

dr Jarosław Olesiak

ORCID: 0000-0001-7450-8649

jolesiak@wpia.uni.lodz.pl

Katedra Prawa Finansowego

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Łódzki

## Przerwanie biegu terminu przedawnienia w stosunku do podatnika a zasady solidarnej odpowiedzialności osób trzecich – glosa częściowo krytyczna do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 stycznia 2023 r., III FSK 1621/21

**Słowa kluczowe:** odpowiedzialność podatkowa; osoby trzecie, przerwanie biegu terminu przedawnienia; odpowiedzialność solidarna

Głosowany wyrok dotyczy relacji zachodzących między zobowiązaniem podatkowym podatnika a zobowiązaniem osoby trzeciej ponoszącej odpowiedzialność za jego zaległości podatkowe z punktu widzenia solidarnego charakteru tej odpowiedzialności. Zasadnicze kwestie, które wyłoniły się w sprawie, ogniskują się wokół oceny zdarzenia powodującego przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz jego konsekwencji dla sytuacji prawnej osoby trzeciej. Ustanowienie odrębnej kategorii podmiotów odpowiedzialności podatkowej w postaci osób trzecich wymagało znormatywizowania powiązań występujących między różnymi rodzajami stosunków zobowiązaniowych z zakresu prawa podatkowego, a mianowicie między zobowiązaniem podatkowym i stosunkiem powstającym między organem podatkowym i osobą trzecią. W obowiązującym modelu odpowiedzialności osób trzecich powiązania te zostały ukształtowane poprzez odwołanie się do instytucji solidarności. Jako że osoba trzecia odpowiada solidarnie z podatnikiem za jego zaległości podatkowe, konieczne jest ustalenie właściwego zespołu norm prawnych regulujących solidarność w opisanym układzie podmiotowym. Przyjęty w głosowanym wyroku kierunek rozstrzygnięcia jest prawidłowy, ale argumentacja przedstawiona w uzasadnieniu skłania do polemiki.

### Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 stycznia 2023 r., III FSK 1621/21<sup>1</sup>

I. W art. 18 u.p.e.a. ustawodawca wyraźnie wskazał, że w sprawach nieuregulowanych stosuje się odpowiednio przepisy k.p.a. W tej sytuacji organ egzekucyjny, uzyskując w toku egzekucji

<sup>1</sup> LEX nr 3510238. Tezy wyroku pochodzą z uzasadnienia.

administracyjnej środka od dłużnika i rozdzielając je na poczet kilku prowadzonych postępowań egzekucyjnych, nie jest związany regulacją przewidzianą w art. 62 o.p., gdyż nie ma ona zastosowania w toku postępowania egzekucyjnego.

2. Do odpowiedzialności podatnika i osoby trzeciej nie ma zastosowania art. 372 k.c., gdyż inne są podstawy oraz zasady ich odpowiedzialności, jak również wprowadzono szczególne terminy przedawnienia odnoszące się do osoby trzeciej.

## Wprowadzenie

W sprawie zakończonej glosowanym wyrokiem wyłoniły się dwa odrębne zagadnienia prawne. Pozostają one względem siebie w pewnym związku, jednak jest to związek wynikający z odpowiedniej kwalifikacji faktów w sprawie i następnie właściwego zastosowania przepisów o solidarności zobowiązań podatkowopravných, tj. zobowiązania podatkowego i zobowiązania osoby trzeciej. Pierwsze z zagadnień odnosi się do określenia skuteczności przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w następstwie zastosowania środka egzekucyjnego wobec podatnika w sytuacji, w której pozostawał stroną różnych zobowiązań podatkowych, konieczne jest bowiem ustalenie, czy kwoty wyegzekwowane w toku postępowania egzekucyjnego mogą być zaliczone na poczet zobowiązań podatkowych o wcześniejszych terminach zapłaty. Drugie zagadnienie natomiast wiąże się z wyznaczeniem podstaw prawnych rozstrzygnięcia przez organ podatkowy i sąd administracyjny w przedmiocie skutków przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wtedy, gdy mamy do czynienia z wielością podmiotów zobowiązanych. Istota odpowiedzialności osób trzecich polega na tym, że po doręczeniu decyzji orzekającej o ich odpowiedzialności dochodzi do wykreowania nowego dłużnika, którego pozycję prawną wyznacza szereg zasad. Z faktu, iż ustawodawca ukształtował ją jako odpowiedzialność solidarną z podatnikiem, wynika potrzeba prawidłowej oceny sytuacji wszystkich dłużników solidarnych i przesądzenia tego, jak zamiona tych sytuacji wzajemnie na siebie rzutują.

