

Pojęcia nieostre w ramach odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania podatkowe podatnika ze szczególnym uwzględnieniem przedsiębiorcy

Słowa kluczowe:

odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe, odpowiedzialność podatkowa osób trzecich

Istotą odpowiedzialności, zarówno w prawie cywilnym, jak i w prawie podatkowym jest zabezpieczenie wykonania wierzytelności. Odpowiedzialność należy zakresowo odróżnić od długu, gdyż dług związany jest z obowiązkiem świadczenia dłużnika, a odpowiedzialność z ewentualnym obowiązkiem pokrycia długu. Z powodu „oderwania” tych pojęć – długu i odpowiedzialności – i ustanowienia odpowiedzialności jako instytucji akcesoryjnej względem długu możliwe jest objęcie zakresem podmiotowym odpowiedzialności szerokiego kręgu osób, do których można zaliczyć także osoby trzecie, czyli niezwiązane ze stosunkiem zobowiązaniowym będącym podstawą istnienia długu¹.

Odpowiedzialność w prawie podatkowym została ukształtowana z uwagi na istnienie zobowiązania podatkowego, czyli stosunku prawnego², którym zgodnie z art. 5 Ordynacji podatkowej³ jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy podatku w wysokości, terminie oraz miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.

Odpowiedzialność w prawie podatkowym można podzielić na dwie kategorie: na odpowiedzialność za własne zobowiązania – podatnika, płatnika i inkasenta – oraz odpowiedzialność za cudze zobowiązania – następcy prawnego i enumeratywnie wskazanych w Op osób trzecich. O ile charakter odpowiedzialności pierwotnych dłużników jest sytuacją typową nie tylko w prawie podatkowym, ale także w prawie cywilnym, o tyle odpowiedzialność podatkowa zwłaszcza osób trzecich w formie i zakresie ustanowionym w Op jest sytuacją specyficzną⁴.

W prawie podatkowym zakres podmiotowy odpowiedzialności jest bardzo szeroki, gdyż obejmuje w pierwszej kolejności podatnika, płatnika i inkasenta, potem następcę

¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 267 i n.

² P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Warszawa 2004, s. 30 i n.

³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.); dalej: Op.

⁴ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 268 i n.

prawnego wymienionych podmiotów oraz wskazane w art. 111–118 Op osoby trzecie. Odpowiedzialność pierwszych trzech podmiotów jest odpowiedzialnością osobistą, niejako podstawową, gdyż każdy z nich odpowiada za swoje zobowiązanie. Natomiast odpowiedzialność osób trzecich jest instytucją szczególną, dlatego jej zakres musi być określony w przepisach prawa bardzo dokładnie. *Ratio legis* pociągnięcia do odpowiedzialności podatkowej określonych kategorii osób trzecich są istniejące pomiędzy nimi a dłużnikiem pierwotnym szczególnego rodzaju związku, najczęściej o charakterze majątkowym, gospodarczym, ale także osobistym, jak przy odpowiedzialności małżonka podatnika, a także szczególnym uprzywilejowaniem wierzycielności publicznoprawnych⁵, które nakazuje zapewnić zaspokojenie wierzyciela publicznoprawnego w stopniu jak najszerszym.

W prawie podatkowym odpowiedzialność osób trzecich ma charakter akcesoryjny, gdyż jest związana z istnieniem zobowiązania podatkowego, które nie zostało wykonane lub zostało wykonane nienależycie, a nie tylko z abstrakcyjnie wyrażonym obowiązkiem podatkowym⁶. Odpowiedzialność osoby trzeciej za zobowiązania podatkowe jest jednak oddzielona od samego zobowiązania. Nie jest ona bowiem następstwem niewykonania przez podmioty odpowiedzialne jakichkolwiek obowiązków materialnoprawnych lub procesowych wynikających z prawa podatkowego⁷.

Przepisy dotyczące odpowiedzialności przedsiębiorców jako osób trzecich za zaległości podatkowe nie są ściśle wyodrębnione w rozdziale 15 działu III Op, gdyż odpowiedzialność osób trzecich nie jest uzależniona od podziału na przedsiębiorców i pozostałe podmioty. Niektóre przepisy dotyczą tylko tej kategorii podmiotów (art. 112, 112a, 114, 115, 117 Op), jednak inne ujmują zakres podmiotowy szerzej (art. 107–109, 111, 113, 117a Op), a inne wężiej (art. 116 i 116a Op). Ustawodawca bowiem w tych przepisach zastosował wyodrębnienie nie tylko podmiotowe, określając dokładnie podmioty odpowiedzialne, ale także przedmiotowe – zakreślając granice sytuacji faktycznych i prawnych, w których określone podmioty odpowiadają jako osoby trzecie za zaległości podatkowe.

Pojęcia nieostre pojawiają się nie tylko w przepisach o odpowiedzialności podatkowej, ale również w przepisach dotyczących odpowiedzialności na gruncie cywilistycznym, gdzie zazwyczaj są wprowadzane, by zabezpieczyć pozycję wierzyciela. W prawie podatkowym jest inaczej, gdyż wierzyciel podatkowopravny jest związany ustawą, nie działa na zasadzie swobody umów oraz jest z natury podatkowego stosunku prawnego jego stroną silniejszą. Stąd pojęcia nieostre nie powinny jednoznacznie chronić i wzmacniać jego pozycji przy omawianej instytucji, tylko właśnie z przedstawionych powodów

⁵ *Ibidem*, s. 269.

⁶ *Ibidem*, s. 280.

⁷ *Ibidem*, s. 267 i n.

równoważyć stosunki zobowiązaniowe pomiędzy organem podatkowym a osobą trzecią. Przy analizie elementów elastyczności tekstu prawnego w prawie podatkowym nasuwa się pytanie, czy nie dochodzi do sprzeczności z zasadą *nullum tributum sine lege*, zakładającą niemożność objęcia obowiązkiem podatkowym bez wyraźnego jego ustanowienia w przepisie prawnym rangi ustawy. Pojęcia nieostre, uelastyczniając prawo, jednocześnie zwiększają niepewność prawną. Od praktyki stosowania prawa, dopasowanej do charakteru konkretnej instytucji prawnej, zależy, czy elastyczne prawo będzie tworzyło dalsze niebezpieczeństwa w postaci braku pewności prawa.

