

Dr Łukasz Pajor

Uniwersytet Łódzki

ORCID: 0000-0001-7814-9727

e-mail: lpajor@wpia.uni.lodz.pl

Solidarność gwarancyjna w polskim prawie podatkowym

Joint and several liability of guarantee function under the Polish tax law

Streszczenie

Artykuł dotyczy problematyki solidarności w prawie podatkowym. Pomimo że ustawodawca posługuje się jednolitym terminem solidarności, należy wyróżnić dwie odrębne jej kategorie, tj. solidarność zobowiązań podatkowych oraz solidarność gwarancyjną. Solidarność gwarancyjna znajduje zastosowanie w przypadkach odpowiedzialności za cudzy dług. Zobowiązanie podmiotu wtórnie odpowiedzialnego jest akcesoryjne w stosunku do zobowiązania głównego. Tego rodzaju relacja nie zachodzi zaś w przypadku solidarności zobowiązań podatkowych. Należy również zauważyć, że w przypadku solidarności gwarancyjnej mamy do czynienia z wyraźną gradacją zobowiązań podatkowo-prawnych. Wskazane cechy konstrukcyjne solidarności gwarancyjnej bezpośrednio wpływają na zakres koniecznych modyfikacji przy stosowaniu przepisów Kodeksu cywilnego o zobowiązaniach solidarnych na gruncie prawa podatkowego. Celem artykułu jest naświetlenie różnic zachodzących między solidarnością zobowiązań podatkowych a solidarnością gwarancyjną oraz określenie następstw tego podziału tak o charakterze teoretycznym, jak i praktycznym

Słowa kluczowe: odpowiedzialność podatkowa, odpowiedzialność solidarna, ordynacja podatkowa

JEL: K15, K22, K34

Wprowadzenie

W wielu przypadkach przewidzianych przepisami prawa podatkowego po stronie dłużnej występuje więcej niż jeden podmiot. Pomimo istnienia wielości dłużników interes prawny, który podlega zaspokojeniu, jest jeden. Dla określenia sytuacji prawnej współdłużników podatkowych, zarówno w relacjach między nimi samymi, jak i w stosunku do wierzyciela podatkowego, ustawodawca najczęściej posługuje się instytucją solidarności.

Abstract

The article concerns the issue of joint and several liability under tax law. Although the legislator uses a uniform term of joint and several liability, two distinct categories of joint and several liability should be distinguished, i.e. joint and several liability of tax obligations and joint and several liability of guarantee function. Joint and several liability of guarantee function applies in cases of liability for someone else's debt. The liability of the secondary liable person is ancillary to the principal obligation. Such a relationship does not exist in the case of joint and several liability of tax obligations. It should also be noted that in the case of joint and several liability of guarantee function, there is a clear gradation of tax obligations. The indicated structural features of joint and several liability of guarantee function directly affect the scope of necessary modifications when applying the provisions of the Civil Code on joint and several liabilities under tax law. The objective of the article is to highlight the differences between joint and several liability of tax obligations and joint and several liability of guarantee function and to define the theoretical and practical consequences of this division.

Keywords: tax liability, joint and several liability, tax ordinance

Ordynacja podatkowa¹, tak jak i wcześniej obowiązujące akty prawne obejmujące ogólne prawo podatkowe, nie reguluje problematyki solidarności w sposób samodzielny. W art. 91 o.p. zawarto odesłanie do przepisów prawa prywatnego o zobowiązaniach solidarnych. Zgodnie z tym przepisem do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych². Kodeks cywilny³ poświęca problematyce solidarności art. 366–378. Podstawowy skutek odesłania zawartego w art. 91 o.p. wyraża się w inkorporowaniu do prawa podatkowego całego zespołu przepi-

sów Kodeksu cywilnego o zobowiązaniach solidarnych. Z oczywistych względów, które nie wymagają omówienia, przepisy Kodeksu cywilnego o solidarności należy na gruncie prawa podatkowego stosować odpowiednio⁴.

Podatkowoprawna regulacja solidarności jest bardzo lakoniczna i rodzi szereg problemów natury dogmatycznej i praktycznej (Dowgier, 2019, s. 109). Wynika to między innymi z tego, że pomimo posługiwania się przez ustawodawcę jednolitym terminem solidarności, głębsza analiza tego zagadnienia prowadzi do wniosku, że na gruncie prawa podatkowego występują dwie odrębne jej kategorie, które wymagają ścisłego rozróżnienia. Taki stan rzeczy jest zaś następstwem zróżnicowania sytuacji, w których dochodzi do powiązania zobowiązań dłużników węzłem solidarności.

Pojęcie solidarności biernej i jej źródła

Solidarność dłużników została zdefiniowana w art. 91 o.p. w zw. z art. 366 § 1 k.c. Zgodnie z tym przepisem kilku dłużników może być zobowiązanych w ten sposób, że wierzyciel może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych (solidarność dłużników). Jednocześnie — w myśl art. 91 o.p. w zw. z art. 366 § 2 k.c. — aż do zupełnego zaspokojenia wierzyciela wszyscy dłużnicy solidarni pozostają zobowiązani.

Solidarność bierna jest instytucją, która niewątpliwie służy wzmocnieniu pozycji wierzyciela podatkowego (Seer, 2015, s. 237). Każdy bowiem ze współdłużników pozostaje odpowiedzialny do czasu jego zupełnego zaspokojenia. Wywołuje ona jednak również istotne skutki, które leżą w interesie współdłużników solidarnych, chociaż występują już poza sferą podatkowoprawną (Adamczyk, 2005, s. 30). Przede wszystkim należy zwrócić uwagę na konstrukcję roszczenia regresowego przysługującego dłużnikowi solidarnemu, który spełnił świadczenie podatkowoprawne, w stosunku do pozostałych współdłużników. Zgodnie bowiem z art. 91 o.p. w zw. z art. 376 § 1 k.c., jeżeli jeden z dłużników solidarnych spełnił świadczenie, treść istniejącego między współdłużnikami stosunku prawnego rozstrzyga o tym, czy i w jakich częściach może on żądać zwrotu od współdłużników. Jeżeli z treści tego stosunku nie wynika nic innego, dłużnik, który świadczenie spełnił, może żądać zwrotu w częściach równych.