## I. Istotne elementy stanu faktycznego i przebieg postępowania sądowoadministracyjnego

W stosunku do strony w 2017 r. została wydana decyzja orzekająca o jej odpowiedzialności jako osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Decyzja ta stała się ostateczna w tym samym roku i na jej podstawie wszczęto postępowanie egzekucyjne. W jego toku strona skorzystała z prawa wniesienia zarzutów w sprawie egzekucji administracyjnej, powołując się na podstawę wymienioną w art. 33 ust. 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>2</sup>, tj. na nieistnienie obowiązku. Okolicznością mającą świadczyć o tym, że zaległości podatkowe spółki objęte decyzją o odpowiedzialności osoby trzeciej nie istnieją, miało być to, że zobowiązania podatkowe spółki wygasły 31 grudnia 2017 r. Organy podatkowe obu instancji stały z kolei na stanowisku, że z uwagi na zastosowanie w stosunku do spółki środków egzekucyjnych w 2013 r. doszło do przerwania biegu terminu przedawnienia. W konsekwencji wygaśnięcie zaległości wskutek przedawnienia mogło nastąpić w odpowiednich częściach 7 listopada i 24 grudnia 2018 r., organy przyjęły zatem, że decyzja orzekająca o odpowiedzialności osoby trzeciej została wydana przed upływem terminu 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstały zaległości podatkowe, a ponadto w chwili prowadzenia egzekucji z majątku osoby trzeciej zaległości w dalszym ciągu istniały.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. 2025, poz. 132), dalej: u.p.e.a.

Wobec uznania przez naczelnika urzędu skarbowego zarzutów za niezasadne i utrzymania jego postanowienia w tym przedmiocie w mocy przez dyrektora izby administracji skarbowej skarżący wniósł skargę do sądu administracyjnego, podnosząc kilka argumentów przeciwko postanowieniu organu podatkowego II instancji. Po pierwsze, skarżący wskazał, że środki wyegzekwowane z majątku spółki powinny być zaliczone na poczet zaległości spółki stosownie do art. 62 Ordynacji podatkowej<sup>3</sup>, co w jego ocenie nie nastąpiło. Po drugie, skarżący podniósł zarzut naruszenia art. 372 Kodeksu cywilnego<sup>4</sup> poprzez przyjęcie, że przerwanie biegu terminu przedawnienia wobec jednego z dłużników solidarnych przerywa bieg terminu przedawnienia wobec drugiego dłużnika solidarnego. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę, wskazując, że zastosowanie środków egzekucyjnych wobec spółki skutecznie przerwało bieg terminu przedawnienia jej zobowiązań podatkowych, co wyklucza zasadność zarzutu nieistnienia egzekwowanego obowiązku. Ponadto sąd I instancji uznał, że w sprawie nie doszło do naruszenia art. 372 k.c., bowiem w chwili zastosowania środków egzekucyjnych wobec podatnika nie doszło jeszcze do orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej. Innymi słowy, nie powstała więź solidarności dłużników, skoro solidarne zobowiązanie osoby trzeciej wykreowała decyzja z 2017 r. W skardze kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego wysunięto tożsamą argumentację. W glosowanym wyroku wyrażono w związku z tym dwa zasadnicze poglądy wymagające analizy. Po pierwsze, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie faktycznym sprawy nie może znajdować zastosowania art. 62 o.p., bowiem w świetle art. 18 u.p.e.a. w sprawach nieuregulowanych w ustawie egzekucyjnej stosuje się odpowiednio przepisy k.p.a., a nie o.p. Po drugie, Naczelny Sąd

Administracyjny przyjął, że do solidarnej odpowiedzialności osoby trzeciej z podatnikiem nie znajduje zastosowania art. 372 k.c., bowiem osoba trzecia ponosi odpowiedzialność za cudzy dług, a termin przedawnienia jej zobowiązania jest uregulowany odrębnie.