Przedsiębiorca musi działać na rynku zgodnie z obowiązującym prawem zakładającym w art. 22 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej⁸ swobodę działalności gospodarczej, której ograniczenie może nastąpić tylko na podstawie ustawy i ze względu na ważny interes publiczny. Jakie jest zatem uzasadnienie odpowiedzialności przedsiębiorcy za „nieswoje” zobowiązania podatkowe, czyli odpowiedzialności podatkowej jako osoby trzeciej?

Należy się także zastanowić, czy regulacje dotyczące odpowiedzialności osób trzecich – przedsiębiorców – za zobowiązania podatkowe nie są zbyt rygorystyczne.

Przedsiębiorcy (także oczywiście w rozumieniu Op, szczególnie w związku z jej art. 3 pkt 9) to kategoria wewnątrznie zróżnicowana. Nie sposób mówić o zakresie i zasadach odpowiedzialności podatkowej przedsiębiorców jako osób trzecich bez wyjaśnienia tego wewnętrznego zróżnicowania.

Przedsiębiorcami mogą być: osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym ustawa przyznaje zdolność prawną. Osoby fizyczne odpowiadają zazwyczaj za zobowiązania prawne osobiście – całym swoim majątkiem. Osoby prawne i jednostki organizacyjne odpowiadają co do zasady całym swoim majątkiem, a nie majątkiem osób wchodzących w skład jej organów. Rozróżnienie to ma szerokie implikacje praktyczne między innymi w kontekście instytucji odpowiedzialności, w tym odpowiedzialności podatkowej osób trzecich.

Pojęcia nieostre występujące w przepisach normujących odpowiedzialność podatkową osób trzecich, a dotyczące wyłącznie lub także przedsiębiorców, można podzielić na te, które ograniczają odpowiedzialność osoby trzeciej, oraz te, które preferują cel fiskalny i chronią interes wierzyciela publicznoprawnego.

Przesłanką aktualizującą egzekucję z majątku odpowiedzialnej osoby trzeciej jest bezskuteczność egzekucji – w całości lub w części – prowadzonej z majątku podatnika. Przesłanka bezskuteczności egzekucji w całości lub w części pojawia się w przepisach rozdziału 15 działu III dwukrotnie⁹ – w art. 108 § 4 i w art. 116 § 1.

⁸ Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 83 ze zm.); dalej: Konstytucja RP.

⁹ Nie należy jednak, jakby mogło się wydawać, uznawać tych przesłanek za tożsame. Jak słusznie przyjmuje się w orzecznictwie, norma z art. 108 § 4 Op nie stanowi odpowiednika normy z art. 116 § 1 Op

Artykuł 108 § 4 Op wprowadza przesłankę wszczęcia postępowania egzekucyjnego¹⁰, lecz nie uzależnia wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej od jej zaistnienia¹¹. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej bez zaistnienia przesłanki bezskuteczności egzekucji w całości lub w części nie może zostać wykonana, ale może zostać wydana¹². Jest to przepis ogólny o odpowiedzialności osób trzecich, zatem zasadniczo ich wszystkich dotyczy omawiana przesłanka.

Artykuł 116 § 1 Op zawiera natomiast przesłankę wydania decyzji o odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej lub spółki kapitałowej w organizacji. Z uwagi na fakt, że członkowie zarządu nie mają statusu przedsiębiorcy, dalsze omawianie art. 116 Op wykracza poza ramy niniejszej pracy.

Ze względu na nieostrość znaczeniową omawianej przesłanki nie jest jasne, kiedy organ egzekucyjny będzie mógł stwierdzić bezskuteczność egzekucji na majątku podatnika w części uzasadniającej rozpoczęcie egzekucji z majątku osoby trzeciej.

Orzecznictwo jest w tej kwestii bogate. Za bezskuteczną należy uznać egzekucję, co do której nie ma żadnych wątpliwości, że nie zachodzi możliwość zaspokojenia egzekwowanej wierzytelności z jakiegokolwiek części majątku podatnika¹³. Wyrok ten traktuje jednak tylko o bezskuteczności egzekucji z majątku podatnika w całości. W powołanym orzeczeniu jest mowa także o konieczności wydania formalnego aktu organu egzekucyjnego o bezskuteczności egzekucji, gdyż tylko taka forma pełni funkcję ochronną wobec osoby trzeciej.

By mówić o bezskutecznej egzekucji, musi być ona prowadzona z całego majątku dłużnika podatkowego i z wykorzystaniem różnych sposobów prowadzenia egzekucji¹⁴, a nawet wyczerpywać wszystkie możliwe jej sposoby¹⁵. Organ egzekucyjny nie może mieć żadnych wątpliwości¹⁶ co do niemożności uzyskania zaspokojenia egzekwowanej wierzytelności z majątku dłużnika pierwotnego i takie stanowisko organu egzekucyjnego powinno zostać dokładnie wyrażone w postanowieniu o umorzeniu postępowania egzekucyjnego¹⁷.

(wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 listopada 2008 r., I SA/Łd 1113/08, LEX nr 518967), gdyż należy odróżnić funkcje, jakie spełnia przesłanka bezskuteczności egzekucji w całości lub w części w obu przepisach. Przepisy art. 108 § 4 i art. 116 § 1 Op nie statuuje jednak różnych znaczeń tego samego zwrotu. Ich odmiennosc ma charakter funkcjonalny, dotyczą bowiem innego rodzaju postępowań – w art. 108 § 4 postępowania egzekucyjnego, a w art. 116 § 1 postępowania podatkowego.

¹⁰ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 października 2007 r., (I SA/Gl 366/07), LEX 390799.

¹¹ Wyrok WSA z Lublinie z dnia 26 października 2007 r., (I SA/Lu 479/07), LEX 314975.

¹² Wyrok I SA/Łd 1113/08.

¹³ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 sierpnia 2008 r., (I SA/Sz 192/08), LEX 490121.