Ze względu na główny przedmiot niniejszego artykułu poza jego zakresem pozostają szczegółowe rozważania na temat samej konstrukcji solidarności, tj. czy stanowi ona więź między wieloma zobowiązaniami, czy też jest szczególnego rodzaju powiązaniem dłużników w ramach jednego stosunku podatkowoprawnego. Ustawodawca podatkowy w zależności od konkretnego przypadku posługuje się każdym z tych modeli. Zagadnienie to może mieć pewne znaczenie praktyczne (Olesiak, 2020, s. 196–197). Niezależnie jednak od zastosowanego przez ustawodawcę modelu skutki są w każdym przypadku — oczywiście w kontekście samej solidarności — tożsame.

Zgodnie z art. 91 o.p. w zw. z art. 369 k.c. zobowiązanie jest solidarne, jeżeli to wynika z ustawy lub z czynności prawnej. Regulacja ta ma trzy istotne i przenikające się nawzajem następstwa. Po pierwsze, podstawa (źródło) solidarności ma wyłącznie formalny charakter (Berek, 2016, s. 67–68). Wyklucza to zatem potrzebę poszukiwania istoty zobowiązań solidarnych i konstruowania szczegółowych przesłanek, których ziszczenie skutkowałoby powstaniem tej więzi. Po drugie, źródłem solidarności na gruncie prawa podatkowego może być wyłącznie ustawa. Po trzecie, solidarności nie można domniemywać (Dowgier, 2017a, s. 5).

Solidarność długu a solidarność odpowiedzialności

W doktrynie prawa podatkowego (Babiarz, 2019, s. 668; Mastalski, 2017, s. 477–478; Adamczyk, 2005, s. 30; Prejs, 2015, s. 111), ale również i w orzecznictwie sądów administracyjnych⁵, dokonuje się — ze względu na brzmienie art. 91 o.p. — rozróżnienia na solidarność długu i solidarność odpowiedzialności. Jednocześnie zastrzega się, że następstwem solidarności długu jest zawsze solidarność odpowiedzialności (Babiarz, 2019, s. 668; Mastalski, 2017, s. 477). Dlatego też na podstawie art. 91 o.p. należy stosować przepisy Kodeksu cywilnego o solidarności tak w odniesieniu do solidarności długu, jak i do solidarności odpowiedzialności (Dowgier, 2017b, s. 687).

Przeprowadzany na tle art. 91 o.p. podział na solidarność długu i solidarność odpowiedzialności odpowiada w pewnym zakresie występującemu na gruncie niemieckiego prawa podatkowego podziałowi na solidarność dłużników podatkowych i solidarność podmiotów odpowiedzialnych. Niemiecka Ordynacja podatkowa (*Abgabenordnung*)⁶ dokonuje ścisłego rozróżnienia dłużnika podatkowego (*Steuerschuldner*) i dłużnika z tytułu odpowiedzialności (*Haftungsschuldner*)⁷. Dłużnikiem podatkowym jest ten podmiot, który zrealizował podatkowoprawny stan faktyczny wyznaczony przez ustawy podatkowe⁸. Z dłużnikiem z tytułu odpowiedzialności mamy natomiast do czynienia wówczas, gdy dany podmiot ponosi z mocy ustawy odpowiedzialność (całym swoim majątkiem) za cudze zobowiązanie (Rüsken, 2020, s. 208; Nacke, 2017, s. 1; Blesinger, 2005, s. 3). Na gruncie niemieckiego prawa podatkowego problematyka solidarności (*Gesamtschuldnerschaft*) jest uregulowana w § 44 AO. Z § 44 ust. 1 AO⁹ *explicite* wynika, że solidarność może zachodzić w przypadku wielości dłużników podatkowych (*mehrere Steuerschulder*) oraz w przypadku wielości podmiotów odpowiedzialnych (*mehrere Haftende*). Sporne jest natomiast występowanie solidarności między dłużnikiem podatkowym i dłużnikiem z tytułu odpowiedzialności (Ratschow, 2020, s. 314–315). Wynika to z tego, że elementem konstytutywnym dla konstrukcji solidarności w prawie niemieckim jest równorzędność stosunków zobowiązaniowych połączonych tą więzią (*Gleichstufigkeit der Verpflichtungen*). Z taką sytuacją nie mamy zaś do czynienia w przypadku zobowiązań akcesoryjnych (Koenig, 2021, s. 433)¹⁰.

Podział na solidarność długu i solidarność odpowiedzialności, dokonywany na podstawie art. 91 o.p., zdaje się być nie do utrzymania w polskim prawie podatkowym¹¹. Wynika to z dwóch przyczyn.

