznoprawnej, podnoszono podobny argument, wskazując, że ta cywilistyczna instytucja wyraża wspólną zasadę całego porządku prawnego, nawet gdy zważy się, że działa ona na korzyść Skarbu Państwa, pozostającego w relacjach z obywatelem. Jej zastosowanie w przypadku podatków nie narusza – jak podkreślił Sąd Najwyższy – generalnie obowiązującego w prawie publicznym zakazu stosowania analogii na niekorzyść podmiotów zobowiązanych do uiszczania danin publicznych, bowiem nie występuje w tym przypadku rozszerzenie, w drodze analogii, obowiązków obywateli, a tylko powstaje możliwość wyegzekwowania już istniejących obowiązków (*vide – wyrok Sądu Najwyższego z dnia 1 czerwca 2011 r., sygn. akt II CSK 513/10, LEX nr 960505*).

Judykatura nie podziela przedstawionych w doktrynie wątpliwości co do dopuszczalności stosowania skargi pauliańskiej do dochodzenia należności o charakterze publicznoprawnych. Stanowisko Sądu Najwyższego w tej kwestii najszerszej wyłożono w uzasadnieniu wyroku z dnia 28 października 2010 r., w sprawie o sygn. akt II CSK 227/10.

Po pierwsze, zwrócono w nim uwagę, że zakaz stosowania analogii w prawie podatkowym ma charakter względny, obowiązuje bowiem tylko wtedy, gdy wnioskowanie z podobieństwa miałyby prowadzić do rozszerzenia zakresu opodatkowania. Przez analogię nie można zatem tworzyć nowych podatkowo-

prawnych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, bowiem wszelkie obowiązki i uprawnienia podatnika nie mogą być domniemywane, lecz muszą wynikać wprost z przepisów ustawy, a milczenie ustawodawcy w zakresie praw i obowiązków podatkowych nie może być poczytywane za lukę prawną podlegającą wypełnieniu w drodze analogii. Wyrok w procesie pauliańskim, wydany w następstwie uwzględnienia powództwa, nie rodzi natomiast nowych podatkowo-prawnych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, nie powoduje też rozszerzenia zakresu opodatkowania, lecz jedynie stwarza wierzycielowi możliwość przeprowadzenia w przyszłości skutecznej egzekucji należności publicznoprawnej z przedmiotów majątkowych, których dłużnik wyzbył się w celu pokrzywdzenia wierzyciela. Zatem sąd, stwierdzając na podstawie art. 527 i nast. k.c. bezskuteczność umowy zawartej między wierzycielem publicznoprawnym a osobą trzecią, nie wkracza w ogóle w obszar uprawnień i obowiązków podatkowych. Wykorzystanie skargi pauliańskiej nie poszerza zakresu możliwego opodatkowania ani nie tworzy nowych obowiązków podatkowych, chroni jedynie już ustaloną wierzytelność publicznoprawną, nie naruszając zatem reguły zakazującej stosowania analogii w prawie podatkowym.

Po drugie, zaakcentowano, że skarga pauliańska nie jest powództwem o zasądzenie i nie zmierza do bezpośredniego zaspokojenia wierzyciela, a jej celem nie jest rozstrzygnięcie o zasadności wierzytelności publicznoprawnej, lecz jedynie uznanie za bezskuteczną czynności prawnej dokonanej przez dłużnika z osobą trzecią.

Po trzecie, zakwestionowano tezę, że cele, którym na gruncie prawa cywilnego służy skarga pauliańska, podmioty prawa publicznego mogą osiągnąć na podstawie art. 107 i nast. Ordynacji podatkowej. Katalog czynności możliwych do podjęcia przez organy postępowania podatkowego w celu ochrony należności podatkowych jest wprawdzie szeroki, pozwala bowiem – pod pewnymi warunkami – objąć odpowiedzialnością za zaległości podatkowe także członków

rodziny podatnika, nie zapewnia jednak takiej ochrony, jaką pokrzywdzony wierzyciel może uzyskać na podstawie art. 527 k.c.

