

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DTS2.8012.5.2025

MINISTRA FINANSÓW I GOSPODARKI

z dnia 29 sierpnia 2025 r.

**w sprawie stosowania art. 116 ustawy – Ordynacja podatkowa w związku z wyrokami
Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie C-277/24
(Adjak) oraz z dnia 30 kwietnia 2025 r. w sprawie C-278/24 (Genzyński)**

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (dalej: o.p.)¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, uprzejmie wyjaśniam, co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego

Artykuł 116 o.p.²⁾ ustanawia ogólną zasadę, że za zaległości podatkowe wskazanych w tym przepisie spółek kapitałowych odpowiadają solidarnie i subsydiarnie całym swoim majątkiem członkowie

¹⁾ Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.

²⁾ Art. 116. § 1. Za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

1) nie wykazał, że:

a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2024 r. poz. 1428) albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, albo

b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;

2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. § 1a. Jeżeli obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości powstał i istniał wyłącznie w czasie, gdy prowadzona była egzekucja przez zarząd przymusowy albo przez sprzedaż przedsiębiorstwa na podstawie przepisów Kodeksu postępowania cywilnego, uznaje się, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez winy członka zarządu, o którym mowa w § 1.

§ 2. Odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, oraz zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu.

§ 2a. Za zobowiązania podatkowe powstałe na podstawie odrębnych przepisów po likwidacji spółki, za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po likwidacji spółki, oraz zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a powstałe po likwidacji spółki, odpowiadają osoby pełniące obowiązki członka zarządu w momencie likwidacji spółki. Przepis art. 115 § 4 stosuje się odpowiednio.

zarządu pełniący swoje obowiązki na moment upływu terminu płatności danego zobowiązania lub powstania zaległości w inny sposób.

Członek zarządu może uwolnić się od wskazanej odpowiedzialności, jeżeli:

- (a) wskaże mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części lub
- (b) wykaże, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości spółki (względnie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne, czy też zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu) lub też, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki nastąpiło bez jego winy.

Z treści art. 108 o.p.³⁾ wynika, że o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki orzeka organ podatkowy w drodze decyzji. Wszczęcie postępowania w tej sprawie wymaga, co do zasady uprzedniego:

- (a) doręczenia spółce decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego albo

§ 3. W przypadku gdy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prosta spółka akcyjna w organizacji lub spółka akcyjna w organizacji nie posiada zarządu, za zaległości podatkowe spółki odpowiada jej pełnomocnik albo odpowiadają wspólnicy, jeżeli pełnomocnik nie został powołany. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio.

§ 4. Przepisy § 1–3 stosuje się również do byłego członka zarządu oraz byłego pełnomocnika lub wspólnika spółki w organizacji.

§ 5. W przypadku prostej spółki akcyjnej w organizacji, w której powołano radę dyrektorów, przepisy § 1–4 stosuje się odpowiednio do rady dyrektorów i dyrektorów.

³⁾ Art. 108. § 1. O odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji.

§ 2. Postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie może zostać wszczęte przed:

1) upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania;

2) dniem doręczenia decyzji:

a) określającej wysokość zobowiązania podatkowego,

b) o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta,

c) w sprawie zwrotu zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług,

d) określającej wysokość należnych odsetek za zwłokę,

e) określającej wysokość zaległości podatkowej, o której mowa w art. 52 oraz art. 52a;

3) dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego – w przypadku, o którym mowa w § 3;

4) dniem odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – w przypadku, o którym mowa w § 3a.

§ 3. W razie wystawienia tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji, na zasadach przewidzianych w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej nie wymaga się uprzedniego wydania decyzji, o której mowa w § 2 pkt 2.

§ 3a. W razie odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika lub płatnika z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 nie wymaga się uprzedniego wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego i decyzji, o której mowa w art. 53a.

§ 4. 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.

(b) wszczęcia wobec niej postępowania egzekucyjnego na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego w oparciu o deklarację podatkową, w której wykazano dane zobowiązanie podatkowe.