Po pierwsze, w literaturze przedmiotu zauważa się, że struktura zobowiązania podatkowoprawnego jest złożona. Składa się ono bowiem z dwóch elementów, a mianowicie długu i odpowiedzialności (Mastalski, 2017, s. 279; Goettel & Goettel, 2011, s. 28)¹². W tym ujęciu dług stanowi powinność spełnienia świadczenia. Odpowiedzialność natomiast stanowi zabezpieczenie jego spełnienia — wyraża się bowiem w możliwości przymusowego zaspokojenia świadczenia z majątku dłużnika (chodzi tutaj o podległość majątku dłużnika egzekucji), gdyby dłużnik nie uczynił tego dobrowolnie. Tak dług, jak i odpowiedzialność nie mają bytu samoistnego, a stanowią elementy składowe zobowiązania podatkowoprawnego. Z art. 91 o.p. w zw. z art. 366 § 1 k.c. wynika, że wierzyciel podatkowy jest uprawniony do żądania zapłaty od każdego ze współdłużników solidarnych. Bezspornie zatem na każdym ze współdłużników solidarnych spoczywa dług. W braku dobrowolnego spełnienia świadczenia podatkowoprawnego przez współdłużników solidarnych wierzyciel może skierować do nich środki zmierzające do przymusowego wyegzekwowania należności podatkowoprawnej. Mamy więc do czynienia również z odpowiedzialnością. Trudno tym samym jest znaleźć jakiegokolwiek przekonujące argumenty przemawiające za połączeniem węzłem solidarności tylko jednego z elementów stosunku podatkowoprawnego. Taki zabieg należałoby uznać za sztuczny. W tym kontekście część przedstawicieli doktryny wskazuje, że w prawie podatkowym nie występują przypadki zobowiązań, które opierają się wyłącznie na odpowiedzialności, a więc nie zawierają elementu długu (Pajor, 2020, s. 243; Ślifirczyk, 2018, s. 302–303). Wykreowanie zobowiązania, którego strona nie mogłaby wykonać dobrowolnie (ze względu na brak elementu długu, a więc powinności spełnienia świadczenia), a można byłoby jedynie skierować do niej środki przymusu (ze względu na ponoszenie przez nią odpowiedzialności), nie znajduje jakiegokolwiek uzasadnienia ani aksjologicznego, ani prakseologicznego.

Z powyższego wynika, że brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia dla powiązania węzłem solidarności wyłącznie jednego z komponentów stosunku zobowiązaniowego. W każdym przypadku solidarność dotyczy zobowiązania jako takiego, a nie poszczególnych — w pewien sposób wyalienowanych z niego — komponentów, tj. albo długu, albo odpowiedzialności.

Po drugie, przepisy o solidarności zawarte w Kodeksie cywilnym normują wyłącznie problematykę solidarności zobowiązań jako jednej z możliwych postaci, obok zobowiązań podzielnych i niepodzielnych, ukształtowania stosunku cywilnoprawnego z wielością podmiotów (Pyziak-Szafnicka, 2013, s. 280). Kodeks cywilny nie wprowadza natomiast rozróżnienia na solidarność długu i solidarność odpowiedzialności. Przepisy Kodeksu cywilnego regulują solidarność wyłącznie jako więź występującą między zobowiązaniami. Odnotowania wymaga, że co prawda w prawie pry-

watnym występuje konstrukcja solidarności odpowiedzialności, jest to jednak konstrukcja prawna, do której przepisy o solidarności zobowiązań (art. 366–378 k.c.) można stosować jedynie odpowiednio i to w szczerbowym zakresie (Berek, 2016, s. 213–218; Herbet, 2013, s. 54). Prywatnoprawna solidarność odpowiedzialności jest więc czymś zupełnie innym niż solidarność zobowiązań, o której mowa w art. 366–378 k.c. Oznacza to, że art. 91 o.p. nie może odсылać do stosowania przepisów Kodeksu cywilnego o solidarności odpowiedzialności, gdyż odesłanie takie byłoby błędne (Pajor, 2020, s. 243–244).

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że solidarność bierna, jako więź wyznaczająca sytuację prawną współdłużników solidarnych, nie polega na powiązaniu jedynie albo długu, albo odpowiedzialności, jakby wskazywał na to podział na solidarność długu i solidarność odpowiedzialności. Należy uznać, że jest to cecha zobowiązania podatkowoprawnego jako takiego. W konsekwencji to zobowiązania podatkowoprawne są powiązane węzłem solidarności, a nie ich poszczególne składowe. Dlatego też na tle art. 91 o.p. nie znajduje uzasadnienia — chociaż brzmienie tego przepisu jest dość niefortunne — podział na solidarność długu i solidarność odpowiedzialności.

Solidarność zobowiązań podatkowych a solidarność gwarancyjna

Rozważania traktujące o solidarności długu i solidarności odpowiedzialności wskazują pośrednio na to, że nie każdy z przypadków solidarności jest taki sam. Wynika to z tego, że pojęcie solidarności, którym posługuje się art. 91 o.p., ma charakter ogólny. Jego zakresem są jednak objęte różne grupy przypadków wielości współdłużników. Podstawę wyróżnienia poszczególnych grup przypadków stanowią motywy leżące u podstaw powiązania współdłużników węzłem solidarności. Chodzi przy tym o motywy wprowadzenia przepisu ustanawiającego solidarność, a to ze względu na to, że w prawie podatkowym, jak już wskazano wcześniej, może ona wynikać wyłącznie z ustawy.

Pierwsza grupa przypadków wiąże się z jednakową lub wspólną sytuacją współdłużników. Z jednakową sytuacją współdłużników mamy do czynienia wówczas, gdy ustawa podatkowa nakłada solidarnie na więcej niż jeden podmiot obowiązek podatkowy, czego następstwem jest solidarność zobowiązań podatkowych. Za wprowadzeniem solidarności przemawia w takim przypadku powiązanie współdłużników z przedmiotem opodatkowania — np. art. 3 ust. 4 i art. 9 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹³, art. 3 ust. 5 ustawy o podatku rolnym¹⁴, art. 2 ust. 4 ustawy o podatku leśnym¹⁵, art. 5 ust. 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁶. Ze wspólną sytuacją współdłużników mamy do czynienia bardzo rzadko. Wynika to z tego, że w tych przypadkach ustawa nie wprowadza więzi solidarnościowej między odrębnymi zobowiązaniami, a stanowi ona powiązanie między współdłużnikami, którzy są jedną stroną tego samego zobowiązania. Przykładowo można wskazać na spadkobierców,

do których odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spadkodawcy, na podstawie art. 98 § 1 o.p., stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe¹⁷.

Cechą charakterystyczną tej grupy przypadków jest równorzędna pozycja wszystkich współdłużników solidarnych. Ze względu na to, że mamy do czynienia z jednakową lub wspólną sytuacją współdłużników, nie ma jakiegokolwiek możliwości zróżnicowania ich pozycji. Z tej też przyczyny przepisy Kodeksu cywilnego o solidarności, stosowane na podstawie art. 91 o.p., mogą znaleźć zastosowanie w stosunkowo szerokim zakresie.

