

## Uwagi wstępne

Celem odpowiedzialności podatkowej jest ochrona porządku prawnego regulowanego systemem prawa podatkowego, a w szczególności stworzenie instytucjonalnej gwarancji przestrzegania i pełnego egzekwowania przyjętych przez ten porządek reguł prawnych, w tym przede wszystkim ochrona interesów i praw majątkowych podmiotów publicznoprawnych. Regulacja odpowiedzialności podatkowej ma istotne i bezpośrednie przełożenie na realizację funkcji fiskalnej finansów publicznych. Niewątpliwie niekwestionowanym, podstawowym zadaniem instytucji odpowiedzialności podatkowej jest efektywne i skuteczne zabezpieczenie interesów fiskalnych podmiotów publicznoprawnych, w tym zgromadzenie środków na realizację podejmowanych przez nie w interesie ogółu zadań publicznych. Instrumenty prawne, kształtujące instytucję odpowiedzialności podatkowej, służące realizacji tak sformułowanych celów, można pogrupować na instrumenty o charakterze materialnym, czyli podmiotowe – dotyczące ujęcia katalogu podmiotów ponoszących odpowiedzialność podatkową i przedmiotowe – dotyczące ukształtowania zasad odpowiedzialności podatkowej oraz instrumenty o charakterze formalnym, dotyczące procedur wdrożenia odpowiedzialności podatkowej. Przyjęcie powyższej klasyfikacji pozwala na pełne usystematyzowanie problematyki odpowiedzialności podatkowej, co leży w sferze założeń niniejszej pracy.

Instytucja odpowiedzialności podatkowej w sposób wyważony i adekwatny powinna gwarantować nie tylko prawa, będącego wierzycielem podatkowym organu publicznoprawnego, ale także regulować i jego obowiązki, będące zarazem rękojmią zachowania podstawowych praw obciążanej obowiązkami publicznoprawnymi drugiej strony stosunku odpowiedzialności podatkowej – dłużnika. Odpowiedzialność podatkowa wiąże się nierozzerwalnie z możliwością gwarantowanej przymusem państwowym, władczej ingerencji w prawo własności dłużników podatkowych. Ingerencja ta obejmuje, co szczególnie istotne, prawo własności nie tylko podmiotów odpowiadających za własne działania i zaniechania, czyli podatnika, płatnika bądź inkasenta, ale także prawo własności odpowiadających za „cudze” działania i zaniechania innych podmiotów – czyli następców prawnych oraz tzw. osób trzecich. Instytucja odpowiedzialności podatkowej rozszerza zatem znacznie krąg podmiotów odpowiedzialnych za wykonanie ciążących na podatniku zobowiązań podatkowych, a także podmiotów odpowiedzialnych za wywiązanie się przez płatnika i inkasenta z ciążących na nich obowiązków publicznoprawnych. Niejednokrotnie pociągnięcie do odpowiedzialności podatkowej następcy prawnego, czy też osoby trzeciej, stanowi jedyną możliwość wyegzekwowania świadczenia podatkowego, należnego podmiotowi publicznoprawnemu. Regulacja odpowiedzialności podatkowej za własny dług, a tym samym za własne działanie podmiotu, zobowiązanego z tytułu podatku jest nie tylko uzasadniona, ale i społecznie pożądana. Natomiast odpowiedzialność podatkowa za „cudzy” dług, a co się z tym wiąże za „cudze” działanie lub zaniechanie, już z samego założenia może budzić pejoratywne odczucia społeczne – niepo-

kój, a nawet opór. Ponadto może nasuwać wątpliwości co do zgodności z konstytucyjnie gwarantowaną ochroną prawa własności. Dlatego też niezmiernie istotne jest przekonujące, aksjologiczne uzasadnienie kreowania odpowiedzialności podatkowej w określonym stanie faktycznym i w stosunku do ściśle określonych podmiotów i wyważona oraz celowa realizacja tej odpowiedzialności. Instytucja odpowiedzialności podatkowej zmierza do udaremnienia fikcyjnych, czy też rzeczywistych przesunięć majątkowych pomiędzy podmiotami powiązаныmi rodzinnie czy też kapitałowo, ukierunkowanych na uniknięcie odpowiedzialności podatkowej, a także do zastępczej, w miarę możliwości szybkiej, realizacji obciążeń podatkowych podmiotów z różnych przyczyn, w inny sposób uchylających się od tego publicznoprawnego obowiązku. W tym aspekcie można dostrzec w instytucji odpowiedzialności podatkowej instrument ochrony przed możliwością świadomego i zamierzonego działania z pokrzywdzeniem wierzyciela podatkowego. Cel taki jest zrozumiałym i powszechnie akceptowanym uzasadnieniem ukształtowania odpowiedzialności podatkowej. Zadanie chronienia interesów i praw majątkowych podmiotów publicznoprawnych, a także realizacja zasady nieuchronności poniesienia ciężaru podatkowego, nie może budzić żadnych zastrzeżeń.

Celem pracy jest wskazanie zadań stawianych instytucji odpowiedzialności podatkowej i instrumentów prawnych, służących realizacji tychże zadań. Szczególną uwagę poświęcono stronie normatywnej ustalenia przesłanek i zakresu odpowiedzialności podatkowej oraz konsekwencjom ich zaistnienia dla podmiotów podatkowego stosunku publicznoprawnego. Rozważono powiązania i wykładnię niektórych regulacji prawnych na gruncie prawa podatkowego i innych dziedzin prawa, zwracając przy tym uwagę na zakres desygnatów znaczeniowych tożsamy w brzmieniu pojęć i poświęcono wiele miejsca kwestii właściwego stosowania, tworzących instytucję odpowiedzialności podatkowej, konstrukcji prawnych. Konstrukcje te zostały bowiem w dużej mierze zaczerpnięte z innych systemów prawa, a głównie z systemu prawa cywilnego, co implikuje niezmiernie ważki problem właściwego sposobu ich wykładni i stosowania. Przedmiotowe konstrukcje z reguły posiadają ugruntowaną i jednolitą linię interpretacji w systemach prawnych, z których się wywodzą. Niekwestionowana autonomia prawa finansowego jako odrębnego systemu prawa pociąga za sobą nakaz zbadania, czy konstrukcje te przeniesione na grunt prawa podatkowego nabierają odmiennej, swoistej treści, czy też zachowują rozumienie przyjęte w innych systemach prawa. Badanie treści przedmiotowych konstrukcji ukierunkowane być musi na cele stawiane poszczególnym normom systemu prawa podatkowego. Wiąże się z tym pośrednio konieczność ustalenia związków znaczeniowych konstrukcji prawa podatkowego z odpowiadającymi im nazwą konstrukcjami innych systemów prawa i normatywna ocena tychże związków. Właściwe stosowanie prawa podatkowego wymaga zatem dokonania wykładni językowej normy prawopodatkowej, a następnie modyfikacji jej wyników w kontekście wykładni systemowej, a nie rzadko i wykładni celowościowej.

Praca niniejsza stanowi nieznacznie zmienioną wersję rozprawy doktorskiej, przygotowanej w Katedrze Prawa Finansowego Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach, ujmuje stan prawny na dzień 30 czerwca 2003 roku.