¹⁴ Wyrok I SA/Sz 192/08.

¹⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 stycznia 2007 r., (III SA/Wa 2056/06), 205765.

¹⁶ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak [i in.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Wrocław 2010, s. 536.

¹⁷ Wyrok III SA/Wa 2056/06.

Ponieważ żadne przepisy nie wyjaśniają pojęcia egzekucji bezskutecznej w całości lub w części, należy sięgnąć do znaczenia języka ogólnego¹⁸. Zgodnie z nim egzekucją jest przymusowe ściągnięcie należności skarbowych lub długów przysądzonych wierzycielowi¹⁹. Znamienne jest, że w orzecznictwie dużo częściej można znaleźć wyjaśnienie bezskuteczności egzekucji w całości niż w części, a właśnie to drugie sformułowanie budzi więcej interpretacyjnych wątpliwości. Z analizy dorobku judykatury można wywnioskować, że egzekucja jest bezskuteczna w części, gdy pomimo prowadzenia jej na całym majątku dłużnika przy wykorzystaniu wszystkich sposobów egzekucji²⁰, wierzyciel został zaspokojony tylko w części i dalsza egzekucja z jego majątku byłaby niecelowa. Ważne jest także, by ta nieskuteczność miała charakter trwały²¹.

Nie jest natomiast wystarczającym do uznania egzekucji za częściowo bezskuteczną stwierdzenie w postanowieniu organu egzekucyjnego częściowej bezskuteczności egzekucji bez dokładnego wskazania nieskutecznych w danym przypadku środków egzekucyjnych. Generalne stwierdzenie bezskuteczności nie wyczerpuje przesłanek bezskutecznej egzekucji w całości ani w części²². Zgodnie z uchwałą 7 sędziów NSA z dnia 8 grudnia 2008 r.²³ stwierdzenie bezskuteczności egzekucji jest możliwe na podstawie każdego prawnie dopuszczalnego dowodu.

Judykatura, mimo że nieczęsto traktuje o bezskuteczności egzekucji w części, jest zgodna co do tego, że musi być ona przez organ egzekucyjny udowodniona i że nie można jej domniemywać. Takie stanowisko ma na celu ochronę słabszej strony stosunku prawnego, jaką względem wierzyciela podatkowego i organu egzekucyjnego jest osoba trzecia. Inne stanowisko godziłoby nadmiernie w wolność gospodarczą i prawo własności.

Przesłanka bezskuteczności egzekucji w całości lub w części jest wyrazem subsidiarności odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, jednak z uwagi na możliwość uruchomienia egzekucji na majątku osoby trzeciej przy wystąpieniu jedynie częściowej bezskuteczności egzekucji na majątku podatnika, wydaje się, że jest ona przede wszystkim emanacją podstawowego celu prawa podatkowego – celu fiskalnego. Rolę ochronną osób trzecich przyjęła w związku z interpretacją tej przesłanki judykatura, formułując restrykcyjne przesłanki stwierdzania bezskuteczności egzekucji. Brak takiej stwarzałby stan niepewności prawnej w stopniu znacznie przewyższającym konieczność i zasadę demokratycznego państwa prawnego.

¹⁸ Wyrok III SA/Wa 2056/06.

¹⁹ M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. I, Warszawa 1998, s. 485.

²⁰ Podobnie wyroki: SN z dnia 11 maja 2006 r., (I UK 271/2005), OSNP 2007, nr 9–10 poz. 142; NSA z dnia 27 lutego 2007 r., (I FSK 46/06), LEX 302875; WSA w Warszawie z dnia 1 sierpnia 2007 r., (III SA/Wa 176/07), LEX 277945.

²¹ Wyrok I SA/GI 366/07.

²² Wyrok I SA/GI 366/07.

²³ Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 8 grudnia 2008 r., (II FPS 6/08), ONSAiWSA 2009, nr 2, poz. 19.

Stałe współdziałanie z podatnikiem w prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz osiąganie z tej współpracy korzyści są przesłankami odpowiedzialności za zaległości podatkowe członka rodziny podatnika.

Członek rodziny podatnika stałe współdziałający z podatnikiem w wykonywaniu działalności gospodarczej może być uznany za przedsiębiorcę w rozumieniu Op, gdy korzyści uzyskiwane przez niego będą spełniać przesłanki zarobku. Ponieważ członkami rodziny mogą być jedynie osoby fizyczne, to tylko ta kategoria przedsiębiorców będzie objęta hipotezą art. 111 Op. Bycie przedsiębiorcą jest istotne o tyle dla odpowiedzialnego członka rodziny oraz dla organu podatkowego i egzekucyjnego, że ciąży na nim odpowiedzialność osobista, tzn. całym swoim majątkiem, w skład którego wchodzi także zyski z prowadzonej przez członka rodziny działalności gospodarczej. Dookreślenie wymienionych przesłanek jest bardzo istotne, gdyż ich niejasna formuła może pośrednio wpływać destabilizująco na działalność gospodarczą odpowiedzialnej osoby trzeciej.

Przesłanka stałego współdziałania z podatnikiem w wykonywaniu przez niego działalności gospodarczej nie została wyjaśniona w przepisach Op, ubogie w tej kwestii jest także orzecznictwo. NSA²⁴ uznał współkierowanie zakładem rzemieślniczym przez syna podatnika za wyczerpujące znamiona stałego współdziałania w wykonywaniu przez podatnika działalności gospodarczej.