Na tle przedstawionych przepisów pojawiły się wątpliwości będące przedmiotem wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE), które dotyczyły:

- 1) możliwości kwestionowania przez członka zarządu ustaleń organu podatkowego dotyczących wysokości i istnienia zaległości podatkowej spółki, za którą ma on odpowiadać (problem analizowany w wyroku z 27 lutego 2025 r., C-277/24, *Adjak*⁴⁾);
- 2) zasady przypisania odpowiedzialności członkowi zarządu w kontekście jego winy w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości spółki (problem analizowany w wyroku z 30 kwietnia 2025 r., C-278/24, *Genzyński*⁵⁾).

W przytoczonych orzeczeniach TSUE potwierdził, że prawo unijne nie stoi na przeszkodzie takiemu ukształtowaniu odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki, jak ma to miejsce w art. 116 o.p., o ile przepis ten jest wykładany w określony sposób. Rodzi to konieczność uwzględnienia też tych orzeczeń w ramach tzw. wykładni prounijnej, co jest jednoznaczne z koniecznością rewizji dotychczasowych poglądów prawnych przyjmowanych na gruncie tego przepisu. Antycypując wynikające z tego wątpliwości interpretacyjne, przedmiotem niniejszej interpretacji uczyniono wpływ przytoczonych orzeczeń na wykładnię i stosowanie art. 116 o.p.

⁴⁾ Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 2025 r., C-277/24, *Adjak*, ECLI:EU:C:2025:130 (dalej: wyrok TSUE w sprawie *Adjak*). Sentencja wyroku: Artykuł 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z art. 325 ust. 1 TFUE, prawem do obrony i zasadą proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że: nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniom krajowym i praktyce krajowej, zgodnie z którymi osoba trzecia, która może zostać uznana za solidarnie odpowiedzialną za zobowiązanie podatkowe osoby prawnej, nie może być stroną w postępowaniu prowadzonym przeciwko tej osobie prawnej w celu ustalenia jej zobowiązania podatkowego, bez uszczerbku dla konieczności, by ta osoba trzecia w toku ewentualnie prowadzonego wobec niej postępowania w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej mogła skutecznie podważyć ustalenia faktyczne i kwalifikacje prawne dokonane przez organ podatkowy w ramach pierwszego postępowania i mieć dostęp do jego akt, z poszanowaniem praw wspomnianej osoby prawnej lub innych osób trzecich.

⁵⁾ Wyrok TSUE z dnia 30 kwietnia 2025 r., C-278/24, *Genzyński*, ECLI:EU:C:2025:299, pkt 68-72 (dalej: wyrok TSUE w sprawie *Genzyński*). Sentencja wyroku: Artykuł 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2018/1695 z dnia 6 listopada 2018 r., w związku z art. 325 TFUE, z prawem własności, a także z zasadami równego traktowania, proporcjonalności i pewności prawa, należy interpretować w ten sposób, że: nie stoi on na przeszkodzie mechanizmowi krajowemu, w ramach którego:

- członek lub były członek zarządu spółki mającej zobowiązanie z tytułu podatku od wartości dodanej ponosi wraz z tą spółką solidarną odpowiedzialność za zaległości podatkowe powstałe w okresie, w którym pełnił on tę funkcję,
- odpowiedzialność ta jest ograniczona do tych zaległości podatkowych, których egzekucja od spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna,

- zwolnienie z tej odpowiedzialności zależy w szczególności od przedstawienia przez członka lub byłego członka zarządu dowodu, że wniosek o ogłoszenie upadłości tej spółki został złożony we właściwym czasie lub że niezłożenie tego wniosku nie wynika z jego winy,

o ile ów członek lub były członek, w celu wykazania braku winy, może skutecznie powołać się na to, że dochował wszelkiej staranności wymaganej przy prowadzeniu spraw danej spółki, przy czym wspomniany członek lub były członek nie może w tym celu ograniczyć się do podniesienia, że w chwili stwierdzenia trwałej niewypłacalności jedynym wierzycielem tej spółki był Skarb Państwa.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym

Wskazane wyżej wyroki TSUE odwoływały się do przepisów regulujących podatek zharmonizowany w ramach UE – VAT. Art. 116 o.p. ma natomiast charakter ogólny i nie ma podstaw, aby wyklądać go w różny sposób w zależności od tego, czy dotyczy podatków zharmonizowanych, czy też nie. Wobec tego przedstawiona poniżej wykładnia art. 116 o.p. jest właściwa w każdym przypadku bez względu na podatek, w jakim powstała zaległość podatkowa spółki, za którą ma ponosić odpowiedzialność członek zarządu.

Niniejsza interpretacja ogólna obejmuje wybrane zagadnienia, na które oddziałują wskazane wyroki, tj.:

- 1) zakres i sposób wykonywania uprawnienia członka zarządu do podnoszenia zarzutów względem ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych organu podatkowego co do istnienia i wysokości zaległości podatkowej spółki;
- 2) zakres i sposób wykonywania uprawnienia członka zarządu do dostępu do akt postępowania wymiarowego skierowanego do spółki;
- 3) możliwość uwolnienia się przez członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki poprzez wykazanie braku jego winy w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości spółki.

Niniejsza interpretacja nie obejmuje pozostałych kwestii związanych ze stosowaniem art. 116 o.p., w szczególności nie odnosi się do zakresu podmiotowego członków zarządu, którzy ponoszą odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki.

2.1. Prawo członka zarządu do podnoszenia zarzutów względem ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych organu podatkowego co do istnienia i wysokości zaległości podatkowej spółki

Zgodnie z wyrokiem TSUE w sprawie *Adjak*, członek zarządu w ramach przysługującego mu prawa do obrony powinien posiadać uprawnienie do podnoszenia zarzutów względem ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych, które zostały dokonane przez organ podatkowy w postępowaniu wymiarowym skierowanym do spółki, a na które organ ten powołuje się w postępowaniu dotyczącym odpowiedzialności tego członka zarządu (dalej: podnoszenie zarzutów)⁶⁾. Analogiczne uprawnienie powinno przysługiwać członkowi zarządu w przypadku, gdy zobowiązanie podatkowe spółki, za które ma on odpowiadać, zostało wykazane w deklaracji podatkowej.

⁶⁾ Wyrok TSUE w sprawie *Adjak*, pkt 56, 60 i 65.

Jednocześnie TSUE wskazał, że dla celów zapewnienia prawa członka zarządu do obrony nie jest konieczne, ani zasadne:

- 1) dopuszczenie go do udziału w postępowaniu wymiarowym skierowanym do spółki (co rodziłoby systemowe zagrożenie dla praw i interesów samej spółki jako strony tego postępowania⁷⁾), ani
- 2) umożliwienie mu zaskarżenia decyzji wymiarowej skierowanej do spółki (decyzja ta uzyskuje charakter ostateczny i podlega ochronie prawnej ze względu na zasadę pewności prawa⁸⁾).

Uprawnienie do podnoszenia zarzutów uzależnione jest od tego, czy dany członek zarządu miał już wcześniej faktyczną możliwość podnieść takie zarzuty lub w inny sposób odnieść się do kwestii istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego spółki, za które ma odpowiadać. Kwestię tę należy oceniać w odniesieniu do każdego zarzutu z osobna. Realizacja prawa członka zarządu do obrony nie może prowadzić do inkorporowania postępowania wymiarowego do postępowania w sprawie odpowiedzialności członka zarządu. Miałoby to miejsce, gdyby członkowi zarządu umożliwić podnoszenie zarzutów w każdym przypadku bez względu na wcześniejszą faktyczną możliwość odniesienia się członka zarządu do kwestii istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego (w istocie sprowadzałoby się to do konieczności powtórzenia ogółu czynności dowodowych przeprowadzonych w postępowaniu wymiarowym skierowanym do spółki). Tymczasem realizacja prawa do obrony członka zarządu nie może wykraczać poza to, co niezbędne celem umożliwienia weryfikacji istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego jako części składowej podstawy faktycznej odpowiedzialności członka zarządu, o ile jest to zasadne i celowe na potrzeby postępowania w sprawie odpowiedzialności członka zarządu. Należy mieć przy tym na uwadze ryzyko nadużywania uprawnień procesowych przez członków zarządu, którzy podnosiliby zarzuty wyłącznie celem obstrukcji postępowania w ich sprawie. W konsekwencji należy sformułować następujące reguły, które organ może odnieść do okoliczności faktycznych danej sprawy:

- 1) jeżeli zobowiązanie podatkowe zostało określone w decyzji organu podatkowego, a członek zarządu pełnił swoją funkcję w trakcie postępowania wymiarowego skierowanego do spółki, to wytyczając granice prawa członka zarządu do obrony należy ocenić, czy dany członek zarządu, mając z racji pełnionej funkcji, jako osoba kierująca sprawami spółki, faktyczną możliwość podnoszenia zarzutów przeciw ustaleniom faktycznym i kwalifikacjom prawnym organu podatkowego, zaniechał podniesienia danego zarzutu i w ten dorozumiany sposób zrezygnował z możliwości jego podnoszenia w późniejszych postępowaniach;
- 2) jeżeli zobowiązanie podatkowe zostało wykazane w deklaracji podatkowej (odpowiednio: korekcie deklaracji podatkowej), a członek zarządu pełnił swoją funkcję na moment złożenia deklaracji

⁷⁾ Wyrok TSUE w sprawie *Adjak*, pkt 62-64.

⁸⁾ Wyrok TSUE w sprawie *Adjak*, pkt 55 i 56.

(korekty), to wytyczając granice prawa członka zarządu do obrony należy ocenić, czy dany członek zarządu z racji pełnionej funkcji, jako osoba kierująca sprawami spółki, w dorozumiany sposób odniósł się już do kwestii istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego, rezygnując z możliwości podnoszenia w tym zakresie zarzutów w późniejszych postępowaniach;

- 3) w pozostałych przypadkach członek zarządu powinien posiadać uprawnienie do podnoszenia zarzutów, gdyż nie miał wcześniej takiej możliwości.

Realizacja prawa członka zarządu do obrony następuje przede wszystkim w fazie dowodowej postępowania w sprawie jego odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe. Istnienie i wysokość zaległości podatkowej spółki, za którą ma odpowiadać członek zarządu, stanowią bowiem dla potrzeb postępowania w sprawie odpowiedzialności tego członka zarządu za tę zaległość jedynie okoliczności faktyczne, których zaistnienie wraz z zaistnieniem pozostałych przesłanek odpowiedzialności członka zarządu wypełnia hipotezę normy wynikającej z art. 116 o.p. Członek zarządu ma również prawo wypowiedzieć się w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 200 § 1 o.p.), w tym przedstawiając swoją ocenę prawnopodatkową ustalonego stanu faktycznego w kwestii istnienia i wysokości zaległości.

Organ podatkowy ustala podstawę faktyczną odpowiedzialności członka zarządu. Elementami tych ustaleń są istnienie i wysokość zobowiązania podatkowego. W tym celu:

- 1) jeżeli zobowiązanie podatkowe zostało określone w skierowanej do spółki decyzji organu podatkowego, to organ podatkowy w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności członka zarządu powinien przyjąć taką decyzję jako dokument urzędowy stanowiący dowód stwierdzonych w niej ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych (w myśl art. 194 § 1 o.p.);
- 2) jeżeli zobowiązanie podatkowe zostało wykazane w deklaracji podatkowej (korekcie), to organ podatkowy w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności członka zarządu powinien przyjąć istnienie i wysokość zobowiązania podatkowego wynikające z takiej deklaracji (korekty) – w myśl art. 21 § 2 o.p.

