

Katarzyna Dziewulska
doktorantka, Uniwersytet Opolski

Skarga pauliańska w ochronie wierzytelności publicznoprawnych

Wprowadzenie

W ramach systemu prawnego tradycyjnie wyróżnia się prawo prywatne i prawo publiczne, bowiem obie te gałęzie charakteryzują się cechami odróżniającymi je od siebie¹. Pisząc o cechach należy przede wszystkim zwrócić uwagę na charakter stosunku łączącego strony. W prawie publicznym, do którego zalicza się przede wszystkim szeroko rozumiane prawo administracyjne, podatkowe oraz prawo ubezpieczeń społecznych, organ wykonujący określone zadania ma pozycję władczą, to znaczy obywatel jest podporządkowany jego kompetencjom². Inaczej jest natomiast w prawie cywilnym, stanowiącym trzon prawa prywatnego, ponieważ strony stosunku cywilnoprawnego kształtują go w sposób autonomiczny, to znaczy wolny od władczego podporządkowania³. Ta dowolność wynika bezpośrednio z art. 353¹ Kodeksu cywilnego⁴ (k.c.), który stanowi, że: „Strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego”.

Pomimo istnienia wskazanych wyżej odmienności, współcześnie zaciera się sztywna granica pomiędzy prawem prywatnym i publicznym, albowiem wiele gałęzi prawa posiada w sobie cechy zarówno prawa prywatnego, jak i publicznego⁵. W literaturze podkreśla się, że jako prywatne lub publiczne

¹ Zob. S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, s. 192–193.

² Zob. *Prawo finansowe*, red. R. Mastalski, wyd. 2, Warszawa 2013, s. 163.

³ Zob. Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna*, Warszawa 2012, s. 2.

⁴ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. 2014.121).

⁵ Zob. *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, Warszawa 2011, s. 14.

można tylko ocenić określone zjawiska i nie istnieje obiektywne kryterium pozwalające na zdecydowane odróżnienie tego co jest prawem prywatnym, a co publicznym⁶. Moim zdaniem powyższe twierdzenia są słuszne, a zacieraanie się granicy można by nazwać przenikaniem się stosunków prywatnoprawnych z publicznoprawnymi⁷. Obie gałęzie są częścią jednego systemu prawnego, który powinien być zupełny i spójny⁸. Dokonując próby klasyfikacji należy jednak odróżnić te, które ze swojej natury łączą oba tzw. bieguny⁹, od tych, które incydentalnie – na zasadzie odwołań lub analogii – stosują jakąś instytucję z innej gałęzi, a więc przenikają się. Przykładem takiego przenikania jest relacja łącząca dziedziny prawa cywilnego i prawa podatkowego. Mimo że wskazane dziedziny należą do różnych gałęzi prawa, to istnieją sytuacje, w których sztywna granica się zaciera i nie jest klarowne jaki charakter ma stosunek łączący strony. Jednym z takich przypadków jest nieuczciwe zachowanie dłużnika podatkowego, który poprzez doprowadzenie do swojej niewypłacalności działa z pokrzywdzeniem wierzyciela publicznoprawnego, a jedyną możliwą wówczas ochroną jest zastosowanie przez tegoż wierzyciela skargi pauliańskiej.

Praktyka sądowa i podstawa prawna

W ostatnich parunastu latach obserwujemy skutki zmiany tendencji w orzecznictwie sądów w zakresie możliwości dochodzenia swoich praw majątkowych przez podmioty prawa publicznego na podstawie art. 527 i n. Kodeksu cywilnego. Sytuacja ta jest również przedmiotem wielu sporów w doktrynie oraz polaryzuje środowisko prawnicze. Zagadnienie to jest o tyle skomplikowane,

⁶ Dosłownym reprezentantem takiego stanowiska był J. Nowacki, który twierdził, że walorów prywatności lub publiczności danego zjawiska nie można odkryć, tylko ocenić, ponieważ osoba dokonująca tej oceny kieruje się arbitralnym rozumieniem tych pojęć. Zob. J. Nowacki, *Prawo publiczne – prawo prywatne*, Katowice 1992, s. 107.

⁷ W literaturze można się spotkać również z pojęciem krzyżowania się podziałów prawa. Zob. T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, wyd. 6, Warszawa 2011, s. 141–143.

⁸ O spójności i zupełności systemu prawa pisali A. Redelbach, S. Wronkowska i Z. Ziemiński twierdząc, że system prawa powinien być zbiorem wolnym wewnątrznie od niezgodności (zarówno prakseologicznej, jak i formalnej) oraz przede wszystkim od luk logicznych i konstrukcyjnych: Zob. A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1993, s. 218.

⁹ Za takie zostało uznane prawo pracy, które historycznie wywodzi się z prawa prywatnego, ale współcześnie zawiera w swojej strukturze wiele rozwiązań administracyjnoprawnych, a zatem stało się prawem o charakterze mieszanym: Zob. *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, Warszawa 2011, s. 15; A. Bator, W. Gromski, A. Kozak, S. Kuźmierczyk, Z. Pulka, *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, wyd. 2, Warszawa 2006, s. 159–160.

że dotyka bardzo czulej i z pewnością nielubianej sfery życia, jaką jest obowiązek podatkowy. Aby jednak w pełni zrozumieć istotę problemu należy prześledzić jak kształtuje się rzeczywistość i jaka jest praktyka sądów w rozważanym zakresie.

Podchodząc do zagadnienia chronologicznie na uwagę zasługuje wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 26 lutego 1993 r., który mimo że nie odnosi się do ochrony wierzyciela publicznoprawnego, to rozważa o możliwości zastosowania skargi pauliańskiej do ochrony wierzytelności o charakterze innym niż cywilnoprawny¹⁰. Idąc dalej, w wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 20 maja 1999 r., skład orzekający wywiódł, iż skarga pauliańska – jako instytucja prawa materialnego cywilnego – służy wyłącznie ochronie wierzytelności cywilnoprawnych, a takiego charakteru nie mają wierzytelności publicznoprawne. Zdaniem tego sądu, zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie, przeważa pogląd o niedopuszczalności stosowania *actio pauliana* do zobowiązań podatkowych. Kolejnym Sądem Apelacyjnym, rozpatrującym przedmiotowe zagadnienie, był Sąd Apelacyjny w Katowicach, który w postanowieniu z dnia 29 czerwca 1999 r. stwierdził, że *actio pauliana* nie jest dopuszczalna dla ochrony wierzytelności podatkowych, ponieważ ochrona ta została uregulowana w ustawie o zobowiązaniach podatkowych i później w Ordynacji podatkowej, a te szczegółowe unormowania wyłączają ochronę w ramach skargi pauliańskiej¹¹. Należy jednak zaznaczyć, że we wskazanym orzeczeniu z dnia 29 czerwca 1999 r., sąd dokonał uogólnienia oraz nie dostrzegł faktu, iż ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych¹² (u.z.p.) w art. 45 przewidywała ochronę wierzyciela publicznoprawnego w przypadku zbycia majątku przez dłużnika podatkowego, natomiast obecnie obowiązująca Ordynacja podatkowa¹³ (o.p.) takiego unormowania nie przewiduje. Omawiane zagadnienie było również przedmiotem rozważań Sądu Najwyższego (SN), który w postanowieniu z dnia 10 marca 1999 r. stwierdził, że: „jeśli więc powodowie opierają roszczenie na zdarzeniach prawnych wywołujących konsekwencje cywilnoprawne, to droga sądowa – choćby powoływane zdarzenia były fikcyjne lub w rzeczywistości nie rodziły skutków cywilnoprawnych – jest dopuszczalna”¹⁴. W kolejnym natomiast postanowieniu, wydanym w dniu 24 czerwca 1999 r., Sąd Najwyższy

¹⁰ Zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 26 lutego 1993 r., I ACr 91/93, LEX nr 5572.

¹¹ Zob. postanowienie Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 29 czerwca 1999 r., I Acz 620/99, LEX nr 38465.

¹² Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. 1980.27.111).

¹³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2015.613).