Pewne jest, że stałe współdziałanie musi odznaczać się cechą ciągłości, a nie sporadycznością i dorywczością. Doktryna nie jest zgodna, czy stałe współdziałanie może opierać się na zinstytucjonalizowanych i ujętych w ramy prawne formach, jak umowa o pracę, umowa o dzieło czy umowa zlecenia. Większość autorów przy milczeniu przepisu na ten temat opowiada się za niemożnością uznania²⁵ zinstytucjonalizowanego działania za przejaw stałego współdziałania z art. 111 § 1 Op, jednak pojawiają się także głosy przeciwne²⁶. Z uwagi na przewagę głosów krytycznych oraz ich uzasadnienie logiczne należy podzielić głosy nieuznające zinstytucjonalizowanych form współdziałania za przejaw stałego współdziałania. Inna interpretacja byłaby interpretacją rozszerzającą, której przy przepisach ustanawiających po pierwsze obowiązek, a po drugie wyjątek od ogólnych reguł odpowiedzialności za długi, zastosować nie wolno. Ponadto zinstytucjonalizowana forma współdziałania podmiotów jest w większości przypadków objęta obowiązkiem podatkowym, zatem nie ma uzasadnienia dla objęcia takich podmiotów, którzy i tak są podatnikami, jeszcze odpowiedzialnością za cudze długi podatkowe.

²⁴ Wyrok NSA z dnia 15 lutego 1984 r., SA/Wr 41/84, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1992, nr 2, poz. 48.

²⁵ Na przykład: R. Dowgier, *Komentarz do art. 111 ustawy – Ordynacja podatkowa*, LEX 2011; A. Kaźmierczyk (red.), *Ordynacja podatkowa. Źródła i wykładnia prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 113; S. Babiaryz, [w:] S. Babiaryz [i in.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 576.

²⁶ Na przykład: I. Krawczyk, *Odpowiedzialność członków rodziny podatnika. Komentarz praktyczny*, ABC, nr 71010.

Z powodu braku wymogu zinstytucjonalizowanych podstaw do uznania współpracy członków rodziny za stałe współdziałanie, przesłanka ta pełni dla nich niewątpliwie funkcję ochronną, gdyż to na organie podatkowym spoczywa ciężar dowodowy w tym zakresie. Jest to powodowane, po pierwsze, wyjątkowym charakterem odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe, a po drugie, pozafiskalnym celem prawa podatkowego – celem społecznym. Wymóg, by współdziałanie z podatnikiem miało charakter stały powoduje dodatkowe utrudnienie dowodowe dla organów podatkowych, gdyż w przypadku braku zinstytucjonalizowania współpracy ona sama jest bardzo trudna do udowodnienia, nie mówiąc już o wykazaniu cechy stałości. Przesłanka ta jest wyrazem zasady proporcjonalności pomiędzy celami fiskalnymi i zabezpieczeniem roszczeń Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego a ochroną słabszej strony stosunku prawnego.

Stale współdziałanie członka rodziny z podatnikiem w prowadzonej przez niego działalności gospodarczej nie wystarczy, by uznać odpowiedzialność takiej osoby trzeciej za zaległości podatkowe, jeżeli członek rodziny nie odnosił korzyści z takiego współdziałania. Przesłanka odnoszenia korzyści ze stałego współdziałania z podatnikiem nie tylko warunkuje powstanie odpowiedzialności podatkowej członka rodziny podatnika, ale także wyznacza granice tej odpowiedzialności, gdyż członek rodziny podatnika odpowiada całym swoim majątkiem tylko do wysokości odniesionych korzyści (art. 111 § 5 pkt 1 Op). Wyrok NSA z 1984 r. uznaje za korzyści ze stałego współdziałania wynagrodzenie z tytułu pracy w zakładzie ojca, jak również zakup przedmiotów ruchomych dużej wartości. Warto powtórzyć, że takie wynagrodzenie nie może być wypłacane na podstawie jakiegokolwiek z umów nazwanych prawa prywatnego (m.in.: umowy o pracę, o dzieło, zlecenia)²⁷.

Mimo że ustawodawca wprost nie określa, o jakiego rodzaju korzyści chodzi, doktryna stoi na stanowisku, że chodzi o wszelkie przysporzenia majątkowe²⁸, gdyż wynika to pośrednio z treści art. 111 § 5 pkt 1 Op²⁹ ustanawiającego granicę odpowiedzialności do wysokości odniesionych korzyści³⁰. W praktyce największe trudności sprawia organom podatkowym ustalenie wartości korzyści majątkowych wyrażonych w formie innej niż pieniężna. Op nie wskazuje na zasady ustalania takich wartości³¹, dlatego organ podatkowy zmuszony jest albo do jej oszacowania³², albo do określenia tej wartości

²⁷ R. Dowgier, *op. cit.*

²⁸ S. Babiarz, *op. cit.*, s. 577.

²⁹ Na przykład: I. Krawczyk, *op. cit.*

³⁰ Tylko korzyści materialne, chociaż niekoniecznie wyrażone w pieniądzu, dają się przedstawić w formie wartości liczbowej, ponad którą członek rodziny podatnika nie odpowiada. Oprócz pieniędzy takimi korzyściami mogą być: utrzymanie, zapewnienie mieszkania czy innego typu usługi świadczone na rzecz członka rodziny podatnika, byleby dało się wartość tych usług wyrazić w pieniądzu.

³¹ A. Kaźmierczyk (red.), *op. cit.*, s. 113.

³² *Ibidem*, s. 112.

w sposób ścisły lub jak najdokładniejszy³³. Ten drugi pogląd wydaje się właściwszy z uwagi na wyjątkowość regulacji prawnej dotyczącej odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe, a także w uwagi na fakt, że członek rodziny odpowiada do wysokości osiągniętych korzyści, zatem jej ustalenie jedynie na drodze oszacowania przez organy podatkowe godzić może w prawo własności w sposób zbyt daleko idący. Należałoby przyjąć możliwość posłużenia się oszacowaniem tylko w bardzo wyjątkowych i trudnych przypadkach, gdzie niewątpliwie mamy do czynienia z czerpaniem korzyści, ale wartość tych korzyści jest niemożliwa do precyzyjnego ustalenia.

W sukurs wierzycielowi publicznoprawnemu, za którego działa organ podatkowy, przychodzi ustawodawca, formułując przesłankę osiągnięcia korzyści. Jeżeli przyjąć rozumienie tego pojęcia jako wszelkie przysporzenia majątkowe, to jego zakres jest niezwykle szeroki. Inną kwestią jest ciężar dowodowy, który spoczywa na organach podatkowych.