Druga grupa przypadków wiąże się z potrzebą ustanowienia dodatkowego zabezpieczenia wykonania zobowiązania przez podmioty odpowiadające za własne działania i zaniechania, a więc podatnika, płatnika i inkasenta. Tę grupę przypadków można określić mianem solidarności gwarancyjnej (Pajor, 2020, s. 245). Solidarność gwarancyjna występuje na gruncie odpowiedzialności osób trzecich (art. 107 i następne o.p.) oraz w szeregu przypadków przewidzianych w ustawach podatkowych, w szczególności gdy ustawa nakłada obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego — np. art. 26c ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁸, art. 41c ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁹, art. 18c ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług²⁰.

Ta postać solidarności ma zastosowanie w tych przypadkach, gdy do życia zostaje powołane dodatkowe zobowiązanie (lub zobowiązania) służące zabezpieczeniu innego zobowiązania (zobowiązania głównego). W każdym więc przypadku solidarności gwarancyjnej mamy do czynienia z odpowiedzialnością za cudzy dług.

Ze względu na to, że zobowiązania podmiotów wtórnie odpowiedzialnych służą zabezpieczeniu wykonania zobowiązania głównego, zachodzi między nimi szczególnego rodzaju relacja, określana mianem akcesoryjności. Skutkiem tej relacji jest bardzo daleko idąca zależność zobowiązania podmiotu wtórnie odpowiedzialnego od zobowiązania głównego²¹. Zobowiązanie główne determinuje los zobowiązania podmiotu wtórnie odpowiedzialnego w zakresie jego powstania, istnienia, przedmiotu oraz wygaśnięcia (Tereszkiewicz, 2008, s. 101). Wymaga również wskazania, że akcesoryjność ma charakter jednostronny. Dług pierwotny oddziałuje na dług podmiotu wtórnie odpowiedzialnego. Relacja ta jednak nie zachodzi w drugim kierunku (Babiarz, 2019, s. 754).

Akcesoryjność występuje we wszystkich przypadkach odpowiedzialności za cudzy dług przewidzianych przez przepisy prawa podatkowego. Przełamanie zaś tej zasady zawsze jest poparte wyraźnym przepisem ustawy. Dzieje się tak, gdy ustawa przewiduje odpowiedzialność za dług podmiotu podatkowego, który traci swój byt prawny bez przewidzianych w tym zakresie zasad następstwa podatkowoprawnego. Jako przykłady takich rozwiązań można przywołać odpowiedzialność wspólników rozwiązanej spółki niemającej osobowości prawnej, uregulowaną w art. 115 § 5 o.p. (Pajor, 2020, s. 220–221), czy też odpowiedzialność członków zarządu zlikwidowanej spółki ka-

pitalowej uregulowaną w art. 116 § 2a o.p. (Olesiak, 2020, s. 123).

Akcesoryjność bezpośrednio wpływa na kształt solidarności. Zastosowanie przepisów Kodeksu cywilnego o solidarności ulega w tym przypadku daleko idącym ograniczeniom i modyfikacjom.

Solidarność gwarancyjna a subsydiarność odpowiedzialności

Jak już wcześniej wskazano, cechą charakterystyczną solidarności gwarancyjnej jest to, że wiąże ona zobowiązanie główne z zobowiązaniem lub zobowiązaniami, które dodatkowo zabezpieczają jego wykonanie. Stroną zobowiązania głównego jest w szczególności podatnik, na którego ustawa nakłada obowiązek podatkowy. Dokonywany przez ustawodawcę wybór co do osoby podatnika, a tym samym rozkładu ciężaru podatkowego, nie może być uznany za przypadkowy. Dlatego też podstawowe znaczenie ma zobowiązanie główne, które powinno zostać wykonane — w sposób dobrowolny lub przymusowy — w pierwszej kolejności. Dopiero wówczas, gdy zaspokojenie się z majątku podmiotu pierwotnie odpowiedzialnego nie jest możliwe, a więc egzekucja w stosunku do niego okazuje się w całości lub w części bezskuteczna, należy dopuścić możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności podmiotu wtórnie odpowiedzialnego²². W literaturze przedmiotu zauważa się, że brak wprowadzenia tego rodzaju gradacji prowadziłyby do sytuacji, w której granice między poszczególnymi kategoriami podmiotów prawa podatkowego byłyby pozorne (Olesiak, 2020, s. 77–78).

Z powyższego wynika, że w przypadku solidarności zobowiązań podatkowych brak jest miejsca na wprowadzenie subsydiarności odpowiedzialności. Brak jest bowiem możliwości zróżnicowania pozycji prawnej poszczególnych współdłużników. W przypadku solidarności gwarancyjnej natomiast subsydiarność odpowiedzialności powinna stanowić zasadę. Z takim podejściem mamy do czynienia na gruncie odpowiedzialności osób trzecich²³, co jest w pełni zrozumiałe ze względu na charakter prawny tej odpowiedzialności. Nie w każdym jednak przypadku odpowiedzialności za cudzy dług ustawodawca decyduje się wprowadzenie subsydiarności. Dzieje się tak w tych przypadkach, gdy dochodzi do — uzasadnionego ochroną interesu fiskalnego wierzyciela podatkowego — bardzo daleko idącego zrównania pozycji prawnej pierwotnych dłużników podatkowych i podmiotów wtórnie odpowiedzialnych. Celem tych uregulowań jest wyraźne wzmocnienie pozycji prawnej wierzyciela podatkowego ze względu na — przynajmniej potencjalne — trudności o charakterze prawnym lub faktycznym w przeprowadzeniu skutecznej egzekucji w stosunku do podmiotu pierwotnie odpowiedzialnego. Takie podejście jest charakterystyczne dla konstrukcji odpowiedzialności przedstawiciela podatkowego — np. art. 26c ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 41c ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wymaga podkreślenia, że wprowadzenie subsydiarności odpowiedzialności nie wyklucza tego, że poszczególne zobowiązania są połączone więzią solidarności. Brzmienie art. 91 o.p. w zw. z art. 369 k.c. jednoznacznie przesądza, że z zobowiązaniami solidarnymi mamy do czynienia wówczas, gdy wprost wynika to z ustawy. Jednocześnie z art. 91 o.p. w zw. z art. 368 k.c. wynika, że każdy z dłużników solidarnych może być zobowiązany w odmienny sposób. Ponieważ podstawa solidarności ma charakter formalny, a ponadto sytuacja każdego z dłużników może być inna, należy uznać, że nie stanowi warunku koniecznego solidarności równorzędność poszczególnych zobowiązań. Stąd też możliwe jest wprowadzenie gradacji zobowiązań (poprzez zastosowanie konstrukcji subsydiarności odpowiedzialności), a i tak zachowują one solidarny charakter (Pajor, 2020, s. 244–245).