¹⁴ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 10 marca 1999 r., II CKN 340/98, LEX nr 36385.

uznał, że dla stosunków prawnych opartych nie na równorzędności podmiotów, a na zasadzie nadrzędności (wierzytelność wynika z decyzji organu podatkowego) nie jest dopuszczalna skarga pauliańska. W orzeczeniu tym SN stwierdził również, iż sprawa cywilna istnieje tylko wtedy, gdy dotyczy ochrony praw podmiotowych, wynikających z relacji podlegających prawu cywilnemu. W świetle powyższego warto zauważyć, że Sąd Najwyższy, którego zadaniem jest ujednolicanie orzecznictwa¹⁵, na przestrzeni zaledwie trzech miesięcy, sam wyraża dwa różne stanowiska. Dopiero Trybunał Konstytucyjny (TK), w wyroku z dnia 10 lipca 2000 r.¹⁶ ukierunkowuje nową linię orzeczniczą, która stanowić będzie punkt wyjścia w orzecznictwie sądów powszechnych. Trybunał Konstytucyjny, rozszerzając w tym orzeczeniu rozumienie pojęcia sprawy cywilnej z art. 1 Kodeksu postępowania cywilnego¹⁷ (k.p.c.) uznał, że: „art. 1 k.p.c. rozumiany w ten sposób, iż w zakresie pojęcia <sprawy cywilnej> nie mogą się mieścić roszczenia dotyczące zobowiązań pieniężnych, których źródło stanowi decyzja administracyjna, jest niezgodny z art. 45 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji”. Podstawą takiego rozstrzygnięcia było konstytucyjne prawo do sądu, które w rozumieniu TK obejmuje spory wynikające ze stosunków cywilnoprawnych, administracyjnoprawnych oraz rozstrzyganie o zasadności zarzutów karnych, a i tak znaczenia tego prawa nie wyczerpuje wskazany katalog, albowiem przepis art. 1 k.p.c. stoi na straży praw podmiotów – również publicznoprawnych¹⁸. Mimo tego stanowiska, opublikowanego w Dzienniku Ustaw z 17 lipca 2000 r., Sąd Apelacyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 31 października 2000 r. stwierdził, że ustawodawca przewidując odpowiedzialność osób trzecich w ustawie o zobowiązaniach podatkowych i Ordynacji podatkowej dał wyraz temu, że nie przewiduje on ochrony cywilnoprawnej dla stosunków publicznoprawnych (tu: *actio pauliana*). Rozstrzygnięcie to jest zatem sprzeczne z interpretacją dokonaną przez TK oraz nie uwzględnia różnic pomiędzy przepisami o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe, unormowanych w ustawie o zobowiązaniach podatkowych oraz w Ordynacji podatkowej. Na wykładni art. 1 k.p.c., dokonanej przez Trybunał Konstytucyjny w wyżej wskazanym wyroku, oparł się jednak Sąd Najwyższy, który w postanowieniu z dnia 16 kwietnia 2002 r.¹⁹ uznał, że zachowaniem, którego kon-

¹⁵ Kompetencja ta została Sądowi Najwyższemu nadana mocą art. 1 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 23 listopada 2002 r. o Sądzie Najwyższym (Dz.U. 2013.499).

¹⁶ Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 lipca 2000 r., SK 12/99, LEX nr 41215 (Dz.U. 2000.55.665).

¹⁷ Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. 2014.101).

¹⁸ Wskazane orzeczenie zostało wydane w sposób jednomyślny w składzie 5 sędziów.

¹⁹ Zob. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 16 kwietnia 2002 r., V CK 41/02, LEX nr 74358: orzeczenie to dopuszcza możliwość zastosowania skargi pauliańskiej do ochro-

sekwencje mogą być rozpoznawane w drodze sądowej, jest również akt administracyjny wywołujący skutki z zakresu prawa cywilnego. SN stoi bowiem na stanowisku, iż stosunek cywilnoprawny może wynikać z tak różnych źródeł, że nie sposób przyjąć, że to właśnie źródło stosunku prawnego przesądza o jego charakterze, a że stosunku cechującego się brakiem równorzędności nie może powstać stosunek prawny, w którym strony posiadają jednakowy status. Nadto w rozpoznawanej sprawie Sąd Najwyższy stwierdził, że zdarzeniem prawnym, stanowiącym podstawę zgłoszonego przez stronę powodową żądania, była niewątpliwie czynność prawna podjęta przez pozwanych, a nie decyzja organu. Podobnie stwierdził Sąd Najwyższy w składzie 7 sędziów w uchwale z dnia 12 marca 2003 r. przyjmując, 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”. Ponadto uznał, że: „[...] sprawa ma charakter sprawy cywilnej, jeżeli treść łączących strony stosunków prawnych, obejmująca ich wzajemne prawa i obowiązki albo tworząca dany stan prawny, zakłada potrzebę ochrony interesów podmiotów w nich uczestniczących. Sprawa cywilna wymaga zatem pozostawiania dwóch lub więcej podmiotów w stosunku prawnym, regulowanym przepisami kodeksu cywilnego i innymi ustawami, którego podmioty – w wypadku sporu – występują jako równorzędni partnerzy”²⁰. W innej sprawie Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 11 kwietnia 2003 r. stwierdził, że zdarzenia o charakterze administracyjnoprawnym także są źródłami stosunków o charakterze cywilnoprawnym, a dominująca rola organu nie ma tu znaczenia. Nadto uznał, że jeżeli dłużnik, wraz z osobą trzecią, podjął czynności o charakterze cywilnoprawnym i czynności te krzywdzą wierzyciela, a jedyną jego ochroną jest instytucja prawa cywilnego (*actio pauliana*), to wierzyciel, jako podmiot publicznoprawny, ma prawo z tej ochrony skorzystać²¹. Sąd Najwyższy, w wyroku z dnia 13 maja 2005 r.²² – w którym to odniósł się do należności podatkowych – przyjął tezę, zgodnie z którą konstrukcją cywilistycznej skargi pauliańskiej objęta jest także, w drodze zastosowania

ny niezrealizowanych należności tytułem składki na ubezpieczenie społeczne, a wynikającej z decyzji administracyjnej.

²⁰ Uchwała Sądu Najwyższego 7 sędziów z dnia 12 marca 2003 r., III CZP 85/02, LEX nr 76145.

²¹ Zob. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 11 kwietnia 2003 r., III CZP 15/03, LEX nr 77190.

²² Zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 maja 2005 r., I CK 677/04, LEX nr 153036.

analogii, wierzytelność publicznoprawna. W świetle powyższych rozważań na szczególną uwagę zasługuje jednak wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 października 2010 r., w którym SN podsumowuje dotychczasową linię orzecznictwą, tj. wskazuje, że pojęcie sprawy cywilnej należy rozumieć szeroko i zaliczać do niej także sprawy wynikające z aktów administracyjnych, a mające skutek w sferze prawa cywilnego – dopuszczalna jest wtedy droga sądowa. Nadto SN uznał, że zakaz stosowania analogii w prawie podatkowym ma charakter względny, ponieważ dotyczy tylko rozszerzania zakresu opodatkowania, tj. przez analogię nie można tworzyć nowych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, a stosowanie skargi pauliańskiej nie ma takiego charakteru, dotyczy bowiem ochrony wierzyciela publicznoprawnego w przypadku wyzbywania się majątku przez dłużnika podatkowego. Sąd zaznaczył również, że to, iż Ordynacja podatkowa nie zawiera instytucji umożliwiającej ubezskuteczenie czynności prawnej dłużnika podatkowego względem wierzyciela publicznoprawnego jest usprawiedliwione i zasadne w świetle porządku konstytucyjnego, albowiem przyznanie organom takiej możliwości naruszałoby ten porządek i przyznałoby im kompetencje takie, jakie posiada bezstronny i niezawisły sąd. Ponadto zdaniem Sądu, niektóre instytucje prawa cywilnego stanowią wyraz podstawowych zasad porządku prawnego i nie jest istotne w jakiej gałęzi prawa zostały unormowane. Do takich należy zaliczyć przede wszystkim zakaz obchodzenia prawa, działania na szkodę wierzycieli, czy też czerpania korzyści z własnej niegodziwości. Przy braku ochrony przed takim działaniem, wierzyciel publicznoprawny może skorzystać w instytucji unormowanej w kodeksie cywilnym. W momencie ustalenia zobowiązania podatkowego, przepisy Kodeksu cywilnego postrzegać należy jako prawo wspólne dla całego systemu prawa, ponieważ zawarte w nim definicje mają uniwersalny charakter oraz dopuszczalne jest stosowanie niektórych umieszczonych w nim instytucji²³. Ze stanowiskiem tym nie sposób się nie zgodzić.