Przedsiębiorca jako osoba trzecia może odpowiadać za zaległości podatkowe, jeżeli nabędzie od podatnika przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa (art. 112 Op³⁴). Nabycie przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest zatem przesłanką odpowiedzialności osoby trzeciej. Przepis art. 112 Op adresowany jest tylko do przedsiębiorców, gdyż nabywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, nawet jeżeli dotychczas nie prowadził działalności gospodarczej, z chwilą nabycia tych składników uzyskuje taki status. Nabyć przedsiębiorstwo może zarówno osoba fizyczna, jak i osoba prawna oraz jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej.

Niezbędne jest zatem ustalenie prawidłowego rozumienia pojęcia zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Jest to istotne także z punktu widzenia ograniczenia odpowiedzialności nabywcy zorganizowanej części przedsiębiorstwa do jej wartości³⁵. Jakie składniki przedsiębiorstwa można zatem uznać za jego zorganizowaną część?

Pojęcie przedsiębiorstwa należy rozumieć zgodnie z art. 55¹ Kodeksu cywilnego³⁶, czyli obejmuje swym zakresem tylko aktywa. Pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie zostało zdefiniowane ani w Kc, ani w Op³⁷. Z powodu braku definicji usta-

³³ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak [i in.], *op. cit.*, s. 516.

³⁴ Nabywca odpowiada osobiście i solidarnie z podatnikiem za zaległości podatkowe związane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, np. w podatku od towarów i usług, podatku dochodowym, podatku od nieruchomości (A. Kaźmierczyk (red.), *op. cit.*, s. 114).

³⁵ Za wartość w chwili zbycia przyjmuje się cenę rynkową majątku w chwili jego zbycia, a nie kwotę należną za przedmiot transakcji (*Ibidem*, s. 115).

³⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.).

³⁷ W art. 5a pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.; dalej: updof), w art. 4a pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.; dalej: updop) oraz w art. 2 pkt 27e ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) znajdują się definicje ustawowe omawianego pojęcia, jednak, po pierwsze, obejmują one swym zakresem także zobowiązania, co jest sprzeczne z definicją przedsiębiorstwa z art. 55¹ KC stosowanej na potrzeby art. 112 Op, a po drugie, zgodnie z wykładnią systemową wewnętrzną, przepisy zawarte w ustawach szczegółowego prawa podatkowego stosuje się wyłącznie do podatków, których one dotyczą (R. Mastalski, [w:] B. Adamiak [i in.], *op. cit.*, s. 516).

wowej zorganizowanej części przedsiębiorstwa w Op judykatura wykazywała i wykazuje w swych orzeczeniach cechy, jakie powinien zawierać zespół składników przedsiębiorstwa, by móc być uznanym za zorganizowaną część przedsiębiorstwa. NSA wypowiedział się, że zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa na potrzeby Op jest „część zespołu składników materialnych i niematerialnych podporządkowanych formom organizacyjnym i przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych”³⁸, a także „część mienia przedsiębiorstwa posiadająca potencjalną zdolność do niezależnego działania gospodarczego jako samodzielnego podmiotu gospodarczego, stąd składniki materialne i niematerialne muszą umożliwić nabywcy podjęcie działalności gospodarczej w ramach odrębnego przedsiębiorstwa, np. zakładu, sklepu”³⁹.

Na podstawie dorobku orzeczniczego doktryna sformułowała definicję funkcjonalną zorganizowanej części przedsiębiorstwa na potrzeby Op. Zgodnie z tą definicją zorganizowana część przedsiębiorstwa stanowi masę majątkową będącą zespołem praw, obowiązków i rzeczy połączonych węzłem organizacyjnym, przeznaczonych do realizacji celów gospodarczych, częścią przedsiębiorstwa wyodrębnioną organizacyjnie i funkcjonalnie, istniejącą w chwili sprzedaży, składnikami umożliwiającymi nabywcy podjęcie działalności gospodarczej tylko w oparciu o nabyte składniki⁴⁰. Nie zmienia to jednak faktu, że wymienione elementy są jedynie pewną podstawową konstrukcją, na której powinny bazować podmioty stosujące prawo, oceniając *ad hoc*, czy dana masa majątkowa spełnia wymogi zorganizowanej części przedsiębiorstwa na potrzeby art. 112 Op⁴¹.

Dzięki bogatemu dorobkowi doktryny i orzecznictwa pojęcie nieostre, jakim jest zorganizowana część przedsiębiorstwa, nie stwarza dużych problemów w praktyce stosowania Op. Fakt, że w jego zakres nie wchodzi zobowiązania nabywanej masy majątkowej, działa *in plus* dla nabywcy jako potencjalnej osoby trzeciej. Sytuacja przeciwna byłaby wyrazem nadmiernej ingerencji ustawodawcy w prawo własności i mogłaby wpływać ograniczająco na działalność gospodarczą.

Pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa pojawia się także w art. 117 Op, gdzie stanowi przesłankę wyłączenia zastosowania tego artykułu. Dlaczego zatem ustawodawca zastosował pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa w jednym miejscu tego samego rozdziału jako przesłankę odpowiedzialności (art. 112 Op), a w drugim jako przesłankę wyłączenia spod odpowiedzialności? Czy taki zabieg prawodawczy nie godzi w zasadę jedności i spójności systemu prawa?

³⁸ Wyrok NSA z dnia 15 marca 1996 r., (SA/Lu 477/95), R. Dowgier, *Komentarz do art. 93c ustawy – Ordynacja podatkowa*, LEX 2011.

³⁹ Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 1998 r., (I SA/Gd 1097/96), *ibidem*.

⁴⁰ S. Babiarz, *op. cit.*, s. 581.

⁴¹ R. Dowgier, *Komentarz do art. 93c ...*

Wyłączenie spod odpowiedzialności podatkowej nabywcy zorganizowanej części przedsiębiorstwa byłoby w tym przypadku zabiegiem nieuzasadnionym i godzącym w wymienione w poprzednim zdaniu wartości. W art. 117 wyłączenie przejęcia zorganizowanej części przedsiębiorstwa ma uzasadnienie, gdyż co prawda podmiot przejmujący nie jest odpowiedzialny jako osoba trzecia za zaległości podatkowe przejmowanej zorganizowanej części przedsiębiorca, ale staje się podatnikiem jej zobowiązań podatkowych na podstawie art. 93c Op. Zatem w przypadku art. 117 Op cel fiskalny zostanie osiągnięty, a w przypadku wyłączenia nabycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa w art. 112 Op, ustawodawca pozostawiłby ten obszar wolnym od opodatkowania, co byłoby prostym narzędziem do obchodzenia prawa podatkowego, a przez to zabiegiem nieuzasadnionym.

Nabywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części może się jednak uwolnić od tej odpowiedzialności, jeżeli mimo zachowania należytej staranności nie mógł wiedzieć przed nabyciem o istniejących zaległościach podatkowych (art. 112 § 1 Op). Powstaje zatem pytanie, jak powinien zachować się nabywca przedsiębiorstwa, by należytej staranności dochować.

Należyta staranność jako przesłankę ogólnego prawa podatkowego należy w pierwszej kolejności interpretować według reguł wykładni systemowej wewnętrznej, czyli z uwzględnieniem instrumentów podatkowopravných zawartych w Op. O jednym z takich instrumentów stanowi sam omawiany art. 112 w § 6 ograniczający odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części do zaległości podatkowych wykazanych w zaświadczeniu, o którym mowa w art. 306g Op⁴². Błędem jednak

⁴² Spór dotyczy tego, czy zaświadczenie z art. 306g Op chroni nabywcę będącego przedsiębiorcą tylko w przypadku, gdy on sam złoży wniosek o jego wydanie, czy wystarczy, że zapozna się z zaświadczeniem wydanym na wniosek zbywcy i na jego podstawie podejmie działanie zmierzające do nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Niektórzy autorzy uważają, że chodzi tylko o tę pierwszą sytuację, gdyż wobec nabywcy-przedsiębiorcy dokonującego obrotu profesjonalnego powinno się stawiać zwiększone wymagania i ewentualne korzyści dla niego należy interpretować zawężająco (S. Babiarsz, *Komentarz do art. 112 Ordynacji podatkowej*, LexPolonica). Z drugiej strony, takie traktowanie sytuacji nabywcy-przedsiębiorcy nie znajduje uzasadnienia z uwagi na taką samą rangę prawną zarówno jednego, jak i drugiego zaświadczenia (R. Dowgier, *Komentarz do art. 112 ustawy – Ordynacja podatkowa*, LEX 2011; A. Kaźmierczyk (red.), *op. cit.*, s. 115). Ponadto warto przypomnieć o cesze wyjątkowości odpowiedzialności podatkowej osób trzecich niejednokrotnie podkreślanej przez sądy administracyjne (Na przykład wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 listopada 2009 r., (I SA/Rz 533/09), LEX 558776), która także każe przyznać osobom trzecim szeroki wachlarz uprawnień ochronnych. Należałoby także zastosować wykładnię literalną art. 112 § 6 i 7 Op, które powołują się na cały art. 306g Op, a nie tylko na jego § 1 pkt 2, pamiętając, że nakładając obowiązki na podmioty, jak również ograniczając ich uprawnienia ustawodawca winien posłużyć się ścisłymi wyrażeniami normatywnymi, a przy interpretacji takich przepisów powinno mieć miejsce zastosowanie przede wszystkim wykładni literalnej. Skoro ustawodawca w Op ustanowił instytucje zaświadczeń o zaległościach podatkowych podatnika, stawiając nacisk na zaświadczenia z art. 306g (gdyż to zaświadczenie może zostać wydane nie tylko na wniosek zbywcy, ale także na wniosek nabywcy za zgodą zbywcy), to nabywcy przedsiębiorstwa najłatwiej będzie posłużyć się właśnie nim, tym bardziej, że ustawodawca w art. 112 § 7 Op stworzył dodatkowe gwarancje zaufania do tego dokumentu w postaci 30-dniowego terminu ochronnego liczonego od dnia wydania zaświadczenia, w którym to okresie ewentualne zmiany *in minus* dla nabywcy

byłoby przyjęcie, że tylko to zaświadczenie może być przejawem należytej staranności wykazanej po stronie nabywcy, gdyż zbywający może uzyskać zaświadczenie o swoich zaległościach podatkowych także na podstawie innych przepisów Op, np. art. 306e Op⁴³. Zgodnie bowiem z podstawową zasadą postępowania dowodowego przy udowodnieniu należytej staranności nabywca przedsiębiorstwa może się posłużyć wszelkimi dopuszczalnymi przez prawo dowodami (por. art. 180 § 1 Op).

Ze względu na spory doktrynalne i orzecznicze trudno jednoznacznie stwierdzić, czy przesłanka należytej staranności działa *in plus* dla nabywcy, skoro pojawia się tak dużo rozbieżności w jej stosowaniu. Z tego też powodu, przy regulacji prawnej głęboko ingerencyjnej i wyjątkowej, jak omawiana instytucja, należałoby opowiedzieć się za stroną słabszą tego stosunku prawnego, czyli za osobą trzecią i przyjąć szeroką interpretację powyższej przesłanki. Tylko w takim rozumieniu może ona spełniać funkcję ochronną nabywcy przedsiębiorstwa lub jej zorganizowanej części i przez to znaleźć uzasadnienie występowania w tym przepisie.

Pozostawanie dwóch podmiotów w związku o charakterze rodzinnym, kapitałowym lub majątkowym albo wynikającym ze stosunku pracy jest przesłanką odpowiedzialności właściciela, samoistnego posiadacza, użytkownika wieczystego (art. 114 § 1 Op), leasingsodawcy, wynajmującego, wdzierżawiającego lub strony umowy o podobnym charakterze (art. 114 § 4) mającej za przedmiot rzecz lub prawo majątkowe oraz dzierżawcy lub użytkownika nieruchomości (art. 114a Op).

Zakres podmiotowy tego przepisu jest szeroki, gdyż obejmuje nie tylko przedsiębiorców, ale także podmioty nieprowadzące działalności gospodarczej, na co wskazuje między innymi wprowadzenie kryterium powiązań o charakterze rodzinnym. Co do przedsiębiorców, to z tego przepisu mogą odpowiadać zarówno podmioty gospodarcze będące osobami fizycznymi lub prawnymi, jak i jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej.