Zarówno decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, jak i deklaracja podatkowa, cieszą się domniemaniem wiarygodności. Domniemanie to nie wyklucza jednak możliwości przeprowadzenia przeciwdowodu (np. na zasadzie art. 194 § 3 o.p.). Właśnie w tej płaszczyźnie realizuje się prawo członka zarządu do obrony. Jest więc ono zapewnione, jeżeli tylko w postępowaniu dotyczącym jego odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki – na podstawie art. 188 o.p. – będzie miał możliwość zgłaszania wniosków dowodowych przeciw ustaleniom faktycznym lub kwalifikacjom prawnym poświadczonym w decyzji wymiarowej skierowanej do spółki, na które powołuje się organ podatkowy. Członek zarządu może, ale nie musi skorzystać z tego uprawnienia.

Organ podatkowy, badając celowość przeprowadzenia wnioskowanego dowodu, powinien zweryfikować, czy żądany przez członka zarządu dowód został już przeprowadzony w postępowaniu wymiarowym skierowanym do spółki na okoliczność tezy dowodowej przez niego wskazanej. Nie jest zatem konieczne powtarzanie w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności członka zarządu dowodów przeprowadzonych w postępowaniu wymiarowym prowadzonym w stosunku do spółki. Powołanie się przez organ podatkowy na dowód przeprowadzony w innym postępowaniu nie ogranicza prawa członka zarządu do zgłaszania wniosków o przeprowadzenie przeciwdowodu w danym zakresie na zasadach ogólnych, o których mowa w art. 188 o.p.

Motywuując przedstawioną wyżej wykładnię, należy zauważyć, że prawo członka zarządu do obrony w kontekście kwestii istnienia i wysokości zaległości podatkowej spółki, za którą ma odpowiadać, stanowi realizację zasady prawdy materialnej (zmierzając do prawidłowego ustalenia stanu faktycznego i jego kwalifikacji prawnej), a nie środek zaskarżenia decyzji wymiarowej skierowanej do spółki.

Po pierwsze, członek zarządu nie jest ani uczestnikiem postępowania wymiarowego skierowanego do spółki, ani adresatem wydawanej w takim postępowaniu decyzji. Decyzja wymiarowa stanowi władczą konkretyzację indywidualnych praw i obowiązków – spółki, a nie członka zarządu. Tym samym, ze względu na swój indywidualny charakter, decyzja wymiarowa wiąże organ podatkowy tylko w sprawie, w której została wydana – a więc w stosunku do spółki, a nie członka zarządu. W przyjętym w polskim prawie podatkowym modelu zobowiązanie podatkowe spółki nie „przechodzi” na członka zarządu: członek zarządu nie odpowiada za dług cudzy (na zasadzie np. podstawienia), lecz za dług własny (tj. za odrębne zobowiązanie nałożone imiennie na niego na mocy konstytutywnej decyzji organu podatkowego – zasada ukonstytuowania odpowiedzialności osoby trzeciej). Podkreślić należy, że odpowiedzialność solidarna członka zarządu ma charakter odpowiedzialności *in solidum* (odpowiada on z odrębnego tytułu prawnego, aniżeli spółka)⁹⁾. Pomimo zachodzących między nimi związków, zobowiązanie podatkowe spółki i zobowiązanie członka zarządu jako osoby trzeciej istnieją równolegle obok siebie jako dwa odrębne byty prawnopodatkowe.

Powyższe przekłada się na okoliczność, że (z jednej strony) decyzja wymiarowa skierowana do spółki nie wiąże organu podatkowego w sprawie odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki. Brak w tym zakresie bezpośredniego związku, gdyż w decyzji tej konkretyzuje się prawa i obowiązki, których podmiotem w żadnym przypadku nie staje się członek zarządu. Związek taki ma charakter jedynie pośredni, tj. poprzez odwołanie do treści tej decyzji (jako okoliczności faktycznej) na potrzeby władczej konkretyzacji praw i obowiązków członka zarządu (zgodnie z zasadą ukonstytuowania jego odpowiedzialności). Z tych samych powodów, uprawnienie członka zarządu do podnoszenia zarzutów nie narusza zasady trwałości decyzji ostatecznych (art. 128 o.p.)¹⁰⁾. Z drugiej

⁹⁾ Zob. np. wyroki NSA z dnia 3 lipca 2014 r., I FSK 1151/13 lub z dnia 13 lipca 2012 r., I FSK 1555/11.