Po czwarte, odnosząc się do prezentowanego w piśmiennictwie twierdzenia, że skoro w przepisach Ordynacji podatkowej nie ma instytucji umożliwiającej ubezskuteczenie czynności prawnej dokonanej przez podatnika z pokrzywdzeniem wierzyciela, to oznacza, że ustawodawca nie chciał wprowadzać do Ordynacji podatkowej instrumentu tak dalece chroniącego wierzyciela publicznoprawnego, podniesiono, iż nieprzyznanie organowi podatkowemu uprawnienia do ubezskuteczenia czynności cywilnoprawnych dokonywanych przez podatnika z osobami trzecimi jest usprawiedliwione i zasadne z punktu widzenia porządku konstytucyjnego. Przyznanie bowiem organom władzy wykonawczej kompetencji do jednostronnego rozstrzygnięcia o skuteczności czynności cywilnoprawnych podejmowanych przez osoby trzecie z podatnikami naruszałoby ten porządek. Organy podatkowe w takich sprawach w istocie miałyby kompetencje przynależne wyłącznie niezawisłym sądom jako organom powołanym do wymierzania sprawiedliwości (podobnie w wyrokach Sądu Najwyższego: z dnia 13 maja 2005 r., sygn. akt I CK 677/04, *op. cit.* i z dnia 29 września 2011 r., sygn. akt IV CSK 99/11, *op. cit.*).

Po piąte, zwrócono uwagę na fakt, iż znaczenie pewnych instytucji prawa cywilnego materialnego wykracza poza ściśle rozumiane stosunki cywilnoprawne, gdyż instytucje te stanowią wyraz podstawowych zasad porządku prawnego, przyjętych we wszystkich systemach prawnych i przenikających te systemy w sposób generalny, bez względu na gałąź prawa. Do nich należy niewątpliwie zakaz obchodzenia prawa, działania na szkodę wierzycieli, czerpania korzyści z własnej niegodziwości, bezpodstawnego wzbogacenia się kosztem innych (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 października 2005 r., sygn. akt SK 39/05, OTK ZU nr 9/A/2005, poz. 104). Jeżeli uregulowania przyjęte w prawie publicznym przewidują odpowiednie środki przeciwdziałania tego rodzaju zachowaniom, to nie ma potrzeby

odwoływania się do Kodeksu cywilnego, jednak przy ich braku może stać się to – zdaniem Sądu Najwyższego – konieczne.

W judykaturze podkreślano również, że zdarzeniem prawnym, stanowiącym podstawę zgłoszonego roszczenia pauliańskiego, jest nie decyzja administracyjna (o ustaleniu należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne czy podatków), lecz czynność prawna podjęta przez pozwanych (dłużnika i osobę trzecią). Nie budzi przy tym wątpliwości, że czynność ta wchodzi w zakres faktów (zdarzeń cywilnoprawnych), z którymi prawo cywilne łączy powstanie stosunku cywilnoprawnego. Innymi słowy, to zawarta przez pozwanych umowa wywołała konsekwencje cywilnoprawne, stwarzające po stronie powodowej prawo do ochrony jej wierzytelności na drodze sądowej (*vide* – postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 16 kwietnia 2002 r., sygn. akt V CK 41/02, *op. cit.*). Stosując art. 527 k.c., sąd w ogóle nie ingeruje w zobowiązanie podatkowe – wyrok nie dotyczy bowiem treści tego zobowiązania – ani przedmiotowo, ani podmiotowo. Skutkiem wyroku jest ukształtowanie takiej sytuacji prawnej, w której wierzyciel publicznoprawny uzyskuje możliwość wyegzekwowania, od swego dotychczasowego dłużnika, istniejącego już, oznaczonego długu, czyli uzyskuje możliwość zaspokojenia się z przedmiotu, który w egzekucji będzie traktowany tak jak gdyby nadal pozostawał w majątku dłużnika (*vide* – wyrok Sądu Najwyższego z dnia 29 września 2011 r., sygn. akt IV CSK 99/11, *op. cit.*). Podobne stanowisko w tej kwestii przedstawiono w doktrynie prawa prywatnego, wskazując, że w razie powództwa opartego na art. 527 k.c. zdarzeniem prawnym stanowiącym podstawę zgłoszonego żądania jest czynność prawna podjęta przez pozwanego z dłużnikiem, czyli klasyczne zdarzenie cywilnoprawne. Stosunek prawny, jaki powstaje między wierzycielem publicznoprawnym a kontrahentem dłużnika, jest więc regulowany przepisami prawa cywilnego (*vide* – Małgorzata Pyziak-Szafnicka, *Ochrona...*, *op. cit.*, s. 1236).

Zaznaczyć trzeba jednocześnie, iż Sąd Najwyższy, w przyjętej wykładni art. 527 k.c., nie forsuje bynajmniej tezy o cywilnoprawnym charakterze wierzytelności wynikających z decyzji podatkowych. Przeciwnie – dostrzega, że należności publicznoprawne nie mają cech właściwych dla prawa podmiotowego. Niemniej nie wyklucza to co do zasady – zdaniem Sądu Najwyższego – zastosowania dla ich ochrony instytucji przewidzianej w przepisie art. 527 k.c. Odwołanie do cywilistycznej konstrukcji skargi pauliańskiej dla ochrony należności publicznoprawnych oparto bowiem – jak już była o tym mowa – na wykładni *analogiae legis* (*vide* – wyrok z dnia 27 stycznia 2016 r., sygn. akt II CSK 149/15, *op. cit.*).