## 2. Zaliczenie środków uzyskanych w toku egzekucji i jego wpływ na odpowiedzialność osób trzecich

Przebieg postępowania sądowoadministracyjnego w sprawie wymaga odniesienia się w pierwszej kolejności do kwestii sposobu zaliczania środków uzyskanych z majątku podatnika w toku egzekucji administracyjnej i jego wpływu na skuteczność przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wynika to z faktu, iż podstawową zasadą odpowiedzialności osób trzecich jest zasada akcesoryjności odpowiedzialności<sup>5</sup>. Polega ona na tym, że osoba trzecia odpowiada wyłącznie za istniejącą zaległość podatkową<sup>6</sup>. Tym samym zaległość podatkowa z jednej strony warunkuje w ogóle dopuszczalność orzekania w stosunku do osoby trzeciej, a z drugiej strony wyznacza kwotową granicę tej odpowiedzialności. Dotyczy to również innych należności, które mogą być objęte decyzją o odpowiedzialności<sup>7</sup>.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał za niezasadne zarzuty strony co do niezaliczenia środków uzyskanych w toku egzekucji z majątku spółki na poczet zobowiązań podatkowych innych niż zobowiązanie egzekwowane. Przyjął przy tym, że art. 62 o.p. nie znajduje zastosowania w postępowaniu egzekucyjnym, ponieważ w świetle art. 18 u.p.e.a. w sprawach nieuregulowanych w tej ustawie stosuje się przepisy

<sup>5</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 286.

<sup>6</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 marca 2013 r., I SA/Gd 207/13, LEX nr 1300951.

<sup>7</sup> J. Olesiak, Ł. Pajor, *Odpowiedzialność osób trzecich za odsetki od zaległości podatkowych a ogłoszenie upadłości podatnika. Głosa do wyroku NSA z dnia 15 kwietnia 2009 r., II FSK 60/08*, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2011, nr 1, s. 92.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2025, poz. 111), dalej: o.p.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. 2024, poz. 1061), dalej: k.c.

k.p.a. O ile pogląd wykluczający zastosowanie art. 62 o.p. w odniesieniu do środków uzyskanych w ramach egzekucji jest trafny, o tyle jego uzasadnienie wymaga uwag krytycznych.

Artykuł 62 § 1 o.p. stanowi, że „jeżeli na podatniku ciąży zobowiązanie podatkowe z różnych tytułów, dokonaną wpłatę zalicza się na poczet podatku zgodnie ze wskazaniem podatnika, a w przypadku braku takiego wskazania – na poczet zobowiązania podatkowego o najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich zobowiązań podatkowych podatnika. W przypadku gdy na podatniku ciąży zobowiązanie podatkowe, których termin płatności upłynął, dokonaną wpłatę zalicza się na poczet zaległości podatkowej o najwcześniejszym terminie płatności we wskazanym przez podatnika podatku, a w przypadku braku takiego wskazania lub braku zaległości podatkowej we wskazanym podatku – na poczet zaległości podatkowej o najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich zaległości podatkowych podatnika”. Zastosowanie przywołanych reguł zaliczania wpłat na poczet różnych zobowiązań podatkowych w odniesieniu do środków uzyskanych podczas egzekucji jest niedopuszczalne nie z uwagi na brak właściwego odesłania w ustawie egzekucyjnej, ale z powodu tego, że art. 62 o.p. dotyczy wyłącznie dobrowolnych wpłat dokonywanych przez podatnika. Kwestia ta była w orzecznictwie i piśmiennictwie analizowana. Słusznie wskazywano już, że „środki uzyskane w postępowaniu egzekucyjnym prowadzonym na podstawie wystawionych tytułów wykonawczych nie są «wpłatą» w rozumieniu art. 62 § 1 o.p., dokonaną przez podatnika na konto wierzyciela, a zatem nie można do nich stosować regulacji dotyczących dobrowolnych wpłat podatnika”<sup>8</sup>. Organ podatkowy nie jest więc uprawniony do uwzględnienia zasad wynikających z art. 62 o.p., ponieważ przepis ten w ogóle nie obejmuje swym zakresem należności uzyskanych podczas stosowania środków