Następstwa solidarności gwarancyjnej

Odmienności solidarności gwarancyjnej w stosunku do solidarności zobowiązań podatkowych wynikają z tego, że znajduje ona zastosowanie w przypadkach odpowiedzialności za cudzy dług. Zobowiązanie główne, ze względu na wzmiankowaną już powyżej akcesoryjność, oddziałuje na zobowiązanie lub zobowiązania zabezpieczające, jednocześnie relacja ta nie zachodzi w przeciwnym kierunku. Na tym tle jasno dostrzegalna jest nierównorzędność poszczególnych zobowiązań solidarnych. Taki stan rzeczy wymusza daleko idące modyfikacje, i to znacznie istotniejsze niż w przypadku solidarności zobowiązań podatkowych, w zakresie stosowania przepisów Kodeksu cywilnego o zobowiązaniach solidarnych. W dalszym toku rozważań zostaną poddane analizie te przepisy Kodeksu cywilnego o zobowiązaniach solidarnych, które mają podstawowe znaczenie dla konstrukcji solidarności gwarancyjnej, oraz te, które podlegają dalej idącym modyfikacjom niż w przypadku ich zastosowania dla potrzeb solidarności zobowiązań podatkowych.

Analizę następstw solidarności gwarancyjnej należy rozpocząć od art. 91 o.p. w zw. z art. 366 § 1 k.c., który przyznaje wierzycielowi uprawnienie do żądania spełnienia świadczenia podatkowoprawnego przez każdego z dłużników solidarnych. Wyrażona w tym przepisie zasada znajduje niewątpliwie zastosowanie w przypadku solidarności gwarancyjnej. Należy jednak zastrzec, że w tych przypadkach, gdy ustawa wprowadza subsydiarności odpowiedzialności podmiotów odpowiedzialnych wtórnie, konieczne jest jej zmodyfikowanie. Wówczas bowiem wierzyciel podatkowy musi w pierwszej kolejności skierować środki przymusu w stosunku do dłużnika odpowiadającego pierwotnie, a dopiero po stwierdzeniu bezskuteczności egzekucji w całości lub w części w stosunku do niego jest uprawniony do żądania zaspokojenia od dłużników odpowiadających wtórnie. Na tym etapie może żądać spełnienia świadczenia podatkowoprawnego od każdego ze współdłużników solidarnych, jak przewiduje to *expressis verbis* art. 91 o.p. w zw. z art. 366 § 1 o.p.

W pełnym zakresie znajduje zastosowanie art. 91 o.p. w zw. z art. 366 § 2 k.c., który stanowi, że aż do zupełnego zaspokojenia wierzyciela wszyscy dłużnicy solidarni pozostają zobowiązani. Zastosowanie wprost znajduje również art. 91 w zw. z art. 372 k.c. regulujący problematykę przedawnienia. Zgodnie z tym przepisem przerwanie lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia w stosunku do jednego z dłużników solidarnych nie ma skutku względem współdłużników. Oznacza to, że przerwanie lub zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązania głównego pozostaje bez wpływu na bieg terminu zobowiązania podmiotu wtórnie odpowiedzialnego. Jednocześnie przerwanie lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podmiotu wtórnie odpowiedzialnego nie ma wpływu na bieg terminu przedawnienia tak zobowiązania głównego, jak i pozostałych zobowiązań podmiotów wtórnie odpowiedzialnych. Każde więc z zobowiązań solidarnych może się przedawnić w innym terminie. Wymaga podkreślenia, że zobowiązania podmiotów wtórnie odpowiedzialnych wygasną najpóźniej z upływem terminu przedawnienia zobowiązania głównego. Nie wynika to jednak z połączenia tych zobowiązań węzłem solidarności, lecz z akcesoryjności zobowiązań podmiotów wtórnie odpowiedzialnych w stosunku do zobowiązania głównego.

W ograniczonym zakresie znajduje zastosowanie art. 91 o.p. w zw. z art. 373 k.c. Przepis ten reguluje wpływ zwolnienia z długu oraz zrzeczenia się przez wierzyciela solidarności względem jednego ze współdłużników solidarnych. Z oczywistych względów zrzeczenie się solidarności w stosunkach publicznoprawnych nie jest dopuszczalne. Przepis ten znajduje jednak zastosowanie do umorzenia zaległości podatkowej²⁴, która — w pewnym uproszczeniu — stanowi odpowiednik zwolnienia z długu. Umorzeniu może podlegać zaległość dłużnika głównego lub podmiotu wtórnie odpowiedzialnego. Zgodnie z art. 91 o.p. w zw. z art. 373 k.c. zwolnienie z długu lub zrzeczenie się solidarności przez wierzyciela względem jednego z dłużników solidarnych nie ma skutku względem współdłużników. Zastosowanie tego przepisu wprost oznaczałoby, że w przypadku umorzenia zobowiązania głównego lub zobowiązania podmiotu wtórnie odpowiedzialnego skutek byłby tożsamy, a więc umorzenie nie powinno mieć skutku dla pozostałych współdłużników. Wniosek taki nie uwzględniałby jednak gwarancyjnego charakteru solidarności. Solidarność gwarancyjna dotyczy tych przypadków, gdy mamy do czynienia z odpowiedzialnością za cudzy dług, co wiąże się również ze wspomnianą problematyką akcesoryjności. Dlatego też należy uznać, że w przypadku umorzenia zobowiązania głównego dochodzi do wygaśnięcia zobowiązania podmiotu wtórnie odpowiedzialnego. W związku z umorzeniem zobowiązania głównego dochodzi do wygaśnięcia długu, za który inny podmiot ponosi odpowiedzialność. Brak jest tym samym racji przemawiających za dalszym istnieniem zobowiązania podmiotu wtórnie odpowiedzialnego. Inaczej natomiast wygląda sytuacja, gdy dochodzi do umorzenia zobowiązania podmiotu wtórnie odpowiedzialnego. W takim przypadku umorzenie nie ma skutku względem współdłużników solidarnych (Brzeziński in., s. 56). Nie wpływa więc ono tak na