Pogląd SN znalazł odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów niższego szczebla. Przykładowo można tu wskazać wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie, który w sprawie z powództwa Skarbu Państwa, reprezentowanego przez Naczelnika Urzędu Skarbowego o uznanie umowy sprzedaży bezskuteczną względem powoda, oddalił apelację pozwanego, a zatem udzielił ochrony Skarbowi Państwa, jako stronie, która w wyniku działań dłużnika i osoby trzeciej, doznała pokrzywdzenia w rozumieniu art. 527 Kodeksu cywilnego. Sąd przychylił się do twierdzenia sądu I instancji, który stwierdził, że wykorzystanie

²³ Zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 października 2010 r., II CSK 227/10, LEX nr 672686.

konstrukcji skargi pauliańskiej do ochrony wierzytelności publicznoprawnych jest dopuszczalne²⁴. W innej sprawie, Sąd Okręgowy w Słupsku, w wyroku z dnia 22 marca 2013 r., również objął ochroną Skarb Państwa, w imieniu którego Dyrektor Izby Celnej domagał się uznania umowy darowizny za bezskuteczną względem powoda. Sąd Okręgowy, jako sąd II instancji zgodził się z twierdzeniem sądu I instancji, że skarga pauliańska może mieć zastosowanie – w drodze analogii – także do ochrony należności podatkowych²⁵. Podobnie Sąd Apelacyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 17 października 2013 r. stwierdził, że sąd I instancji wyprowadził trafny wniosek co do istnienia podstaw do uwzględnienia powództwa, poprzez uznanie za zgodne z ugruntowaną linią orzecniczą dopuszczalność wykorzystania w drodze *per analogiam* skargi pauliańskiej do ochrony wierzytelności publicznoprawnych. We wskazanym wyroku nie zostały poczynione dodatkowe rozważania w tej kwestii²⁶. Ponadto Sąd Okręgowy w Siedlcach, w wyroku z dnia 17 grudnia 2013 r., stwierdził: „zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Sądu Najwyższego w przypadku roszczeń publicznoprawnych, a za takie należy uznać roszczenia o charakterze podatkowym, skarga pauliańska jest dopuszczalna ze względu na *analogiae* między wierzytelnością cywilną, a publicznoprawną (orzeczenie SN z dnia 27 lipca 2006 r., III CSK 57/2006, uchwała z dnia 11 kwietnia 2003 III CZP 15/03, uchwała składu 7 sędziów SN z dnia 12 marca 2003 III CZP 85/2002)”²⁷. Z kolei Sąd Apelacyjny w Krakowie, w wyroku z dnia 4 września 2014 r., uznał, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem skarga pauliańska dopuszczalna jest w sprawach dotyczących ochrony wierzytelności publicznoprawnych. We wskazanym wyroku sąd stwierdził ponadto, iż bezzasadne jest twierdzenie, jakoby zastosowanie skargi pauliańskiej rozszerzało odpowiedzialność członków rodziny podatnika za jego zobowiązania podatkowe, albowiem wyrok pauliański pozwala na prowadzenie egzekucji z majątku osoby trzeciej, którą nie zawsze jest członek rodziny²⁸. Na uwagę zasługuje również wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 22 kwietnia 2015 r., w którym to sąd nie poczynił żadnych ustaleń w zakresie dopuszczal-

²⁴ Zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 22 sierpnia 2012 r., I ACa 816/11, LEX nr 1216401.

²⁵ Zob. wyrok Sądu Okręgowego w Słupsku z dnia 22 marca 2013 r., IV Ca 35/13, źródło: [http://orzeczenia.slupsk.so.gov.pl/details/\\$N/151020000002003_IV_Ca_000035_2013_Uz_2013-03-22_001](http://orzeczenia.slupsk.so.gov.pl/details/$N/151020000002003_IV_Ca_000035_2013_Uz_2013-03-22_001), [dostęp: 09.04.2016].

²⁶ Zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 17 października 2013 r., I ACa 413/13, LEX nr 1383434.

²⁷ Wyrok Sądu Okręgowego w Siedlcach z dnia 17 grudnia 2013 r., I C 1237/12, LEX nr 1717838.

²⁸ Zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 4 września 2014 r., I ACa 750/14, LEX nr 1587230.

ności zastosowania skargi pauliańskiej do ochrony wierzytelności publicznoprawnych, a skupił się jedynie na ocenie spełnienia przesłanek z art. 527 k.c. Jak sądzę wnioskować zatem można, że w rozpatrywanej sprawie sąd uznał dopuszczalność zastosowania *actio pauliana* do ochrony wierzytelności publicznoprawnych za oczywiste i nie wymagające dalszych rozważań²⁹. Z kolei Sąd Okręgowy we Wrocławiu, w wyroku z dnia 20 sierpnia 2015 r., na podstawie art. 527 i n. k.c. stwierdził bezskuteczność względną czynności prawnej – podczas gdy wierzytelność jest niezrealizowaną należnością podatkową – która nie wkracza w obszar uprawnień i obowiązków podatkowych, a zatem nie dochodzi do poszerzenia zakresu lub tworzenia nowych obowiązków publicznoprawnych, a ochronie podlega ustalona już wierzytelność publicznoprawna³⁰.

Wskazana zmiana w linii orzeczniczej oraz wynikająca z niej obecna praktyka, dopuszczająca możliwość zastosowania *actio pauliana* do ochrony wierzytelności publicznoprawnych, może być związana z uchynieniem ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych. Ustawa ta obowiązywała w okresie od 1 stycznia 1981 r. do 1 stycznia 1998 r., tj. do momentu wejścia w życie obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej. Moment ten mógł być tym „punktem kulminacyjnym”, który przyczynił się do zmiany postrzegania kwestii dopuszczalności ochrony wierzytelności publicznoprawnych w drodze *actio pauliana*. Ustawa o zobowiązaniach podatkowych w art. 45 przewidywała bowiem instytucję bardzo podobną do unormowania art. 527–534 k.c., a stanowiła ona ochronę wierzyciela publicznoprawnego w przypadku zbycia całości lub części majątku podatnika³¹. W judykaturze

²⁹ Zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 22 kwietnia 2015 r., V ACa 860/14, LEX nr 1724090.

³⁰ Zob. wyrok Sądu Okręgowego we Wrocławiu z dnia 20 sierpnia 2015 r., I C 254/13, źródło: [http://orzeczenia.wroclaw.so.gov.pl/content/\\$N/15502500000503_I_C_000254_2013_Uz_2015-09-01_001](http://orzeczenia.wroclaw.so.gov.pl/content/$N/15502500000503_I_C_000254_2013_Uz_2015-09-01_001), [dostęp: 09.04.2016].

³¹ Nabywca całości lub części majątku podatnika odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za jego zaległości podatkowe powstałe przed nabyciem majątku podatnika, jeżeli ten majątek albo obrót, przychód lub dochód z niego został przyjęty do podstawy ustalenia zobowiązań podatkowych. Zakres odpowiedzialności nabywcy określa się w takim stosunku do zobowiązań podatkowych podatnika, w jakim nabyty majątek albo obrót, przychód lub dochód został przyjęty do podstawy ustalenia zobowiązań podatkowych, jednakże tylko do wysokości wartości nabytego majątku podatnika.

2. Jeżeli nabywcą majątku podatnika jest członek rodziny podatnika, odpowiada on za zaległości podatkowe podatnika do wysokości wartości nabytego majątku bez względu na to, czy nabyty majątek albo obrót, przychód lub dochód z niego został przyjęty do podstawy ustalenia zobowiązań podatkowych.

3. Przepisów ust. 1 i 2 nie stosuje się w razie nabycia towarów w wyniku czynności handlowych objętych działalnością podatnika oraz nabycia majątku podatnika w trybie postępowania egzekucyjnego.

podkreśla się, że *ratio legis* art. 45 u.z.p. polega na zabezpieczeniu interesów Skarbu Państwa, gdy podatnik okaże się niewypłacalny na skutek zbycia w całości lub w części majątku osobie trzeciej³². Nabywcą majątku, w rozumieniu omawianego przepisu, będzie każdy podmiot, który nabył własność rzeczy lub innych praw majątkowych podatnika, a jednocześnie bez znaczenia jest, czy przeniesienie prawa własności następuje odpłatnie, czy też pod tytułem darmym³³. Zgodnie ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego w Szczecinie: „dla odpowiedzialności za zaległości podatkowe podatnika obojętne jest również to, że nabywca przyjął darowiznę w dobrej wierze i nie odniósł z niej żadnej korzyści, ponieważ o odpowiedzialności tej decyduje sam fakt nabycia majątku od podatnika po powstaniu zaległości podatkowej, z ograniczeniem do wysokości wartości nabytego majątku”³⁴. Na uwagę zasługuje również fakt, że dla orzekania o odpowiedzialności nabywcy majątku podatnika niezbędne jest, aby zobowiązania podatkowe, w związku z którymi powstała zaległość podatkowa, były ustalone, pozostawały w określonym związku z nabytym majątkiem oraz powstały przed nabyciem majątku i nie uległy przedawnieniu³⁵. Ponadto odpowiedzialność nabywcy majątku podatnika oraz podatnika jest solidarna³⁶.