¹⁰⁾ Wyrok TSUE w sprawie *Adjak*, pkt 55 i 56.

strony, z przedstawionych powodów, skuteczne zakwestionowanie przez członka zarządu ustaleń faktycznych lub kwalifikacji prawnych poświadczonych w decyzji wymiarowej skierowanej do spółki samo w sobie nie przekłada się automatycznie na podważenie samej decyzji, w szczególności nie uzasadnia stwierdzenia jej nieważności, czy wznowienia odnośnego postępowania (związane z tym kwestie należy oceniać osobno na zasadach ogólnych z uwzględnieniem okoliczności dotyczących spółki, a nie członka zarządu).

Po drugie, z wyroku TSUE wynika, że uprawnienie członka zarządu do podnoszenia zarzutów odnosi się nie tyle do decyzji wymiarowej skierowanej do spółki, ile do poświadczonych w niej ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych. Z jednej strony, organ podatkowy, ustalając stan faktyczny w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności członka zarządu, może (i powinien) odwołać się do ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych poczynionych w postępowaniu wymiarowym skierowanym do spółki. Nie wiążą one jednak organu podatkowego w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności członka zarządu, ani nie zwalniają go z konieczności przeprowadzenia postępowania dowodowego w ramach tej procedury¹¹⁾. Z tego powodu, w świetle prawa unijnego, decyzja wymiarowa skierowana do spółki w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności członka zarządu może stanowić jedynie dowód na stwierdzone w niej okoliczności i nie wolno wyłączać w tym zakresie możliwości przeprowadzenia przeciwdowodu (co miałyby miejsce, gdyby przyznać jej walor wiążącego organ prejurydukatu, jak miało to niejednokrotnie miejsce w dotychczasowej praktyce stosowania art. 116 o.p.). Z drugiej strony, oznacza to także, że członek zarządu może podnosić zarzuty w sposób zasadny jedynie przeciw tym okolicznościom faktycznym i kwalifikacjom prawnym, które zostały poświadczone w decyzji wymiarowej skierowanej do spółki, a które mają stanowić podstawę jego odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki. Nie przysługują mu natomiast zarzuty, które przysługiwałyby w odniesieniu do danej decyzji spółce (np. natury procesowej).

Łącznikiem między postępowaniem wymiarowym prowadzonym wobec spółki, a postępowaniem w sprawie odpowiedzialności członka zarządu jest nie sama decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, lecz poświadczona w niej okoliczności faktyczne i kwalifikacje prawne. Okoliczność ta przekłada się na przedstawiony powyżej status decyzji wymiarowej skierowanej do spółki w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności członka zarządu. Status ten nie ulega zmianie w przypadku, gdy w odniesieniu do decyzji wymiarowej skierowanej do spółki zapadł wyrok sądu administracyjnego. Wyroki takie z perspektywy postępowania w sprawie odpowiedzialności członka zarządu nie zapadły w danej sprawie. Przyjęcie innej wykładni naruszałoby prawo członka zarządu do obrony¹²⁾.

¹¹⁾ Wyrok TSUE w sprawie *Adjak*, pkt 55 i 56.

¹²⁾ Co do oceny konstytucjonalnej dopuszczalności takiego poglądu, zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 kwietnia 2023 r., P 5/19 zapadły na gruncie analogicznych przepisów prawa handlowego.

2.2. Prawo członka zarządu do dostępu do akt postępowania wymiarowego prowadzonego wobec spółki

Jeżeli członkowi zarządu przysługuje prawo do zgłaszania zarzutów względem ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych poświadczonych w decyzji wymiarowej skierowanej do spółki, to uprawnieniu temu towarzyszy (instrumentalne wobec niego) prawo dostępu członka zarządu do akt postępowania wymiarowego prowadzonego wobec spółki.