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego odniesiono się również do, akcentowanej w części doktryny, tezy, iż sięganie przez organy państwa po środki charakterystyczne dla ochrony wierzytelności cywilnoprawnej (np. skarga pauliańska) celem wyegzekwowania należności publicznoprawnych narusza podział działalności państwa na sfery *imperium* i *dominium* i przypisane tym sferom stosowe instrumenty prawne. W wyroku z dnia 27 września 2015 r., w sprawie o sygn. akt II FSK 2822/12, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że o ile w ramach postępowania podatkowego organ podatkowy zobowiązany jest do podejmowania określonych czynności, w tym dotyczących przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie w ramach wykonywania swoich funkcji władczych w zakresie *imperium*, o tyle w ramach skargi pauliańskiej może realizować swe interesy wynikające z *dominium*, czyli wykonywania uprawnień właścicielskich związanych z wierzytelnością podatkową. Jedna i druga sfera uprawnień, choć wynikająca z tych samych zdarzeń prawnych, tj. nieuiszczenia zaległości podatkowej i zawarcia umowy mającej za przedmiot zbycie określonego mienia, może wymagać w ocenie wierzyciela podatkowego dla ich efektywności podejmowania działań tak na gruncie prawa publicznego, jak i prywatnego (*vide* – *op. cit.*).

Uwzględniając powyższe, należy zatem przyjąć, iż jednolita, powszechna i trwała wykładnia art. 527 § 1 k.c. przyjęta w orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów powszechnych, aprobowana także przez sądy administracyjne, podzielana wreszcie przez część doktryny, nie może być uznana za arbitralną i naruszającą podstawowe zasady wykładni prawa, w której stosowanie analogii jest jedną z powszechnie przyjętych metod. Wynik tej wykładni nie prowadzi do rezultatów sprzecznych z ukształtowanym systemem prawnym, naruszających istotę danej instytucji prawnej, w tym przypadku istotę skargi pauliańskiej. Istotę tę wyraża przede wszystkim cel roszczenia, o którym mowa w art. 527 § 1 k.c., jakim jest zabezpieczenie interesów wierzyciela w przypadku niełojalnego postępowania dłużnika, doprowadzającego swój majątek do stanu zagrażającego zaspokojeniu wierzyciela.

W tym kontekście nie powinno budzić wątpliwości, iż, w świetle przedstawionych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podstawowych kryteriów oceny kwestionowanych regulacji pod kątem zgodności z zasadą poprawnej legislacji, przepis art. 527 § 1 k.c., w zakresie określonym w *petitum*, nie narusza owej zasady. Odznacza się bowiem wystarczającą precyzyjnością, rozumianą jako możliwość odkodowania z przepisu prawnego jednoznacznej normy prawnej, oraz komunikatywnością, zrozumiałością przepisu i jego wykładni na gruncie języka powszechnego. Trzeba pamiętać, iż akcja pauliańska jest przedstawiana w doktrynie jako znakomity przykład konserwatyizmu instytucji prawnych, jednym z nielicznych przykładów regulacji, które przetrwały od czasów starożytnego Rzymu i, w stanie zbliżonym do pierwowzoru, znalazły odbicie w większości współczesnych ustawodawstw (*vide* – Małgorzata Pyziak-Szafnicka, *Ochrona wierzyciela, op. cit.*, s. 1226). Jest to istotny argument wspierający tezę o jej uniwersalnym, wykraczającym poza *stricte* cywilistyczny, charakterze.

Niezależnie od tego trzeba przypomnieć, iż w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zwracano uwagę, że racjonalny ustawodawca nie może tworzyć