Powyższe rozważania uwypuklają pokrewieństwo pomiędzy art. 45 u.z.p. oraz *actio pauliana* unormowaną w Kodeksie cywilnym, z tym że ta pierwsza jest o wiele bardziej ingerencyjna w skutkach. Skarga pauliańska opiera się bowiem na bezskuteczności względnej, której rezultatem jest możliwość zaspokojenia się pokrzywdzonego wierzyciela tylko z będących przedmiotem

³² Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 sierpnia 1995 r., III SA 37/95, LEX nr 23471; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 kwietnia 1996 r., III SA 324/95, LEX nr 26717; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 13 listopada 1998 r., I SA/Gd 230/97, LEX nr 36101; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 19 maja 1999 r., SA/Sz 1043/98, LEX nr 36857.

³³ Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 26 maja 1995 r., SA/Rz 536/94, LEX nr 25646; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 sierpnia 1995 r., III SA 37/95 LEX nr 23471, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 13 listopada 1998 r., I SA/Gd 230/97 LEX nr 36101, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 19 maja 1999 r., SA/Sz 1043/98, LEX nr 36857.

³⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 19 maja 1999 r., SA/Sz 1043/98, LEX nr 36857.

³⁵ Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 26 maja 1995 r., SA/Rz 536/94, LEX nr 25646; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 sierpnia 1995 r., III SA 37/95 LEX nr 23471, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 13 października 1995 r., SA/Sz 1601/95, LEX nr 30114.

³⁶ Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 20 kwietnia 1994 r., SA/Kr 2994/93, LEX nr 1688768; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 19 grudnia 1996 r., I SA/Po 853/96, LEX nr 1691170.

powództwa pauliańskiego aktywów, które wyszły z majątku dłużnika lub do niego nie weszły³⁷, natomiast *meritum* art. 45 u.z.p. była odpowiedzialność całym majątkiem nabywcy majątku podatnika. Ponadto dla odpowiedzialności osoby trzeciej, na gruncie art. 45 u.z.p., nieistotna jest dobra wiara nabywcy i jego stan świadomości o ewentualnym pokrzywdzeniu, albowiem liczy się sam fakt przesunięcia majątku. Przepisy *actio pauliana* – pomimo istnienia domniemań ułatwiających wierzycielowi dochodzenie swoich praw – zawierają obowiązek udowodnienia świadomości albo wiedzy osoby trzeciej (pозwanego w procesie pauliańskim) o zamiarze pokrzywdzenia wierzyciela. Istotne jest również to, że przepis art. 45 u.z.p. tak samo traktuje czynności odpłatne oraz o charakterze darmym, podczas gdy przepisy regulujące skargę pauliańską obejmują większą ochroną te pierwsze³⁸.

Po scharakteryzowaniu unormowania z art. 45 u.z.p. oraz wskazaniu podstawowych różnic dzielących obie instytucje pozostaje jednak wątpliwość, czy usunięcie wskazanego przepisu z porządku prawnego pozbawiło wierzyciela publicznoprawnego instytucji chroniącej przed nieuczciwym wyzbywaniem się majątku przez dłużnika. W istocie Ordynacja podatkowa nie zawiera takiego unormowania i tym samym podmiot prawa publicznego nie ma możliwości zaspokoić się na jej gruncie w sytuacji dokonywania przez dłużnika czynności prawnych z pokrzywdzeniem tegoż wierzyciela. Takiego rodzaju ochrona, tj. *actio pauliana*, przewidziana jest jedynie w Kodeksie cywilnym oraz na zasadzie odwołań w ustawie z dnia 28 lutego 2003 prawo upadłościowe³⁹. Należy zatem postawić sobie pytanie, dlaczego art. 45 uchylonej ustawy o zobowiązaniach podatkowych nie znalazł się w obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej. Otóż hipotezy mogą być dwie. Racjonalny ustawodawca⁴⁰ albo nie wprowadził tej ochrony, ponieważ istnieje ona w systemie prawa prywatnego (i niepotrzebne jest powtarzanie tej instytucji w Ordynacji podatkowej, ani też odsyłanie do niej), albo nie chciał objąć taką ochroną wierzytelności publicznoprawnych, dlatego też usuwając art. 45

³⁷ W kwestii skutków bezskuteczności względnej wynikającej z uwzględnienia skargi pauliańskiej: zob. M. Pyziak-Szafnicka, *Ochrona wierzyciela w razie niewypłacalności dłużnika*, Warszawa 1995, s. 163, a także M. Jasińska, *Skarga pauliańska. Ochrona wierzyciela w razie niewypłacalności dłużnika*, Warszawa 2014, s. 58.

³⁸ Mniejsza ochrona czynności prawnej nicodpłatnej wynika przede wszystkim z art. 528 i 529 k.c.

³⁹ Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (Dz.U. 2015.233).

⁴⁰ Koncepcja racjonalnego ustawodawcy zakłada, że stosując prawo zakładamy, że tekst prawny został sformułowany przez pracodawcę świadomie, z intencją wywołania skutków lub zachowań w nim przewidzianych oraz że jest to w danej sytuacji najlepsze z możliwych rozwiązań: zob. T. Chauvin, T. Stawiecki, P. Winczorek, *op. cit.*, s. 224 – wnioskując *a contrario* skoro ustawodawca nie umieścił skargi pauliańskiej w przepisach Ordynacji podatkowej, musiał mieć taki cel i jego działanie jest racjonalne.

o.p. nie zaproponował nic w zamian. W mojej opinii milczenie ustawodawcy w tym względzie oznacza, że wierzyciel publicznoprawny ma prawo korzystać z ochrony skargi pauliańskiej. Co więcej jest to racjonalne rozwiązanie chroniące spójność i zupełność systemu prawa, w którym – zgodnie zasadami techniki prawodawczej – ustawa nie może powtarzać przepisów zamieszczonych w innych ustawach⁴¹. Uważam również, że pomimo braku zawartych w Ordynacji podatkowej odesłań do skargi pauliańskiej, wierzyciel publicznoprawny ma prawo skorzystać z tej instytucji, a umieszczenie przepisów odsyłających jest zbyteczne – przepisy Kodeksu cywilnego postrzegać należy bowiem jako prawo wspólne dla całego systemu prawa⁴². Jak sądzę na uznanie zasługuje wyłącznie pierwsza hipoteza, albowiem to z niej wynika racjonalność ustawodawcy. Ustawodawca, eliminując art. 45 z obrotu prawnego, wyeliminował normę, która z jednej strony ochraniała wierzyciela, podobnie jak skarga pauliańska, ale z drugiej strony stanowiła podstawę do nadmiernej ingerencji tego wierzyciela w prawa majątkowe obywateli.

Skarb Państwa i jednostka samorządu terytorialnego jako podmioty prawa cywilnego

Argumenty przytoczone w powyższym punkcie nie są jedynym uzasadnieniem dopuszczalności zastosowania *actio pauliana* jako formy ochrony wierzytelności publicznoprawnych. Wierzyciel publicznoprawny, którym jest Skarb Państwa albo jednostka samorządu terytorialnego, posiada podmiotowość prawną chronioną przez prawo cywilne. Wynika to z art. 33 Kodeksu cywilnego, a także z ustaw regulujących funkcjonowanie samorządu terytorialnego i przyznających jednostkom osobowość prawną⁴³. Wskazane unormowania należy interpretować w oparciu o normę wywiedzioną z art. 1 k.c., który zakresem regulacji kodeksu obejmuje stosunki cywilnoprawne pomię-

⁴¹ § 4 ust. 1 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. zasady techniki prawodawczej stanowi, że: „Ustawa nie może powtarzać przepisów zamieszczonych w innych ustawach”.

⁴² Tak Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 28 października 2010 r., II CSK 227/10, LEX nr 672686.

⁴³ Rozważania na temat Skarbu Państwa, będącego wierzycielem publicznoprawnym, należy również odnieść do jednostek samorządu terytorialnego, albowiem one również są osobami prawnymi w rozumieniu Kodeksu cywilnego, a więc są zdolne do bycia podmiotem praw i obowiązków, mogą pozywać i być pozywane oraz mogą żądać ochrony swojego mienia, do którego należą również należności podatkowe. Ich podmiotowość prawną wynika z art. 2 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. 2015.1515); art. 2 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. 2015.1445); art. 6 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. 2015.1392).

dzy osobami fizycznymi i prawnymi. Z przepisów bezpośrednio wynika, że Skarb Państwa jest osobą prawną, będącą podmiotem praw i obowiązków wynikających z prawa cywilnego i dlatego – w oparciu o art. 1 k.c. – podlega przepisom prawa cywilnego. Reasumując należy uznać, że Skarb Państwa oraz jednostka samorządu terytorialnego, będące osobami prawnymi – a więc podmiotami prawa cywilnego – którym ustawa przyznaje prawo do poboru należności podatkowych, mogą żądać ochrony wierzytelności wynikających z zobowiązań podatkowych w drodze powództwa do sądu powszechnego. Nieuzasadnione i niesprawiedliwe byłoby pozbawienie Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego ochrony, ponieważ każdemu z podmiotów prawa cywilnego przysługuje ona w równym stopniu.