Odwołanie się do powiązań rodzinnym, kapitałowych, majątkowych lub wynikających ze stosunku pracy ma na celu przeciwdziałanie zjawisku uchylania się od opodatkowania przy wykorzystaniu wymienionych powiązań⁴⁴. Stąd tak ważne jest, by je określić.

w zaległościach podatkowych zbywcy nie będą brane pod uwagę w ramach odpowiedzialności na podstawie art. 112.

⁴³ Jeżeli nabywca przedsiębiorstwa działa opierając się na informacjach organu podatkowego zawartych w zaświadczeniu wydanym na podstawie art. 306e Op, to wyrazem dyskryminacji byłaby odmowa przyznania nabywcy atrybutu zachowaniu należytej staranności podczas działania na jego podstawie, gdyż zaświadczenie to ma także przymiot informacji urzędowej (R. Dowgier, *Komentarz do art. 112 ...*). Ta kwestia nie jest jednak jednolicie rozumiana zarówno przez doktrynę (inaczej np. R. Mastalski, [w:] B. Adamiak [i in.], *op. cit.*, s. 518), jak i orzecznictwo (wyroki uznające tylko zaświadczenie wydane w trybie art. 306g Op jako uwalniające nabywcę przedsiębiorstwa od odpowiedzialności podatkowej: NSA z dnia 18 czerwca 2003 r. (SA/Bd 1591/03), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2004, z. 5, poz. 97; WSA w Lublinie z dnia 27 listopada.2009 r. (I SA/Lu 576/09), LEX 558765.

⁴⁴ R. Dowgier, *Komentarz do art. 114 ustawy – Ordynacja podatkowa*, LEX 2011.

Ustawodawca wprowadzając przesłanki powiązań majątkowych, rodzinnych i kapitałowych, odwołał się do definicji tych pojęć w podatkach dochodowych. Odwołanie to jest problematyczne co najmniej z kilku powodów. Po pierwsze, w polskim systemie prawa podatkowego obowiązują dwie ustawy podatkowe, a ustawodawca nie wskazał, o którą ustawę chodzi lub czy chodzi o obie, po drugie – nie wskazał konkretnego przepisu lub przepisów, do których się odwołuje, a po trzecie, nie wszystkie z wymienionych powiązań znajdują swe odzwierciedlenie w ustawach o podatkach dochodowych⁴⁵.

Z analizy obu ustaw o podatkach dochodowych wynika, że w odniesieniu do powiązań kapitałowych chodzi o art. 11 updop i art. 25 updof. Zgodnie z tymi przepisami przez powiązania kapitałowe należy rozumieć sytuację, w której jeden z podmiotów posiada – bezpośrednio lub pośrednio – udział w kapitale innego podmiotu wynoszący co najmniej 5% (art. 11 updop) lub bierze udział w zarządzaniu innym podmiotem lub w jego kontroli (art. 25 updof). W tychże przepisach zostały sprecyzowane powiązania rodzinne; uważa się za nie małżeństwo oraz pokrewieństwo i powinowactwo do drugiego stopnia w linii prostej.

Problem pojawia się natomiast przy ocenie powiązań majątkowych, gdyż o nich nie ma mowy w żadnej z ustaw o podatku dochodowym⁴⁶. Brak ten usunęła doktryna w oparciu o orzecznictwo cywilnoprawne i analizę przepisów Ordynacji podatkowej (art. 26, art. 29 § 1, art. 93c § 2 i art. 117 w zw. z art. 97 § 1)⁴⁷. Za powiązania majątkowe należy uznać powiązania wynikające zarówno z praw, jak i obowiązków majątkowych pomiędzy podmiotami⁴⁸.

Powiązania wynikające ze stosunku pracy to natomiast takie, gdzie co najmniej jedna strona jest pracownikiem w rozumieniu przepisów Kodeksu pracy⁴⁹, zatem co najmniej jedna strona musi być osobą fizyczną, gdyż tylko ona może zgodnie z tymi przepisami uzyskać status pracownika.

Problemem w doktrynie stało się jednak określenie, czy samo istnienie powyższych powiązań wystarczy⁵⁰ do zaktualizowania się odpowiedzialności podatkowej osób trzecich na podstawie art. 114 i art. 114a Op, czy niezbędne jest istnienie powiązań ściślejszych⁵¹. Na przykład, czy już samo zawarcie umowy najmu czyni strony umowy powiązanymi majątkowo? Spór ten należy rozpatrywać z jednej strony z punktu widzenia istoty odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe, którą jest zabezpieczenie zaspokojenia wiarygodności publicznoprawnej oraz celu fiskalnego prawa podat-

⁴⁵ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak [i in.], *op. cit.*, s. 522.

⁴⁶ S. Babiarez, *op. cit.*, s. 587.

⁴⁷ *Ibidem*.

⁴⁸ A. Kaźmierczyk (red.), *op. cit.*, s. 117.

⁴⁹ Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (t.j. Dz. U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 ze zm.).

⁵⁰ Tak np. R. Mastalski, [w:] B. Adamiak [i in.], *op. cit.*, s. 522.

⁵¹ Tak A. Kaźmierczyk (red.), *op. cit.*, s. 117.

kowego, a zasadą wolności gospodarczej i wyjątkowością odpowiedzialności podatkowej osób trzecich z drugiej strony. Powstaje w związku z tym pytanie, czy wierzyciel podatkowy może bezwzględnie dążyć do zaspokojenia się z majątku osoby trzeciej? Czy przy cesze wyjątkowości omawianej odpowiedzialności i konstruowania prawa zgodnie z konstytucyjnym porządkiem, w tym przypadku głównie z poszanowaniem zasady nienaruszalności prawa własności, ustanawianie tak generalnych i nieostrych przesłanek odpowiedzialności jest właściwe? Analiza całokształtu problemu podpowiada, że nie, tzn. że potrzebne są więzy o ściślejszym charakterze.