przepisów sprzecznych z ukształtowanym systemem prawnym i naruszających istotę danej instytucji prawnej, a przez to podważających zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wyrażoną w art. 2 Konstytucji, oraz zasadę prawidłowej legislacji. W wyroku z dnia 26 listopada 2007 r., sygn. akt P 24/06, Trybunał uznał za niezgodne z tymi zasadami rozwiązanie, polegające na przyznaniu pierwszeństwa zaspokojenia hipotekom przymusowym Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, zabezpieczającym zobowiązania podatkowe, zaległości podatkowe i odsetki za zwłokę, przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności. Rozwiązanie to naruszało, jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny, systemowe zasady zabezpieczenia hipotecznego. Za istotę tego naruszenie Sąd Konstytucyjny uznał jednak nie sam fakt wykorzystania dla zabezpieczenia należności podatkowej hipoteki – instytucji prawa cywilnego, która zasadniczo służy zabezpieczeniu wierzytelności, a zatem świadczeń mających swe źródło w stosunkach cywilnoprawnych. Przeciwnie, zabieg taki (tj. wykorzystanie hipoteki przez ustawodawcę dla zabezpieczenia należności podatkowych, czyli świadczeń mających swe źródło w stosunkach administracyjnoprawnych) uznał za dopuszczalny, pod warunkiem wszakże, iż regulacje prawne w tym zakresie powinny odstępować od ogólnych zasad na tyle tylko, na ile jest to niezbędne dla osiągnięcia ich celu. Za naruszenie systemowych zasad zabezpieczenia hipotecznego Trybunał Konstytucyjny uznał jedynie przyznanie pierwszeństwa zaspokojenia hipotekom przymusowym Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego (*vide – op. cit.*).

W odniesieniu do możliwości sięgnięcia przez organy podatkowe Państwa po skargę pauliańską nie mamy do czynienia z jakąkolwiek modyfikacją tej instytucji cywilnoprawnej. Ponadto, co również należy podkreślić, w przypadku poszukiwania przez wierzyciela publicznoprawnego ochrony w ramach skargi pauliańskiej, obie strony stosunku podatkowego stają się równorzędne przed sądem. Arbitrem w ich konflikcie jest sąd, który rozstrzyga spór niezależnie od

faktu władczego charakteru samego stosunku podatkowego (*vide* – Katarzyna Dziewulska, *Skarga pauliańska...*, *op. cit.*, s. 132). Wierzyciel publicznoprawny nie korzysta w tej sytuacji z przyznanej mu na gruncie prawa administracyjnego możliwości władczego kształtowania treści stosunku administracyjnoprawnego.

Jak już była o tym mowa, niedopuszczalność zastosowania analogii dotyczy obowiązku podatkowego i oznacza zakaz opodatkowania sytuacji niewskazanej w ustawie wprost przez ustawodawcę. Milczenie ustawodawcy, niezależnie od jego faktycznego zamiaru, co do określonego stanu faktycznego należy więc uznać za obszar wolny od opodatkowania, a nie za lukę prawną podlegającą wypełnieniu w drodze analogii. Podniesienie przez organ podatkowy roszczenia pauliańskiego nie odnosi się jednak do samego obowiązku podatkowego. Ubezskutecznienie kwestionowanej tym roszczeniem czynności prawnej dokonanej przez dłużnika podatkowego nie prowadzi bowiem do opodatkowania osoby trzeciej. Konsekwencją uwzględnienia roszczenia pauliańskiego jest jedynie nabycie przez wierzyciela uprawnienia do prowadzenia egzekucji z majątku osoby trzeciej, która odniosła korzyść z zaskarżonej czynności, lecz z ograniczeniem tylko do przedmiotów majątkowych, które wskutek tej czynności wyszły z majątku dłużnika albo do niego nie weszły (art. 531 k.c.). Odpowiedzialność osób trzecich nie polega więc, w przeciwieństwie do reguł przyjętych w Ordynacji podatkowej, na odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej (art. 108 § 1 Ordynacji podatkowej), całym majątkiem i solidarnie z dłużnikiem (art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej).

Podobnie rzecz się przedstawia, gdy idzie o zasadę *in dubio pro tributario*, zakazującą interpretowania niejasnych i wieloznacznych regulacji prawnych na niekorzyść podatnika, a jednocześnie nakazującą odtworzyć z przepisów prawnych taką normę prawną, która uwzględnia interes podatnika (*vide* – Katarzyna Dziewulska, *Skarga pauliańska ...*, *op. cit.*, s. 135). W odniesieniu do sytuacji, gdy spełnione są przesłanki z art. 527 k.c., a zatem, gdy dłużnik podatkowy wyzbywa się majątku w celu doprowadzenia do swojej

niewypłacalności i uniemożliwienia tym zachowaniem zaspokojenie wierzyciela publicznoprawnego, nie ma potrzeby do sięgania po wykładnię z zastosowaniem zasady *in dubio pro tributario*, gdyż nie ma wówczas żadnych wątpliwości co do samego obowiązku podatkowego. Obowiązek ten, już skonkretyzowany, niewątpliwie istnieje, a dłużnik podatkowy, mimo świadomości owego obowiązku, decyduje się na podjęcie czynności zmierzających do nieuczciwego uniknięcia zapłaty należnego podatku.