Możliwość dochodzenia należności stanowiącej przedmiot wierzytelności publicznoprawnej nie jest tylko uprawnieniem. Wierzyciel publicznoprawny, jako podmiot posiadający osobowość prawną, a więc podlegający ochronie na gruncie prawa cywilnego, jest również zobowiązany do dochodzenia przysługujących mu należności, albowiem zachowanie przeciwne stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych unormowane w art. 5 ust. 1 pkt 2) ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁴⁴. W doktrynie podkreśla się, że niedochodzenie należności następuje wtedy, gdy należność przysługująca wierzycielowi publicznoprawnemu wynika z ustawy, aktu wykonawczego bądź uchwały samorządowego organu stanowiącego, a jej niedochodzenie jest zaniechaniem podjęcia określonych prawem czynności⁴⁵. Takie zachowanie jest niedopuszczalne w świetle przywołanej ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Przymusowość jako cecha wierzytelności publicznoprawnych i cywilnoprawnych

Wierzytelnością publicznoprawną, będącą przedmiotem rozważań, jest należność wynikająca z zobowiązania podatkowego, tj. podatek. Zgodnie z art. 6 o.p., zawierającym definicję legalną, za podatek uważa się: „publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej”. Wierzytelnością cywilnoprawną natomiast jest świadczenie wynikające ze stosunku cywilnoprawnego, który charakteryzuje się dobrowolnością

⁴⁴ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. 2013.168).

⁴⁵ Zob. L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz do art. 5*, [w:] L. Lipiec-Warzecha, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. 2, LEX 2012.

stron⁴⁶. Pozostaje jednak pytanie, czy pojęcie wierzytelności publicznoprawnej jest całkiem odmienne od pojęcia wierzytelności cywilnoprawnej, oraz czy ta druga nie zawiera w sobie żadnych elementów przymusu? W obu omawianych stosunkach prawnych strona uprawniona zwykle jest zainteresowana przyjęciem świadczenia, dlatego też różnic i podobieństw należy doszukiwać się w nastawieniu strony zobowiązanej do spełnienia świadczenia. W przypadku zobowiązań podatkowych fakt przymusowości jest oczywisty. Natomiast stosunek cywilnoprawny cechuje się zwykle dobrowolnością wynikającą bezpośrednio z zasady swobody umów i tylko od woli podmiotu zależy, czy będzie stroną takiego stosunku, czy też nie. Takie rozumienie wydaje się być jednak zbyt uproszczeniem, albowiem nie zawsze źródłem zobowiązania cywilnego jest wola stron. Istnieją przecież sytuacje, w których podmioty stają się stronami bez swojej woli, a świadczenie jednej z nich jest przymusowe i skonkretyzowane przez sąd powszechny. Jako przykład można podać odpowiedzialność deliktową, unormowaną w tytule VI księgi trzeciej Kodeksu cywilnego, w której strona zobowiązana do odszkodowania lub zadośćuczynienia nie czyni tego dobrowolnie. W takim zakresie stosunek cywilnoprawny można uznać za podobny do publicznoprawnego, a poprzez istnienie przymusowości następuje przenikanie się prawa publicznego i prywatnego.

Analiza problemu

Pomimo że aktualna linia orzecznicza dopuszcza możliwość objęcia ochroną wierzytelności publicznoprawnej, do której uprawniony jest podmiot prawa publicznego, sądzę, iż warto przyrzeć się bliżej temu zagadnieniu. Punktem wyjścia do niniejszych rozważań jest stwierdzenie Sądu Najwyższego, że akt administracyjny może wywołać skutki w zakresie prawa cywilnego, a zdarzeniem prawnym, stanowiącym podstawę do zastosowania *actio pauliana*, jest czynność dokonana pomiędzy dłużnikiem i osobą trzecią⁴⁷. Myślę, iż takie rozumienie wskazanego zagadnienia jest jak najbardziej zasadne. Ponadto uważam, że relacja pomiędzy podatnikiem a wierzycielem publicznoprawnym jest bardziej złożona niż zwykle się przyjmować. Dokonanie dychotomicznego podziału stosunków prawnych cywilnoprawne i administracyjnoprawne oraz

⁴⁶ Zasada swobody umów została wyrażona w art. 353¹ k.c., zgodnie z którym: „Strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego”. Według doktryny zasada swobody umów to: „[...] kompetencja do kształtowania przez podmioty wiążących je stosunków prawnych w drodze dwu- lub wielostronnych oświadczeń woli”: Z. Radwański, A. Olejniczak, *op. cit.*, s. 126.

⁴⁷ Zob. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 16 kwietnia 2002 r., V CK 41/02, LEX nr 74358.

określenie ich mianem odpowiednio równorzędnych i nierównorzędnych jest pewnego rodzaju uproszczeniem. Tak jak wcześniej zostało nadmienione, że prawo prywatne i prawo publiczne mogą się przenikać, tak uważam, że w ramach stosunku podatkowego, strony mogą – w zależności od sposobu naruszenia prawa przeciwnika – poszukiwać ochrony w drodze postępowania podatkowego lub cywilnego.

Podstawą żądania przez państwo należności podatkowych jest wola wyłączanie ustawodawcy, który w drodze ustawy określa okoliczności kreujące obowiązek podatkowy. Dopuszczalność tworzenia obowiązków podatkowych wynika z zasady *nullum tribulum sine lege*, tj. z art. 217 Konstytucji RP⁴⁸. Oznacza to, że ta sfera życia poddana została wyłącznie regulacjom ustawowym (zasada wyłączności ustawowej) i nie jest możliwe uregulowanie tego w akcie niższego rządu⁴⁹. Poprzez regulację prawną – zobowiązującą adresata norm do wymaganego zachowania – ustawodawca bezpośrednio wkracza w życie społeczne, co powoduje, że stosunek w prawie podatkowym nie jest następstwem woli podmiotów, lecz zaistniałego stanu faktycznego odpowiadającego hipotezie normy⁵⁰. Stosunek podatkowy składa się z obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego. Jeśli chodzi o definicję legalną pojęcia obowiązku podatkowego, to wyrażona ona została w art. 4 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że: „obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach”. Należy zatem stwierdzić – co wynika *expressis verbis* z cytowanego przepisu – że źródłem obowiązku podatkowego jest ustawa, a powstanie jest uzależnione od zaistnienia danego stanu faktycznego. Inaczej rzecz się ma z zobowiązaniem podatkowym, które nie jest tożsame z pojęciem obowiązku podatkowego. Wynika to z art. 5 o.p., który stanowi, iż: „zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego”. Zobowiązanie podatkowe uznać można zatem za skonkretyzowany obowiązek podatkowy, co oznacza, że wynika on wprost z tego obowiązku.

Rozróżnienie obu pojęć ma istotne znaczenie w świetle rozważanego zagadnienia, albowiem dla oceny stosowania skargi pauliańskiej, jako ochrony wiarygodności publicznoprawnej, należy wyznaczyć moment, po nastąpieniu

⁴⁸ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 997.78.483).

⁴⁹ W. Skrzydło, *Komentarz do art. 217 Konstytucji RP*, [w:] W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. 7, LEX 2013.

⁵⁰ Zob. *Prawo finansowe...*, *op. cit.*, s. 162.

którego relacja pomiędzy stronami stosunku podatkowego staje się najbardziej podobna do stosunku cywilnoprawnego. Co prawda istnienie samego obowiązku podatkowego nie ma zbyt wiele wspólnego z relacją łączącą podmioty stosunku cywilnoprawnego – obowiązek podatkowy jest jedynie nieskonkretyzowaną powinnością wynikającą tylko z ustaw – ale takiej pewności nie można mieć przy ocenie charakteru zobowiązania podatkowego, którego przyczyną jest zaistnienie określonego wydarzenia. W zobowiązaniu podatkowym – podobnie jak w stosunku cywilnoprawnym – występują dwie strony. W literaturze podkreśla się, że: „mianem tym określimy podmiot czy też podmioty, które ze względu na inne elementy stosunku prawnego, tj. przedmiot i treść, znajdują się względem siebie w takiej sytuacji, że jeden z nich jest posiadaczem uprawnienia do żądania spełnienia świadczenia, drugi zaś nosicielem obowiązku zadośćuczynienia interesowi uprawnionego podmiotu”⁵¹. Najistotniejszym momentem jest chwila przekształcenia obowiązku podatkowego na zobowiązanie podatkowe. W chwili wystąpienia zdarzenia wyczerpującego zakres hipotezy normy podatkowej, pewien nieskonkretyzowany obowiązek staje się konkretną relacją pomiędzy podmiotem zobowiązanym i uprawnionym, a obowiązek przekształca się w zobowiązanie podatkowe i zmienia się charakter tego stosunku. Powstają wówczas strony stosunku zobowiązaniowego, w którym Skarb Państwa albo jednostka samorządu terytorialnego jest wierzycielem publicznoprawnym, podatnik – dłużnikiem podatkowym, a należnością – podatek. Oczywiście nie można uznać, że w momencie konkretyzacji obowiązku podatkowego, strony łączy stosunek cywilnoprawny. Organ administracji dysponuje przecież szeregiem instytucji stosowanych w celu uzyskania należnego publicznoprawnemu wierzycielowi świadczenia podatkowego. Przykładem takich instytucji są czynności sprawdzające, kontrola podatkowa oraz egzekucja administracyjna. Wskazane instytucje stosowane są jako forma przymusu państwowego, albo w celach prewencyjnych – w odniesieniu do czynności sprawdzających i kontroli podatkowej – albo w celach represyjnych, jako przymusowe ściągnięcie należności wynikającej z zobowiązania podatkowego – w odniesieniu do egzekucji administracyjnej. W tym zakresie strony znajdują się na nierównorzędnych pozycjach. Do zastosowania wskazanych instytucji, unormowanych w Ordynacji podatkowej oraz w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁵², nie jest jednak wymagane wydanie przez sąd orzeczenia, albowiem czynności te są dokonywane bezpośrednio przez organ zaintereso-

⁵¹ P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 45.