egzekucyjnych<sup>9</sup>. Warto nadmienić, że zaliczanie środków uzyskanych w toku egzekucji na poczet innych zobowiązań podatkowych powodowałoby, że nie mogłoby wygasnąć egzekwowane zobowiązanie podatkowe. Jego pokrycie wymagałoby albo powtórnej egzekucji, albo zaliczenia na jego poczet późniejszych wpłat z tytułu innych zobowiązań. Pojawiałby się tu swoisty paradoks, że zobowiązanie jest wyegzekwowane, ale nie zostaje pokryte. Oznacza to, że środki wyegzekwowane przez organ prowadzą do wygaśnięcia konkretnego zobowiązania podatkowego i nie mogą być zaliczone na inne zobowiązania.

Reguły wynikające z art. 62 o.p. nie mogą zatem znajdować zastosowania w takich stanach faktycznych<sup>10</sup>. Tym samym właściwe było przyjęcie przez Naczelny Sąd Administracyjny, że zastosowanie środków egzekucyjnych wobec spółki przerwało bieg terminu przedawnienia jej zobowiązań podatkowych objętych decyzją o odpowiedzialności osoby trzeciej. Co więcej, przystąpienie do egzekucji konkretnego zobowiązania i zastosowanie środków egzekucyjnych, o których podatnik był powiadomiony, zawsze przerywa bieg terminu przedawnienia tego zindywidualizowanego zobowiązania. Zasady zaliczania na poczet zaległości podatkowych środków uzyskanych w trakcie egzekucji nie mają żadnego wpływu na ocenę, czy do przerwania biegu terminu doszło. Skuteczność przerwania biegu terminu przedawnienia nie zależy zresztą w ogóle od efektywności samej egzekucji. Dla odpowiedzialności osób trzecich ma to istotne znaczenie, bowiem może przesądzać o istnieniu zaległości podatkowej, za którą w danym stanie faktycznym ponoszą one odpowiedzialność. Z punktu widzenia akcesoryjności odpowiedzialności osób trzecich zasady

<sup>8</sup> Wyrok NSA z dnia 25 marca 2021 r., III FSK 2793/21, LEX nr 3167839.

<sup>9</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 22 lipca 2020 r., I SA/OI 555/19, LEX nr 3047619.

<sup>10</sup> L. Etel [w:] *Ordynacja podatkowa*, t. I: *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 728; B. Dauter, W. Gurba [w:] S. Babiarz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, B. Dauter, W. Gurba, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2024, s. 475–476.

zaliczania zapłaty podatku i zaliczania środków uzyskanych w egzekucji mają znaczenie w kontekście istnienia zaległości podatkowych. Nie zmienia to jednak faktu, że przerwanie biegu terminu przedawnienia określonego zobowiązania w pełnym zakresie umożliwia orzekanie o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległość wynikającą z tego zobowiązania.

### 3. Solidarność zobowiązań podatkowoprawnych a przerwanie biegu terminu przedawnienia wobec jednego z podmiotów odpowiedzialnych

W glosowanym wyroku wyrażony został pogląd, że do odpowiedzialności osób trzecich nie znajduje zastosowania art. 372 k.c., zgodnie z którym przerwanie lub zawieszenie biegu przedawnienia w stosunku do jednego z dłużników solidarnych nie ma skutku wobec współdłużników. Na poparcie swojego stanowiska Naczelny Sąd Administracyjny podniósł dwa argumenty. Po pierwsze, wskazano, że osoba trzecia jest wprawdzie dłużnikiem solidarnym, ale odpowiada za cudzy dług. Po drugie, w stosunku do osób trzecich ustawodawca odrębnie określił terminy przedawnienia. Żaden z tych argumentów nie przemawia za wyłączeniem stosowania art. 372 k.c. w stosunku do zobowiązań osób trzecich do pokrycia zaległości podatkowej podatnika. Wydaje się, że w uzasadnieniu wyroku dokonano przemieszczenia dwóch odrębnych zagadnień: akcesoryjności i solidarności. Konsekwentne ich rozdzielanie pozwala na jednoznaczny konkluzję, że art. 372 k.c. znajduje zastosowanie w odniesieniu do osób trzecich jako dłużników<sup>11</sup>.

Przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powoduje, że wygaśnięcie zobowiązania odsuwa się w czasie.

Warunkuje to dopuszczalność egzekwowania w przyszłości należności wynikającej z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej wydanej przed upływem 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa. W tym sensie więc przerwanie biegu terminu odnosi skutek wobec osoby trzeciej – ale tylko z punktu widzenia istnienia przedmiotu jej odpowiedzialności (akcesoryjność). Nie odnosi ono natomiast skutku w odniesieniu do zobowiązania osoby trzeciej, które powstaje z chwilą doręczenia jej konstytutywnej decyzji podatkowej, o której mowa w art. 108 § 1 o.p., wówczas bowiem w grę wchodzi reguły solidarności zobowiązań wynikające z przepisów k.c., do stosowania których odsyła art. 91 o.p. Istota art. 372 k.c. sprowadza się do wyznaczenia następstw zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia w stosunku do różnych podmiotów odpowiedzialnych. W tej płaszczyźnie podkreślenia wymaga to, że reguły solidarności dotyczą istniejących już zobowiązań. Przed doręczeniem decyzji osobie trzeciej nie jest ona dłużnikiem – nie spoczywa na niej żadna skonkretyzowana powinność. Z chwilą, w której decyzja zostanie doręczona – istnieją obok siebie dwa różne zobowiązania: zobowiązanie podatkowe spoczywające na podatniku i zobowiązanie osoby trzeciej. Objęcie ich węzłem solidarności w żadnym wypadku nie ogranicza odrębności tych zobowiązań<sup>12</sup>, co w pełni oddaje istotę koncepcji ograniczonej więzi wspólnej<sup>13</sup>. Odrębność ta, co nie budzi wątpliwości, dotyczy reżimów przedawnienia<sup>14</sup>. Ustalenia te mają zasadnicze znaczenie dla określenia skutków przerwania (zawieszenia) biegu terminów przedawnienia. Przerwanie (zawieszenie) biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wpływa na bieg terminu przedawnienia

<sup>11</sup> Por. Ł. Pajor, *Solidarność gwarancyjna w polskim prawie podatkowym*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2022, nr 8, s. 24; J. Olesiak, *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP*, Warszawa–Łódź 2020, s. 197.

<sup>12</sup> M. Pyziak-Szafnicka [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 5: *Prawo zobowiązań – część ogólna*, red. E. Łętowska, Warszawa 2006, s. 359.

<sup>13</sup> W. Dubis [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, Warszawa 2008, s. 600–601.

<sup>14</sup> A. Pyrzyńska [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. III: *Zobowiązania – część ogólna*, red. A. Kidyba, Warszawa 2014, s. 191.

nia zobowiązania osoby trzeciej. Analogiczny wniosek należy wyprowadzić w razie przerwania (zawieszenia) biegu terminu przedawnienia zobowiązania osoby trzeciej – nie oddziałuje ono na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Zastosowaniu reguł wynikających z art. 372 k.c. nie stoi na przeszkodzie odrębność reżimów przedawnienia zobowiązań: podatnika i osoby trzeciej. Reguły te pozwalają z jednej strony na indywidualizację pozycji różnych podmiotów prawa podatkowego, a z drugiej wymagają od organów podatkowych egzekwowania należności od wszystkich podmiotów, które ponoszą już odpowiedzialność. Jedną z praktycznych konsekwencji tego stanu rzeczy jest to, że zobowiązanie podatkowe może wygasnąć przez przedawnienie, zanim dojdzie do przedawnienia zobowiązania osoby trzeciej, co uczyni decyzję o jej odpowiedzialności bezprzedmiotową<sup>15</sup>.