Oceniając kwestionowaną regulację przez pryzmat zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady bezpieczeństwa prawnego, należy również pamiętać, że celem skargi pauliańskiej jest ochrona interesów wierzyciela na wypadek nieuczciwego postępowania dłużnika, który, z pokrzywdzeniem wierzyciela, wyzbywa się składników swego majątku na rzecz osób trzecich lub majątek ten obciąża, zaciągając kolejne zobowiązania, i w ten sposób stwarza lub pogłębia stan swojej niewypłacalności. Właśnie z uwagi na fakt, iż takie zachowanie nie może podlegać ochronie prawnej, ustawodawca przewidział możliwość ubezskutecznienia czynności prawnej względem wierzyciela przy pozostawieniu jej całkowitej ważności. Nie można oczekiwać ochrony korzyści majątkowej uzyskanej przez nielojalne, nieuczciwe czy wręcz niemoralne zachowanie dłużnika, przy pełnej wiedzy o takich cechach tego zachowania (*vide* – Zbigniew Radwański, Adam Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna*, Warszawa 2012, s. 29). W doktrynie prawa cywilnego wskazuje się wręcz, że głównym uzasadnieniem roszczeń pauliańskich jest ochrona wierzyciela przed skutkami nieuczciwych działań dłużnika, właśnie gdy są one dokonywane w porozumieniu z osobą trzecią i na jej korzyść (*vide* – Witold Czachórski, *Zobowiązania. Zarys wykładu*, Warszawa 2004, s. 382). To, że to właśnie pokrzywdzony wierzyciel zasługuje na ochronę, jest zatem oczywiste. Nie sposób jednocześnie skutecznie obronić poglądu, którego istota miałaby się sprowadzać do uznania za usprawiedliwione oczekiwania jednostki, mającej

wiedzę (lub, przy zachowaniu należytej staranności, mogącej ją mieć) o działaniu dłużnika z pokrzywdzeniem wierzyciela, iż nie narazi się na negatywne dla niej skutki czynności prawnej zawartej z dłużnikiem tylko dlatego, iż pokrzywdzonym jest wierzyciel publicznoprawny.

Z tych względów należy uznać, że art. 527 § 1 k.c. w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie, na zasadzie analogii, do dochodzenia należności publicznoprawnych, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Oceniając kwestionowaną regulację w świetle art. 84 Konstytucji, należy natomiast pamiętać, że ten przepis ustawy zasadniczej nie tylko nakazuje ustawowe określenie obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych z poszanowaniem zasady powszechności i równości, ale również, a może przede wszystkim, zobowiązuje każdego do posłuszeństwa i podporządkowania się nałożonym na niego ciężarom publicznym. Nie można wszak zapominać, iż ustrojodawca zamieścił przepis art. 84 wśród norm konstytucyjnych regulujących obowiązki obywateli względem wspólnoty. Obowiązek zagwarantowania przez ustawodawcę realnej możliwości egzekwowania niezapłaconych należności publicznoprawnych, w tym podatkowych, jest więc dopełnieniem zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 26 listopada 2007 r., sygn. akt P 24/06, *op. cit.* i z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43). Ocena konstytucyjności przepisów prawa dotyczących ciężarów i świadczeń publicznych nie może więc być przeprowadzona jednostronnie, jedynie z punktu widzenia praw i wolności obywatelskich, lecz winna uwzględniać także konstytucyjne obowiązki obywateli (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 kwietnia 2000 r., sygn. akt K. 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86). W interesie publicznym jest egzekwowanie danin publicznych za pomocą przewidzianych przez prawo, jak najbardziej efektywnych, ale także proporcjonalnych, środków (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2011 r., sygn. akt SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83).

Kwestionowana regulacja nie narusza wzorca kontroli z art. 84 Konstytucji, gdyż, jak już wskazano, jej przedmiotem nie jest objęcie obowiązkiem podatkowym osoby trzeciej. Nie ulega jednocześnie wątpliwości, iż wierzytelność publicznoprawna winna być chroniona, albowiem jej realizacja sprzyja wykonywaniu przez państwo jego zadań. Podejmowanie przez wierzyciela publicznoprawnego prób wyegzekwowania tej wierzytelności jest *de facto* wyrazem troski o obywateli i ich dobro wspólne, gdyż realizacja zadań publicznych ma przecież służyć wszystkim obywatelom.

Mając na uwadze powyższe, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia  
Prokuratora Generalnego

*Robert Hernand*  
Zastępca Prokuratora Generalnego