Powyższe przesłanki warunkujące powstanie odpowiedzialności po stronie podmiotów wymienionych w art. 114 i 114a Op, są pojęciami nieostrymi, co więcej – są skonstruowane w sposób niewłaściwy ze względu na wymogi techniki prawodawczej. Jednym z takich wymogów jest niestosowanie „pustych” odesłań, jak w przypadku powiązań majątkowych. Z pojęciem powiązań rodzinnych i kapitałowych występuje mniejszy problem, gdyż odesłanie, mimo że skonstruowane niedokładnie, jest możliwe do zdefiniowania.

Zdecydowanie największym problemem staje się dookreślenie powiązań majątkowych – właśnie ze względu na brak skutecznego odesłania oraz spowodowany tym spór doktrynalny co do rozumienia tej przesłanki.

Jest to sytuacja bardzo niebezpieczna dla osób trzecich, w tym przedsiębiorców, niejasność bowiem sformułowań użytych przez prawodawcę do skonstruowania przesłanek odpowiedzialności, które nie są ponadto dookreślane jednolicie przez doktrynę i orzecznictwo, nie sprzyja osiągnięciu bezpieczeństwa i pewności prawa, czyli wiodących postulatów dla tworzenia całego prawa podatkowego. Brak jednolitego rozumienia powyższych przesłanek, głównie przesłanki powiązań majątkowych, może sprawić, że organy podatkowe, bazując na różnym orzecznictwie i poglądach doktryny, będą je wykorzystywać do osiągnięcia celów wyłącznie fiskalnych. Jest to niebezpieczne dla działalności gospodarczej, bo wiadomo, że rozwija się ona w rzeczywistości prawnej charakteryzującej się pewnością przepisów, a podlega stagnacji w sytuacji przeciwnej.

Brak jednolitości orzeczniczej i doktrynalnej w tej kwestii może prowadzić do znacznego rozszerzenia zakresu uznania administracyjnego, które przy braku skutecznych narzędzi obrony w postaci dorobku doktryny i orzecznictwa może doprowadzić do dowolności postępowania organów podatkowych niedającej się pogodzić z art. 2 Konstytucji RP.

Wszystko to prowadzi do wniosku, że ocena regulacji prawnych odpowiedzialności podatkowej przedsiębiorców jako osób trzecich musi być zróżnicowana. Dyskusyjne może być to, że nie wszystkie przepisy rozdziału 15 działu III Op są elastyczne, zatem prawodawca różnicuje możliwość odpowiadania za cudze długi podatkowe w zależności od rodzaju podmiotu występującego w określonej przepisami prawa sytuacji. Z jednej

strony ustawodawca – czyniąc zadość powszechnie formułowanym postulatowi – jednoznacznie rozstrzyga, w jakich sytuacjach i na jakich zasadach odpowiadają adresaci norm prawnych, ale z drugiej strony elementy uelastyczniające odpowiedzialność działają w niektórych przypadkach na korzyść adresata norm prawnych, zwiększając możliwości obrony jego interesów⁵².

Generalnie sposób unormowania instytucji odpowiedzialności podatkowej osób trzecich daje wyraz priorytetowości celu fiskalnego. Tylko w nielicznych przypadkach ustawodawca wyposażył osobę trzecią w pewne dodatkowe narzędzia w postaci przede wszystkim elastycznego ujęcia niektórych przesłanek, na przykład stałego współdziałania czy należytej staranności. Inne elastyczne przesłanki zostały ustanowione w sposób na tyle niejasny, że w tym zakresie nawet judykatura nie jest w stanie ujednoczyć orzecznictwa. Nieostre zwroty prawne, co do których judykatura i doktryna nie może ustalić jednolitego rozumienia, powinny być przez ustawodawcę zmienione w sposób uściślający, szczególnie gdy nieostrość i przez to niejednoznaczność powoduje zbyt dużą ingerencję w konstytucyjnie chronione wartości.

Należy unikać, zwłaszcza przy instytucji odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, jednostronnej (tylko z punktu widzenia celu fiskalnego) interpretacji prawa podatkowego, gdyż może to doprowadzić do zakłóceń w funkcjonowaniu instytucji cywilnoprawnych⁵³.

Powyższy stan prawny niewątpliwie nie sprzyja rozwojowi przedsiębiorczości w Polsce, gdyż niejasności w przepisach tak wyjątkowych powinny być po pierwsze rozwiązywane na korzyść adresata norm prawnych, a po drugie całe prawo, nie tylko podatkowe, powinno być tworzone w ramach konstytucyjnego porządku i zasad wyrażonych w ustawie zasadniczej. Z punktu widzenia omawianego tematu znaczenie mają zasady swobody gospodarczej i reguł jej ograniczania oraz zasada nienaruszalności prawa własności. Sam art. 22 Konstytucji RP stanowi o możliwości ograniczania swobody gospodarczej tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Bardzo restrykcyjne, faworyzujące interes fiskalny i niejasne przepisy dotyczące poruszanej materii są dla przedsiębiorców, bardziej niż dla innych odpowiedzialnych osób trzecich, uciążliwością tak znaczną, że mogą spowolnić gospodarkę poprzez przenoszenie inwestycji do innych krajów lub po prostu rezygnację z podejmowania samozatrudnienia. Natomiast interes publiczny należy oceniać nie doraźnie, a w dłuższej i rozszerzonej perspektywie, by nakładanie ciężarów podatkowych było równoważone rozwojem gospodarczym.

⁵² Gdy przepis zawierający pojęcia niedookreślone pozostawia „furtkę” dla działania organów podatkowych, stwarza sytuację prawnie niebezpieczną, natomiast gdy uelastycznienie przepisów ma na celu ochronę drugiej strony stosunku prawnego, m.in. osoby trzeciej, należy uznać taki zabieg za dodatkową dla niej gwarancję, w szczególności gdy orzecznictwo jednolicie rozumie zwroty nieostre.

⁵³ R. Mastalski, glosa do wyroku SN z dnia 28 czerwca 2002 r. (I CKN 841/00), OSP 2003, nr 4, s. 233.