⁵² Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. 2014.1619).

wany ściągnięciem wierzytelności. Dlatego właśnie stosunek pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem w doktrynie uważany jest wciąż za stosunek administracyjnoprawny i należy się z tym zgodzić.

Jednak wbrew powyższej konstatacji należy zauważyć, że istnieje zakres, w którym omawiana relacja przybiera charakter równorzędnej. W przypadku poszukiwania przez wierzyciela publicznoprawnego ochrony w ramach skargi pauliańskiej, obie strony stosunku podatkowego (pionowego) stają się równorzędne przed sądem. Arbitrem ich konfliktu jest sąd, który rozstrzyga spór niezależnie od faktu władczego charakteru samego stosunku podatkowego. Z sytuacją taką mamy do czynienia, gdy dłużnik podatkowy ma na celu doprowadzić do swojej niewypłacalności i tym samym spowodować pokrzywdzenie wierzyciela publicznoprawnego. W wyniku nieuczciwego wyzbywania się majątku przez podatnika, osłabia on pozycję organu podatkowego, przez co organ ten nie ma możliwości dochodzić swoich praw, stąd też konieczność zastosowania *actio pauliana*. Sprawa cywilna wymaga pozostawiania podmiotów w stosunku równorzędnym, a w omawianej sytuacji tak niewątpliwie jest⁵³. Gdyby nie przepisy prawa cywilnego, wierzyciel publicznoprawny pozostałby bez ochrony, co powodowałoby nierówność podmiotów. Organ nie może zastosować w takim przypadku instytucji unormowanych w Ordynacji podatkowej, albowiem żadna nie stanowi remedium na nieuczciwe wyzbywanie się majątku przez dłużnika podatkowego. Skoro zatem żadna ustawa prawa podatkowego nie normuje instytucji ochrony wierzyciela publicznoprawnego przed nieuczciwością dłużnika podatkowego – a takie działania, jako wynikające z natury ludzkiej, muszą być brane pod uwagę – to może właśnie racjonalny ustawodawca uznać, że wkracza tu instytucja *actio pauliana* unormowana jako instytucja prawa cywilnego.

***Actio pauliana* jako remedium na nieuczciwość**

Relacje istniejące pomiędzy przepisami prawa nie są jedynym uzasadnieniem dopuszczalności zastosowania skargi pauliańskiej do ochrony wierzytelności publicznoprawnych. Należałoby się bowiem zastanowić nad celem *actio pauliana* w kontekście nieuczciwego zachowania podatnika. Ogólnym 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

⁵³ Zob. wyrok Sądu Najwyższego 7 sędziów z dnia 12 marca 2003 r., III CZP 85/02, LEX nr 76145.

swojej niewypłacalności⁵⁴. Z racji tego, że takie zachowanie nie może być tolerowane, ustawodawca przewidział możliwość ubezskutecznienia czynności prawnej względem wierzyciela przy pozostawieniu jej całkowitej ważności⁵⁵. To że pokrzywdzony wierzyciel zasługuje na ochronę, która realizuje zasadę sprawiedliwości i słuszności – jest oczywiste. W związku z powyższymi rozważaniami na temat podmiotowości Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego należy uznać, że jako osoby prawne, prawo do ochrony swoich interesów mają takie samo, jak inne podmioty. Nie można przecież przyjąć, że przebiegłość podatnika będzie uznana za dopuszczalną oraz że Skarb Państwa winien przewidzieć potencjalną nieuczciwość dłużnika podatkowego. Możliwość skutecznego wniesienia powództwa pauliańskiego przez organ działający na rzecz Skarbu Państwa czy jednostki samorządu terytorialnego, jest jedynym remedium na nieuczciwe wyzbywanie się majątku przez dłużnika podatkowego i zapewnia ochronę wierzytelności publicznoprawnej, a tym samym interesów wierzyciela.

Analogia legis i zasada *in dubio pro tributario*

W związku z tym, że przepisy Ordynacji podatkowej nie zawierają przepisów o *actio pauliana*, wydawać by się mogło, iż nie ma możliwości zastosowania skargi pauliańskiej do ochrony wierzytelności podatkowych oraz że odwołanie się do instytucji unormowanej w prawie cywilnym stanowi niedopuszczalną w prawie podatkowym analogię do ustawy oraz godzi w zasadę *in dubio pro tributario*. Takiego rozumowania nie można jednak przyjąć. Zgadzam się bowiem z twierdzeniem SN, że niedopuszczalność zastosowania analogii dotyczy jedynie obowiązku podatkowego⁵⁶. Nie można bowiem – poprzez nawiązanie do jakiegoś obowiązującego przepisu – opodatkować sytuacji nie wskazanej w ustawie wprost przez ustawodawcę, albowiem niezależnie od jego zamiaru, milczenie co do podatkowości danego stanu faktycznego, stanowi obszar wolny od opodatkowania, a nie lukę prawną podlegającą wypełnieniu w drodze analogii⁵⁷. Uważam, że niedopuszczalność analogii jest fundamentem pewności prawa podatkowego⁵⁸. Potencjalny podatnik musi

⁵⁴ Zob. M. Pyziak-Szafnicka, [w:] *System prawa prywatnego*, t. VI, red. A. Olejniczak, wyd. 2, Warszawa 2014, s. 1226 i n.

⁵⁵ M. Pyziak-Szafnicka, *Ochrona wierzyciela...*, *op. cit.*, s. 163.

⁵⁶ Zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 października 2010 r., II CSK 227/10, LEX nr 672686.

⁵⁷ Zob. *Prawo finansowe...*, *op. cit.*, s. 210.

⁵⁸ Tak o pewności prawa pisze R. Mastalski: „Zasada państwa prawnego wymaga, aby normy prawne nakładające na obywateli obowiązki podatkowe były na tyle jasne i zrozumiałe, by ciężar podatkowy stał się możliwy do przewidzenia. Jest to wymóg zasad pewności prawa,

bowiem wiedzieć, jakie zachowanie wpisuje się w dyspozycję przepisu, nakładającego obowiązek podatkowy. Nie można nakładać dodatkowych obowiązków niewynikających wprost z ustawy. Takie zachowanie naruszałoby normy wywiedzione z art. 7 oraz 217 Konstytucji RP, zgodnie z którymi organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa, a obowiązek podatkowy może wynikać jedynie z ustawy. Przenosząc rozważania o analogii na tematykę niniejszego opracowania należy uznać, że zastosowanie skargi pauliańskiej – właśnie w drodze analogii – byłoby jednak niemożliwe w przypadku obowiązku podatkowego. Jak już zostało nadmienione, obowiązkiem jest nieskonkretyzowana powinność, a do uwzględnienia skargi pauliańskiej wiarytelność musi istnieć zarówno w chwili dokonywania czynności krzywdzącej, jak i w momencie wytoczenia powództwa⁵⁹. Dopuszczalność zastosowania skargi pauliańskiej powstaje w momencie powstania zobowiązania podatkowego. Nadto możliwa jest sytuacja, w której potencjalny podatnik celowo wyzbędzie się majątku przed podjęciem działań opisanych w hipotezie przepisu nakładającego obowiązek podatkowy. W takiej jednak sytuacji Skarb Państwa oraz jednostka samorządu terytorialnego nie zasługują na ochronę przewidzianą w przepisach art. 527–534 k.c., albowiem w chwili zaistnienia zdarzenia, doprowadzającego potencjalnego dłużnika do niewypłacalności, wiarytelność publicznoprawna nie istnieje. Zastosowanie skargi pauliańskiej jest dopuszczalne tylko w przypadku spełnienia przesłanek z art. 527 k.c., a w przypadku stosunku podatkowego ma to miejsce dopiero po skonkretyzowaniu obowiązku podatkowego. W przypadku postępowania w sprawie powstania zobowiązania podatkowego, zastosowanie zabiegu analogii jest możliwe tylko w odniesieniu do prawa procesowego. Nie można bowiem zastosować – na zasadzie *analogii legis*⁶⁰ – instytucji prawa materialnego do przebiegu postępowania z dwóch powodów. Po pierwsze, procedury sądowe i administracyjne są bardzo sformalizowane oraz poddane ścisłej kontroli ze strony państwa i obywateli, a po drugie zastosowanie przepisów regulujących poszczególne instytucje prawa materialnego byłoby konstrukcyjnie nie-

bezpieczeństwa prawnego oraz zaufania do państwa i stanowiącego w nim prawa, wyprowadzanych wspólnie z zasady państwa prawnego.”: Zob. R. Mastalski, *Konstytucyjne granice opodatkowania*, [w:] M. Zubik, *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006, s. 563.