Uprawnienie członka zarządu do dostępu do akt postępowania wymiarowego dotyczącego spółki nie ma charakteru bezwzględnie. O ile spółce przysługuje prawo dostępu do akt postępowania w jej własnej sprawie, o tyle członkowi zarządu przysługuje prawo dostępu do akt cudzego postępowania. Co do zasady uprawnienie takie powinno być zatem ograniczone do minimum, tj. tylko w zakresie niezbędnym do umożliwienia członkowi zarządu podważania ustaleń faktycznych i prawnych mających wpływ na określenie istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego, za które członek zarządu ponosić ma odpowiedzialność. W wyroku TSUE wprost wskazano, że odmowa dostępu do akt postępowania wymiarowego prowadzonego wobec spółki możliwa jest nie tylko ze względu na interes publiczny, ale także ze względu na prawa samej spółki oraz osób trzecich (mowa w szczególności o tajemnicy przedsiębiorstwa)¹³⁾.

Z kolei, jeżeli korektę deklaracji podatkowej złożono w wyniku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, istnieją (zaakceptowane przez spółkę w złożonej deklaracji podatkowej lub jej korekcie) ustalenia organu podatkowego (wynikające z odnośnych akt sprawy), które mogą być podważane przez członka zarządu (pod warunkiem, że daną deklarację podatkową lub jej korektę złożono w czasie, w którym nie pełnił już swojej funkcji – zob. pkt 2.1.). Akta te mogą zostać udostępnione na powyższych zasadach.

W przypadkach innych niż powyżej opisane, w których członek zarządu ma ponosić odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki wykazane w deklaracji podatkowej (korekcie), brak innego materiału dowodowego niż złożona przez spółkę deklaracja (korekta). W takich sytuacjach należy udostępnić ją członkowi zarządu.

Należy podkreślić, że udostępnienie członkowi zarządu akt postępowania prowadzonego względem spółki, po wszczęciu postępowania dotyczącego jego odpowiedzialności, nie narusza tajemnicy skarbowej. Wymóg taki wynika z prawa unijnego, w szczególności prawa do obrony, a organy podatkowe mają obowiązek zapewnić jego skuteczność poprzez prounijną wykładnię przepisów polskiego prawa podatkowego.

¹³⁾ Wyrok TSUE w sprawie *Adjak*, pkt 53 i 54.

2.3. Prawo członka zarządu do uwolnienia się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki poprzez wykazanie braku jego winy w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości spółki

W wyroku w sprawie *Genzyński* TSUE zwrócił uwagę, że art. 116 o.p. opiera się na domniemaniu winy członka zarządu w powstaniu zaległości, za którą ma odpowiadać¹⁴⁾. Domniemanie to wynika z istoty funkcji członka zarządu, który kieruje sprawami spółki, a wobec tego wszelkie nieprawidłowości w spółce stanowią świadectwo nieprawidłowego wykonywania funkcji przez członka zarządu. Nie jest to więc odpowiedzialność na zasadzie ryzyka – członek zarządu odpowiada za zaległości wynikłe z okoliczności, nad którymi ze względu na sprawowaną funkcję nie tylko mógł, ale i powinien sprawować kontrolę.

Przedstawione domniemanie jest na tyle silne, że może zostać obalone wyłącznie w przypadkach wprost wskazanych w tym przepisie, co nie narusza wymogów prawa unijnego¹⁵⁾.