zobowiązanie główne, jak i na zobowiązania innych podmiotów wtórnie odpowiedzialnych. Ze względu na to, że umorzenie ma skutek wyłącznie w relacji podmiotu wtórnie odpowiedzialnego i wierzyciela podatkowego, dłużnik, którego zobowiązanie zostało umorzone, wciąż pozostaje współdłużnikiem solidarnym w relacjach z pozostałymi współdłużnikami. Okoliczność, że umorzenie nie ma skutku względem współdłużników, ma bardzo istotne znaczenie na płaszczyźnie wewnętrznej między współdłużnikami. Przesądza bowiem o dopuszczalności dochodzenia przez pozostałych współdłużników (z wyłączeniem dłużnika głównego, o czym poniżej) przysługujących im roszczeń regresowych od dłużnika, którego zobowiązanie zostało umorzone.

Konstrukcja solidarności gwarancyjnej wywołuje również szereg skutków na gruncie prawa prywatnego w zakresie wspomnianych już wzajemnych rozliczeń między współdłużnikami solidarnymi. Podstawę do rozliczeń między współdłużnikami solidarnymi stanowi przede wszystkim art. 376 § 1 k.c., zgodnie z którym, jeżeli jeden z dłużników solidarnych spełnił świadczenie, treść istniejącego między współdłużnikami stosunku prawnego rozstrzyga o tym, czy i w jakich częściach może on żądać zwrotu od współdłużników. Jeżeli z treści tego stosunku nie wynika nic innego, dłużnik, który świadczenie spełnił, może żądać zwrotu w częściach równych. Nie wnikając szczegółowo w analizę tego przepisu, raz ze względu na to, że reguluje on sferę prywatnoprawnych rozliczeń podmiotów odpowiedzialnych za należność podatkowoprawną, a dwa ze względu na wąskie ramy niniejszej publikacji, należy wskazać, że w przypadku solidarności gwarancyjnej nie może on zależeć zastosowania wprost. Gwarancyjny charakter solidarności modyfikuje bowiem zakres roszczeń regresowych przysługujących współdłużnikom solidarnym. Przede wszystkim dłużnikowi głównemu, który spełnia świadczenie podatkowoprawne, nie przysługuje roszczenie regresowe w stosunku do dłużków odpowiadających wtórnie. W żadnym więc przypadku art. 376 § 1 k.c. nie może stanowić podstawy dochodzenia przez dłużnika głównego roszczeń regresowych przeciwko podmiotom odpowiadającym wtórnie za jego należność podatkowoprawną. Roszczenie takie przysługuje wyłącznie podmiotowi wtórnie odpowiedzialnemu, który wykonał spoczywające na nim zobowiązanie, w stosunku do pozostałych współdłużników solidarnych, tj. dłużnika głównego oraz pozostałych podmiotów ponoszących wtórną odpowiedzialność podatkową.

Modyfikacji ze względu na gwarancyjny charakter solidarności podlega również rozmiar roszczeń regresowych. Zgodnie z art. 376 § 1 zd. 2 k.c., jeżeli z treści tego stosunku nie wynika nic innego, dłużnik, który świadczenie spełnił, może żądać zwrotu w częściach równych. W pierwszej więc kolejności rozmiar roszczeń regresowych jest determinowany treścią stosunku prawnego łączącego współdłużników solidarnych. W znakomitej większości przypadków odpowiedzialności podatkowej takiego stosunku prawnego nie ma, a co za tym idzie, zachodzi konieczność odwołania się do reguły ustawowej określania rozmiaru

roszczenia regresowego. Jak już zostało wskazane powyżej, roszczenia regresowe przysługują wyłącznie podmiotom odpowiedzialnym wtórnie. W przypadku kierowania roszczeń regresowych przeciwko współdłużnikom solidarnym ponoszącym odpowiedzialność wtórną znajduje zastosowanie zasada dochodzenia zwrotu w częściach równych. W przypadku natomiast kierowania roszczenia regresowego w stosunku do dłużnika głównego zasada z art. 376 § 1 zd. 2 k.c. nie może znaleźć zastosowania. W takim przypadku — ze względu na gwarancyjny charakter solidarności i funkcję tych przepisów — dłużnik lub dłużnicy odpowiadający wtórnie, którzy spełnili świadczenie podatkowoprawne, są uprawnieni do dochodzenia zwrotu całej kwoty świadczenia od dłużnika głównego (Adamczyk, 2005, s. 32).