⁵⁹ Zob. M. Pyziak-Szafnicka, *Ochrona wierzyciela...*, *op. cit.*, s. 42.

⁶⁰ Mowa tu tylko o sytuacji, w której brak danego unormowania w przepisach prawa procesowego. Należy jednak pamiętać o regulacjach zawartych w prawie materialnym, a używanych w postępowaniu, np. zdolność prawna i do czynności prawnych, kwestie przedstawicielstwa, sposobu obliczania terminów etc. W zasygnalizowanym problemie chodzi jedynie o sytuacje, w której organ stosujący prawo powołuje się na przepisy uregulowane w ramach jakiejś instytucji, np. skargi pauliańskiej, czy umowy nazwanej i wybiórczo stosuje przepisy aktualnie nadające się do wykorzystania.

możliwe. Ochrona w postaci instytucji skargi pauliańskiej wkracza dopiero po zakończeniu postępowania, a więc ustaleniu zobowiązania podatkowego i ma na celu ochronę skonkretyzowanej wierzytelności publicznoprawnej.

Zasada *in dubio pro tributario* jest nie tylko postulatem, ale również zasadą prawną wprowadzoną do Ordynacji podatkowej ustawą z dnia 5 sierpnia 2015 r.⁶¹, a zmieniającą tę Ordynację z dniem 1 stycznia 2016 r. Na mocy art. 2a o.p. zasada ta zyskała rangę powszechnie obowiązującej i jest kierunkiem wykładni, którą muszą stosować organy podatkowe⁶². Istotą tego przepisu jest zakaz interpretowania niejasnych i wieloznacznych regulacji prawnych na niekorzyść podatnika, albowiem zasada ta nakazuje odtworzyć z przepisu taką normę prawną, która uwzględni interes podatnika⁶³. Państwo nie może czerpać korzyści z wprowadzenia nieprecyzyjnych przepisów i dlatego nie mogą one być interpretowane w myśl zasady *in dubio pro fisco*⁶⁴. Jednak pozostaje pytanie o zastosowanie tej zasady w sytuacji spełnienia się przesłanek z art. 527 k.c., kiedy to dłużnik podatkowy wyzbywa się majątku w celu doprowadzenia do swojej niewypłacalności i uniemożliwia tym zachowaniem zaspokojenie się wierzyciela publicznoprawnego. W takim przypadku nie ma możliwości posłużenia się wykładnią zgodną z omawianą zasadą, albowiem wówczas nie ma żadnych wątpliwości co do obowiązku podatkowego. Obowiązek ten powstał, a dłużnik podatkowy, mimo świadomości jego istnienia, decyduje się na podjęcie czynności zmierzających do nieuczciwego uniknięcia obowiązku zapłaty należnego podatku. Nie może być mowy o wykładni wspierającej podatnika w sytuacji, gdy przepisów sankcjonujących jego nieuczciwość (tu: *actio pauliana*) nie ma w Ordynacji podatkowej. Zasada ta jest kierunkiem wykładni tylko w przypadku wątpliwości co do obowiązku podatkowego lub statusu podatnika w trakcie postępowania podatkowego.

Czy funkcje prawa podatkowego stoją w opozycji do zastosowania skargi pauliańskiej jako formy ochrony wierzyciela publicznoprawnego?

W literaturze podkreśla się, że celem podatków jest gromadzenie przez państwo środków zasilających dochody budżetowe, które są niezbędne do finansowania jego zadań, a obecnie wykorzystuje się je do realizacji zadań

⁶¹ Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.2015.1197).

⁶² Zob. Ł. Matusiakiewicz, *Rozstrzygnięcie wątpliwości prawnych na korzyść podatnika*, [w:] Ł. Matusiakiewicz, *ABC – Komentarz praktyczny*, LEX 2015.

⁶³ *Ibidem*.

⁶⁴ *Ibidem*.

o charakterze nie tylko fiskalnym, ale również gospodarczym, społecznym i politycznym⁶⁵. Wynika to z tego, że system podatkowy nie funkcjonuje niezależnie, tylko stanowi część całego układu społeczno-gospodarczego i systemu finansowego państwa⁶⁶. Istotne znaczenie mają również funkcje prawa podatkowego, do których należy zaliczyć przede wszystkim funkcję dochodową, która służy przede wszystkim finansowaniu wydatków publicznych państwa, oraz funkcję нефiskalną, której realizacja wiąże się z oddziaływaniem systemu podatkowego na zjawiska i stosunki społeczno-gospodarcze, na przykład poprzez ich ochronę i utrzymanie, zmianę lub przekształcenie, czy też spowodowanie ustania lub ich ograniczenie⁶⁷. Prawo podatkowe nie stanowi bezcelowej ingerencji w prawo własności obywateli, lecz jest wyrazem dbania o nich, ponieważ odnoszą oni korzyści z realizowania przez państwo zadań publicznych. Nadto uważam, że funkcjonowanie systemu podatkowego jest wyrazem realizacji art. 1 Konstytucji RP, albowiem dzięki środkom pochodzącym z danin publicznych, władze są w stanie dbać o dobro wspólne. To, że prawo podatkowe charakteryzuje się przymusowością wynika – moim zdaniem – z tego, że obywatele są niezdolni do dobrowolnego przeznaczania części aktywów swojego majątku na cele społeczne, a więc potrzeba instytucji, które będą wspierały zadania wynikające z umowy społecznej⁶⁸. Rozważania na temat funkcji oraz celu prawa podatkowego dowodzą, że wierzytelność publicznoprawna winna być chroniona, albowiem jej realizacja sprzyja wykonywaniu przez państwo jego zadań. Podejmowanie przez wierzyciela publicznoprawnego prób zaspokojenia się, jest wyrazem troski o obywateli oraz o ich dobro wspólne, gdyż realizacja zdań publicznych ma przecież służyć wszystkim obywatelom. Niesankcjonowana nieuczciwość dłużnika podatkowego stanowi przykład unikania opodatkowania, a biorąc pod uwagę naturę ludzką, prowadzi do rozpowszechnienia takiego zachowania i tym samym przyczynia się do znacznego zmniejszenia wpływów do budżetu.

Skarga pauliańska a Ordynacja podatkowa

Analizując zagadnienie będące przedmiotem opracowania może nasunąć się pytanie, czy nie byłoby słuszne unormowanie skargi pauliańskiej w Ordynacji podatkowej, poprzez umieszczenie w niej przepisów identycznych do art. 527–534 k.c. Wprowadzenie tej instytucji do przepisów regulujących

⁶⁵ Zob. S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2009, s. 24.

⁶⁶ *Ibidem*.

⁶⁷ Zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 6, Warszawa 2011, s. 270–273.