Z powyższych względów w orzecznictwie problematykę relacji między przerwaniem biegu terminu przedawnienia zobowiązań różnych podmiotów odpowiedzialności słusznie ujmuje się inaczej niż w glosowanym wyroku. Wskazuje się mianowicie – ale tylko w kontekście dopuszczalności orzekania o odpowiedzialności osoby trzeciej ocenianej przez pryzmat istnienia zaległości podatkowych podatnika

– że „[j]eśli nastąpiło przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika (na przykład na skutek zastosowania środka egzekucyjnego), to skutek ten odnosi się do wszystkich współdłużników solidarnych (osób trzecich), a nie tylko wobec tego podmiotu, wobec którego zastosowano środek egzekucyjny”<sup>16</sup>. Tym samym przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wobec podatnika jest skuteczne wobec osób trzecich w tym sensie, że pozwala orzekać o ich odpowiedzialności i egzekwować ich zobowiązanie – w granicach przedawnienia ich własnego zobowiązania. Skuteczność ta nie ma jednak żadnego związku z normą zawartą w art. 372 k.c. W przypadku odpowiedzialności osób trzecich funkcja tego przepisu sprowadza się do tego, że przerwanie (zawieszenie) biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie pociąga za sobą automatycznie przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania osoby trzeciej. Zasada ograniczonej więzi wspólnej nie oznacza w żadnym wypadku, że przerwanie (zawieszenie) biegu terminu przedawnienia wobec podatnika należy uznawać za niebyłe, w orzecznictwie zbyt generalnie ujmuje się więc wyłączenie stosowania art. 372 k.c. w stosunkach podatkowoprawnych<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> Wyrok NSA z dnia 31 października 2023 r., III FSK 615/23, LEX nr 3687736.

<sup>17</sup> A. Herbet [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. III: *Zobowiązania. Część ogólna (art. 353–534)*, red. M. Fras, M. Habdas, Warszawa 2018, s. 146.

<sup>15</sup> Wyrok NSA z dnia 9 listopada 2021 r., III FSK 1724/21, LEX nr 3274169.

### Abstract

**Interruption of the limitation period against the taxpayer and the principles of joint and several liability of third parties and their grounds – partially critical commentary on the judgment of the Supreme Administrative Court of 25 January 2023, III FSK 1621/21**

**Keywords:** tax liability; third parties; interruption of the limitation period; joint and several liability

*The commented judgment concerns the relationship between a taxpayer's tax liability and the liability of third parties for his tax arrears from the point of view of the joint and several nature of that liability. The fundamental issues that emerged in the case focus on the assessment of the event causing the interruption of the limitation period of the taxpayer's tax liability and its*

consequences for the legal situation of the third party. The establishment of a separate category of tax liability in the form of third parties required determination of the links that exist between different types of tax law obligation relationships, namely between the taxpayer's obligation and the relationship arising between the tax authority and the third party. In the current model of third-party liability, these links have been shaped by reference to the institution of joint and several liability. As the third party is jointly and severally liable with the taxpayers for their tax arrears, it is necessary to determine the appropriate set of legal norms regulating joint and several liability in the described arrangement.

## Bibliografia

### Literatura

- Dauter B., Gurba W. [w:] S. Babiaryz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, B. Dauter, W. Gurba, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2024.
- Dubis W. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, Warszawa 2008
- Etel L. [w:] *Ordynacja podatkowa, t. I: Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2022.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012.
- Olesiak J., *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP*, Warszawa–Łódź 2020.
- Olesiak J., Pajor Ł., *Odpowiedzialność osób trzecich za odsetki od zaległości podatkowych a ogłoszenie upadłości podatnika. Glosa do wyroku NSA z dnia 15 kwietnia 2009 r., II FSK 60/08*, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2011, nr 1.
- Pajor Ł., *Solidarność gwarancyjna w polskim prawie podatkowym*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2022, nr 8.
- Pyrzyńska A. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. III: *Zobowiązania – część ogólna*, red. A. Kidyba, Warszawa 2014.
- Pyziak-Szafnicka [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 5: *Prawo zobowiązań – część ogólna*, red. E. Łętowska, Warszawa 2006.

### Akty prawne

- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. 2024, poz. 1061).
- Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. 2025, poz. 132).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2025, poz. 111).

### Orzecznictwo

- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 marca 2013 r., I SA/Gd 207/13, LEX nr 1300951.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 22 lipca 2020 r., I SA/Ol 555/19, LEX nr 3047619.
- Wyrok NSA z dnia 25 marca 2021 r., III FSK 2793/21, LEX nr 3167839.
- Wyrok NSA z dnia 9 listopada 2021 r., III FSK 1724/21, LEX nr 3274169.
- Wyrok NSA z dnia 31 października 2023 r., III FSK 615/23, LEX nr 3687736.