Podsumowanie

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że pomimo tego, że ustawa posługuje się jednolitym pojęciem solidarności, to powiązanie to ma wewnętrznie zróżnicowany charakter. Solidarność gwarancyjna, jako że dotyczy przypadków odpowiedzialności za cudzy dług podatkowoprawny, wykazuje istotne odmienności w stosunku do solidarności zobowiązań podatkowych. Różnice te wynikają z charakteru prawnego zobowiązań połączonych tą więzią. W przypadku solidarności gwarancyjnej zobowiązanie podmiotu wtórnie odpowiedzialnego jest akcesoryjne w stosunku do zobowiązania głównego. Tego rodzaju relacja nie zachodzi zaś w przypadku solidarności zobowiązań podatkowych. Należy również zauważyć, że w przypadku solidarności gwarancyjnej występuje wyraźna gradacja zobowiązań podatkowoprawnych. Dlatego też w wielu przypadkach solidarności gwarancyjnej mamy do czynienia z odpowiedzialnością subsydiarną, co w istotny sposób modyfikuje ogólną zasadę swobody wyboru przez wierzyciela podatkowego dłużnika, od którego będzie dochodził zaspokojenia.

Wskazane powyżej cechy konstrukcyjne solidarności gwarancyjnej bezpośrednio wpływają na zakres koniecznych modyfikacji przy stosowaniu przepisów Kodeksu cywilnego o zobowiązaniach solidarnych na gruncie prawa podatkowego. Zakres tych modyfikacji — w związku z odpowiednim stosowaniem tego zespołu przepisów — jest niewątpliwie znacznie dalej idący niż w przypadku solidarności zobowiązań podatkowych. W konsekwencji zakres odesłania zawartego w art. 91 o.p. do przepisów Kodeksu cywilnego o zobowiązaniach solidarnych jest różny w zależności od tego, z którym rodzajem solidarności mamy do czynienia w danym przypadku. O ile więc tak w przypadku solidarności zobowiązań podatkowych, jak i solidarności gwarancyjnej należy stosować przepisy Kodeksu cywilnego o zobowiązaniach solidarnych, o tyle ostateczny zakres tego odesłania jest zdeterminowany rodzajem solidarności wyznaczonym normą materialnego prawa podatkowego.

Przypisy/Notes

- ¹ Ustawa z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.), dalej: o.p.
- ² We wcześniejszych aktach prawnych brak było tego rodzaju odesłania. Nie ulegało jednak wątpliwości, że to właśnie te przepisy należy stosować (Olesińska, 1996, s. 25).
- ³ Ustawa z 23.04.1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 z późn. zm.), dalej: k.c.
- ⁴ Z literalnego brzmienia art. 91 o.p. wynika, że mamy do czynienia z odesłaniem wprost. W doktrynie prawa podatkowego panuje jednak *opinio communis*, że przepisy Kodeksu cywilnego należy stosować odpowiednio (Goettel & Goettel, 2011, s. 45; Goettel, 2016, s. 137; Babiarsz, 2019, s. 669–670; Dowgier, 2017b, s. 686).
- ⁵ Zob. wyrok NSA z 8.08.2018 r., II FSK 2088/18, LEX nr 2564528.
- ⁶ Ustawa z 16.03.1977 r. Abgabenordnung (GBGl. I S. 3866 ze zm.), dalej: AO. Aktualny tekst jednolity dostępny na stronie niemieckiego Ministerstwa Sprawiedliwości i Ochrony Konsumentów: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ (dostęp: 16.12.2021 r.).
- ⁷ § 34 ust. 1 AO.
- ⁸ § 43 w zw. z § 38 AO.
- ⁹ Zgodnie z § 44 ust. 1 AO *Personen, die nebeneinander dieselbe Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis schulden oder für sie haften oder die zusammen zu einer Steuer zu veranlagten sind, sind Gesamtschuldner. Soweit nichts anderes bestimmt ist, schuldet jeder Gesamtschuldner die gesamte Leistung.*
- ¹⁰ Wymaga odnotowania, że część doktryny dopuszcza powiązanie zobowiązania dłużnika podatkowego i dłużnika z tytułu odpowiedzialności węzłem solidarności (Seer, 2015, s. 237–238).
- ¹¹ Powszechnie przyjmowane w niemieckiej nauce prawa podatkowego przeciwstawienie długu i odpowiedzialności jest również odrzucane w innych porządkach prawnych, które bazują na rozwiązaniach niemieckiego prawa podatkowego (Kalinowski, 2019, s. 168).
- ¹² Rozróżnienie to podzielane jest również w orzecznictwie sądów administracyjnych — zob. wyrok WSA w Lublinie z 4.12.2009 r., I SA/Lu 233/09, LEX nr 579471.
- ¹³ Ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 z późn. zm.).
- ¹⁴ Ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 333 z późn. zm.).
- ¹⁵ Ustawa z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 888 z późn. zm.).
- ¹⁶ Ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz.U. z 2020, poz. 815 z późn. zm.).
- ¹⁷ Zgodnie z art. 1034 § 1 zdanie 1 k.c., do chwili działu spadku spadkobiercy ponoszą solidarną odpowiedzialność załugi spadkowe.
- ¹⁸ Ustawa z 15.02.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 z późn. zm.).
- ¹⁹ Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 z późn. zm.).
- ²⁰ Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 685 z późn. zm.).
- ²¹ Dotyczy to zarówno samego istnienia zobowiązania głównego, jak i granic odpowiedzialności w tym zobowiązaniu (Olesiak, 2021, s. 66–69).
- ²² Należy zastrzec, że chodzi w tym przypadku o subsydiarność rozumianą jako dopuszczalność wszczęcia egzekucji z majątku podmiotu wtórnie odpowiedzialnego w dalszej kolejności, a nie o subsydiarność rozumianą jako przesłanka przypisania odpowiedzialności (Pajor, 2020, s. 236–237).
- ²³ Zgodnie z art. 108 § 4 o.p., egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna, odstąpiono od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych albo nie przystąpiono do egzekucji administracyjnej w wyniku uprawdopodobnienia przez organ egzekucyjny braku możliwości uzyskania w toku egzekucji administracyjnej kwoty przewyższającej koszty egzekucyjne.
- ²⁴ Art. 67a § 1 pkt 3 o.p.