⁶⁸ Zob. J.J. Rousseau, *Umowa Społeczna*, wyd. 5, Kęty 2007, s. 18–20.

postępowanie podatkowe mogłoby się przyczynić do ujednoczenia doktryny i położyłoby kres sporom dotyczącym możliwości zastosowania *actio pauliana* do ochrony wierzytelności publicznoprawnych. Uważam jednak, że na postawione pytanie należy odpowiedzieć przecząco. Moim zdaniem wprowadzenie skargi pauliańskiej do Ordynacji podatkowej i uznanie, że instytucja ta stanowi część postępowania podatkowego, dałoby organom podatkowym zbyt szeroki wachlarz możliwości, co doprowadziłoby do arbitralnego decydowania o skuteczności czynności prawnych oraz nadałoby organowi podatkowemu kompetencje sądu cywilnego – przy jednoczesnym zainteresowaniu rozstrzygnięciem sprawy. Taka sytuacja godziłaby w zasadę wyrażoną w rzymskiej paremii *nemo est iudex in propria causa*, której celem jest stanie na straży sprawiedliwości rozstrzygnięć. Podobne stanowisko zostało również wyrażone w wielokrotnie już przywoływanym wyroku SN z dnia 28 października 2010 r., w którym Sąd stwierdził, że nieprzyznanie organowi podatkowemu uprawnienia do ubezskuteczenia czynności prawnych jest usprawiedliwione i zasadne z punktu widzenia porządku konstytucyjnego, bowiem w przeciwnym wypadku organy posiadałyby kompetencje niezawisłych sądów⁶⁹. Powyższe nie jest jedynym uzasadnieniem niedopuszczalności unormowania skargi pauliańskiej w Ordynacji podatkowej. Taka regulacja bowiem – gdyby, podobnie jak w Kodeksie cywilnym, uprawnionym do rozstrzygnięcia był sąd powszechny – godziłoby w zasadę wywiedzioną z § 4 ust. 1 Zasad techniki prawodawczej⁷⁰, zgodnie z którymi ustawa nie może powtarzać przepisów zamieszczonych w innych ustawach. Przepis ten dotyczy tzw. powtórzeń zewnętrznych, czyli tych dokonanych w różnych ustawach, polegających na zamieszczeniu przepisu w takim samym kształcie słownym w kilku aktach normatywnych⁷¹. Za niesłuszne uważam również umieszczenie w Ordynacji podatkowej przepisów regulujących *quasi* skargę pauliańską. Mam tu na myśli *actio pauliana* w zmienionym kształcie, np. pozbawioną domniemań, poszerzającą zakres obligatoryjnych przesłanek czy też przewidującą krótszy termin zawity. Wskazane możliwe zmiany pozbawiałyby tak naprawdę skargę pauliańską jej szczególnego charakteru, łączącego wystarczającą ochronę wierzyciela z dostatecznym usankcjonowaniem nieuczciwości dłużnika i osoby trzeciej. Każdy kierunek zmiany byłby nieuzasadniony. Ułatwienia dla wierzyciela publicznoprawnego stanowiłyby nadmierną ingerencję w prawa

⁶⁹ Zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 października 2010 r., II CSK 227/10, LEX nr 672686.

⁷⁰ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. 2016.283).

⁷¹ Zob. S. Wrótkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej z dnia 2 czerwca 2002 r.*, wyd. 2, Warszawa 2012, s. 34.

majątkowe obywateli, natomiast utrudnienia – na przykład poprzez usunięcie domniemania świadomości lub wiedzy – czyniłoby *actio pauliana* zbyt trudną w zastosowaniu.

Powyższe rozważania, dotyczące umieszczenia w Ordynacji podatkowej przepisów regulujących skargę pauliańską, wskazują jednoznacznie, że takie działanie ustawodawcy nie byłoby właściwe. Dlatego też należy się zastanowić, czy nie słuszne jest umieszczenie w Ordynacji podatkowej przepisów odsyłających do instytucji unormowanej w art. 527 i n. Kodeksu cywilnego. Taki zabieg legislacyjny mógłby ostatecznie rozjaśnić wszelkie wątpliwości co do zasadności stosowania skargi pauliańskiej do ochrony wierzytelności publicznoprawnych. Kwestia ta również była przedmiotem rozważań Sądu Najwyższego, który w uchwale z dnia 12 marca 2003 r. uznał, że nie jest wymagane istnienie przepisu szczególnego, wyraźnie przewidującego możliwość postąpienia się przez wierzyciela publicznoprawnego instrumentem prawa cywilnego w celu wyeliminowania skutków nieuczciwości dłużnika podatkowego⁷². Zdaniem Sądu, jeżeli wierzyciel publicznoprawny w ogóle nie ma możliwości wykorzystania drogi postępowania administracyjnego, to nie powinno mu się ograniczać drogi sądowej tylko dlatego, że celem jest ochrona wierzytelności publicznoprawnej⁷³. Uważam, że powyższe stanowisko jest słuszne oraz podzielam wspomniane wcześniej stwierdzenie SN, iż niektóre instytucje prawa cywilnego – w tym skarga pauliańska – stanowią wyraz podstawowych zasad porządku prawnego oraz przenikają cały system prawa⁷⁴. W mojej opinii nie jest zasadne umieszczanie przepisów odsyłających do *actio pauliana*, albowiem nie można wykluczyć potrzeby zastosowania również innych – istniejących obecnie lub w przyszłości – instytucji prawa cywilnego, do których należałoby również odesłać. Przyjęcie takich rozwiązań może prowadzić do interpretacji, że instytucje, do których nie odesłano, nie będą mieć zastosowania.

Jak już zostało nadmienione w przypadku nieuczciwego działania dłużnika podatkowego, na które nie ma remedium w Ordynacji podatkowej, wierzyciel publicznoprawny zmuszony jest korzystać ze skargi pauliańskiej dla ochrony interesu publicznego i w tym celu oczekiwać na rozstrzygnięcie sądu powszechnego, bowiem w tym sporze oba podmioty są równorzędne względem siebie. Skarga pauliańska, jako instrument prawa cywilnego, bezsprzecznie chroni wszystkich wierzycieli niezależnie od źródła powstania ich wierzytelności.

⁷² Zob. uchwała Sądu Najwyższego w składzie 7 sędziów z dnia 12 marca 2003 r., III CZP 85/02, LEX nr 76145.

⁷³ *Ibidem*.

⁷⁴ Zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 października 2010 r., II CSK 227/10, LEX nr 672686.

Abstract

Fraudulent transfer and the defence of legal debt claim

The aim of this article is to analyze the admissibility of the *actio Pauliana* for the protection of public debts. These considerations are based mainly on judicial decisions made by common courts, the Constitutional Court as well as on the author's own observations. This article focuses on a situation where debtors intentionally lead to their insolvency and thus render it impossible for the public creditors to recover their debts. In spite of the fact that courts initially dismissed the possibility of applying the provision of the civil law to protect public debts, they changed their stance following the Constitutional Court judgment passed in 2000. Since then, the protection of public creditors has been considered to be admissible under the civil law. Such an approach was justified by turning public creditors into the subjects of the civil law. Therefore, public creditors are protected by the civil law if there are no public instruments available to them. Hence, the admissibility to apply an *actio Pauliana* in this case does not stand in opposition to the ban to use an analogy in the tax law as well as to the principle of *in dubio pro tributario* as the ban mentioned above refers to the scope of taxation, whereas the invoked principle only to the conduct of tax proceeding. Moreover, it is irrelevant that the institution of the *actio Pauliana* was not regulated in the Tax Ordinance Act as it was considered improper to repeat the provisions of the articles 527–534 of the Civil Code in the Tax Ordinance Act or to include the provisions referring to the *actio Pauliana* thereto.

Key words: the *actio Pauliana*, protection, debt, public

Streszczenie

Skarga pauliańska w ochronie wierzytelności publicznoprawnych

Celem artykułu jest analiza zagadnienia dopuszczalności zastosowania skargi pauliańskiej do ochrony wierzytelności publicznoprawnych. Rozważania opierają się głównie na badaniu orzecznictwa sądów powszechnych i Trybunału Konstytucyjnego oraz na własnych obserwacjach autora. Niniejszy artykuł omawia sytuację, w której dłużnik celowo doprowadza do swojej niewypłacalności, przez co uniemożliwia zaspokojenie się wierzyciela publicznoprawnego. Mimo, iż sądy pierwotnie odrzucały możliwość zastosowania prawa cywilnego do ochrony wierzytelności, których źródłem jest prawo publiczne, to od wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 2000 r. stanowisko w badanej sprawie uległo zmianie. Od tamtej pory uważa się, że cywilnoprawna ochrona wierzyciela publicznoprawnego jest dopuszczalna. Takie podejście uzasadnione jest uznaniem wierzyciela publicznoprawnego za podmiot prawa cywilnego, a więc w przypadku braku publicznoprawnych instrumentów przysługuje mu również ochrona cywilnoprawna. Możliwość zastosowania skargi pauliańskiej w omawianej sytuacji nie stoi w opozycji do zakazu stosowania analogii w prawie podatkowym oraz do realizacji zasady *in dubio pro tributario*, albowiem wskazany zakaz odnosi się do zakresu opodatkowania,

a przywołana zasada wyłącznie do przebiegu postępowania podatkowego. Ponadto nie ma znaczenia fakt, że instytucja skargi pauliańskiej nie została uregulowana w Ordynacji podatkowej, albowiem za niewłaściwe uznane zostało zarówno powielenie przepisów art. 527–534 Kodeksu cywilnego w Ordynacji podatkowej, jak i zamieszczenie w niej przepisów odsyłających do *actio pauliana*.

Słowa kluczowe: skarga pauliańska, ochrona, wiarytelność, publicznoprawny