Bibliografia/References

Literatura/Literature

- Adamczyk, H. (2005). Roszczenia regresowe podmiotów odpowiadających solidarnie za zobowiązania podatkowe. *Przegląd Podatkowy*, (10).
- Babiarsz, S. (2019). W: S. Babiarsz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, & J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wolters Kluwer Polska.
- Berek, M. (2016). *Solidarność bierna w stosunkach dłużników z wierzycielem*. Wolters Kluwer Polska.
- Blesinger, K. (2005). *Haftung und Duldung im Steuerrecht. Materielles Recht und Verfahrensablauf*. Schäffer-Poeschel Verlag.
- Brzeziński, B., Kalinowski, & M., Olesińska, A. (2004). Umorzenie zaległości podatkowej na wniosek osoby trzeciej. *Przegląd Podatkowy*, (2).
- Dowgier, R. (2017a). Solidarność w prawie podatkowym w nowej kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego. *Krytyka Prawa* (1).
- Dowgier, R. (2017b) W: L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wolters Kluwer Polska.
- Dowgier, R. (2019). Przyczynek do dyskusji o solidarności w prawie podatkowym. W: J. Gluchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego — teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu* (Tom I). Wolters Kluwer Polska.
- Goettel, A. (2016). *Podatkowoprawne skutki zawarcia i ustania małżeństwa*. Wolters Kluwer Polska.
- Goettel, M., & Goettel, A. (2011). Prawo cywilne a prawo podatkowe. W: M. Goettel (red.), M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*. Wolters Kluwer Polska.
- Herbet, A. (2013). Odpowiedzialność współników za zobowiązania handlowych spółek osobowych — zagadnienia materialnoprawne. *Rejent*, (3).
- Kalinowski, M. (2019). *Podmioty biernie stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*. TNOiK „Dom Organizatora”.
- Koenig, U. (2021). W: U. Koenig (red.), *Abgabenordnung. Kommentar*. C.H.Beck.
- Mastalski, R. (2017). W: B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, & J. Zubrzycki, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*. Oficyna Wydawnicza UNIMEX.
- Nacke, A. (2017). *Haftung für Steuerschulden*. Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Olesiak, J. (2020). *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP*. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego. Poltext.
- Olesiak, J. (2021). Obligatio naturalis w prawie daninowym? Uwagi o regulacji odpowiedzialności podatnika wobec zaniżenia (nieujawnienia) podstawy opodatkowania przez płatnika. *Studia Prawno-Ekonomiczne*, 118. <https://doi.org/10.26485/spe/2021/118/4>
- Olesińska, A. (1996). *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*. TNOiK „Dom Organizatora”.
- Pajor, Ł. (2020). *Sytuacja prawna współnika spółki niemającej osobowości prawnej jako dłużnika podatkowego*. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego. Wolters Kluwer Polska.
- Prejs, E. (2015). Odpowiedzialność cywilnoprawna małżonka podatnika względem osoby trzeciej, która poniosła odpowiedzialność za jego zobowiązanie podatkowe. *Glosa*, (4).

- Pyziak-Szafnicka, M. (2013). W: E. Łętowska (red.), *System Prawa Prywatnego. Prawo zobowiązań — część ogólna* (Tom 5). C.H.Beck.
- Ratschow, E. (2020). W: A. Klein (red.), *Abgabenordnung. Kommentar*. C.H.Beck.
- Rüsen, R. (2020). W: A. Klein (red.), *Abgabenordnung. Kommentar*. München C.H.Beck.
- Seer, R. (2015). W: K. Tipke (red.), J. Lang (red.), *Steuerrecht*. Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Ślifirczyk, M. (2008). *Wykonanie, niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego*. Wolters Kluwer Polska.
- Tereszkiewicz, P. (2008). *Odpowiedzialność wspólników za zobowiązania spółki jawnej*. Wolters Kluwer Polska.

Orzecznictwo/Judgments

Wyrok NSA z 8.08.2018 r., II FSK 2088/18, LEX nr 2564528.

Wyrok WSA w Lublinie z 4.12.2009 r., I SA/Lu 233/09, LEX nr 579471.

Dr Łukasz Pajor

Adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego; adwokat.

Dr Łukasz Pajor

PhD in legal studies, assistant professor at the Department of Public Finance Law, Faculty of Law and Administration at the University of Lodz (Poland); barrister.



ANNA LIPKA

EMPLOYEE EXPERIENCE

ZARZĄDZANIE KAPITAŁEM LUDZKIM W KATEGORIACH RYNKU DOZNAŃ

POLSKIE WYDAWNICTWO EKONOMICZNE

Pracownik (*employee*) od momentu podjęcia pracy w organizacji staje się częścią jej „organizmu”. Jednocześnie otwiera się dla niego świat nowych doznań, doświadczeń (*experience*). Od tego, jak ten świat subiektywnie postrzega, zależy czas i jakość jego relacji z organizacją. Ważne jest zatem nie tylko wycinkowe (typu *candidate experience*), ale też kompleksowe kształtowanie doświadczeń pracowników w ramach zarządzania kapitałem ludzkim. Chodzi o doświadczenia:

- sensoryczne,
- emocjonalne,
- intelektualne,
- behawioralne,
- społeczne,

a zatem o te same rodzaje modułów doświadczeń, które są też udziałem klientów, co nie powinno dziwić, zważywszy, że pracownicy to tzw. klienci wewnętrzni. Tego rodzaju prezentacja treści zarządzania najważniejszym kapitałem — kapitałem ludzkim — odpowiada obecnemu etapowi rozwoju rynku, a mianowicie — rynkowi doznań. Czy oznacza ona zerwanie z dominującym w zarządzaniu kapitałem ludzkim neopozytywistyczno-funkcjonalistyczno-systemowym paradygmatem? Na to pytanie starano się w książce znaleźć odpowiedź. Adre-

sowana jest ona jednak nie tylko do teoretyków, ale także do praktyków z obszaru *human resources* (zwłaszcza: do projektantów ds. doświadczeń pracowników) poszukujących sposobów na wykreowanie wartościowych związków z *employees* „na miarę naszych czasów”.

www.pwe.com.pl