Okolicznością zwalniającą członka zarządu z odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki jest samo złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości, a nie jego skuteczność¹⁶⁾. Wobec tego, jeżeli spółka posiada tylko jednego wierzyciela, ale spełnia inne przesłanki ogłoszenia upadłości, to także w takiej sytuacji członek zarządu powinien złożyć wniosek o ogłoszenie upadłości – bez względu na jego ostateczną bezskuteczność (np. wynikającą z za małej liczby wierzycieli spółki, aby wszcząć postępowanie upadłościowe). Podkreślić przy tym należy, że członek zarządu odpowiada za zaległości podatkowe spółki na dokładnie takich samych zasadach niezależnie od liczby wierzycieli spółki. Liczba ta nie świadczy o winie lub braku winy członka zarządu – kwestię należy ustalać na podstawie pozostałych okoliczności faktycznych danej sprawy.

Okoliczność, że wniosek o ogłoszenie upadłości nie musi być skuteczny, nie oznacza, że irrelevantnym staje się termin złożenia takiego wniosku. Art. 116 o.p. wprost wskazuje, że członek zarządu może uwolnić się od odpowiedzialności wtedy i tylko wtedy, jeżeli złożył odpowiedni wniosek w terminie albo nie ponosi winy w tym, że w terminie taki wniosek nie został złożony.

¹⁴⁾ Wyrok TSUE w sprawie *Genzyński*, pkt 68-72.

¹⁵⁾ Wyrok TSUE w sprawie *Genzyński*, pkt 72-79.

¹⁶⁾ Wyrok TSUE w sprawie *Genzyński*, pkt 85.

Złożenie takiego wniosku po właściwym terminie pozostaje prawnie irrelevantne dla celów przypisania członkowi zarządu odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki¹⁷⁾.

Należy podkreślić, że członek zarządu jest podmiotem profesjonalnym, któremu ze względu na osobiste właściwości powierzono prowadzenie spraw spółki, a on sam wyraził na to zgodę. Nieodłącznym elementem sprawowania funkcji przez członka zarządu jest zapewnienie ładu korporacyjnego w spółce. Stąd, jak wyżej wskazano, w przypadku wystąpienia jakichkolwiek nieprawidłowości w spółce domniemywa się winę członka zarządu polegającą na niewłaściwym kierowaniu sprawami spółki (w tym poprzez niezapewnienie odpowiedniego ładu korporacyjnego, który ustrzegłby spółkę przed daną nieprawidłowością).

Domniemanie to ma charakter wzruszalny. Członek zarządu ma prawo wykazać, że nie ponosi winy w niezłożeniu w terminie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, jeżeli na przeszkodzie stanęły mu obiektywne przeszkody, którym nie mógł zaradzić dochowując należytej staranności, jakiej należy oczekiwać od członka zarządu. Okoliczności te wymagają indywidualnej oceny na kanwie danej sprawy.

3. Pouczenie o ochronie wynikającej z zastosowania się do interpretacji ogólnej

Zgodnie z art. 14k § 2 Ordynacji podatkowej, zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Szczegółowy zakres ochrony wynikającej z zastosowania się do interpretacji ogólnej regulują przepisy art. 14k-14na Ordynacji podatkowej.

Na podstawie art. 14na § 1 tej ustawy, ochrona ta nie przysługuje, jeśli w wyniku zastosowania się do interpretacji ogólnej uzyskano korzyść podatkową stwierdzoną w decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Minister Finansów i Gospodarki: z up. *J. Neneman*

¹⁷⁾ Zgodnie z uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 sierpnia 2009 r., II FPS 3/09, ustalając właściwy termin na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, uwzględnić należy, że: „Badanie przez organ podatkowy „właściwego czasu” na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości jest przesłanką obiektywną, ustaloną w oparciu o okoliczności faktyczne każdej sprawy. Badając w toku prowadzonego postępowania podatkowego istnienie tej obiektywnej przesłanki, należy uwzględnić wysokość zobowiązania podatkowego, określonego w decyzji organu podatkowego nawet, jeżeli decyzja ta została wydana w okresie, kiedy członek zarządu nie pełnił już funkcji. W przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa (art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.p.), to Spółka była zobowiązana do zapłaty podatku należnego w terminach wyznaczonych przez przepisy prawa. Niewypełnienie tych obowiązków w terminie i we właściwej (przewidzianej przepisami prawa) wysokości uzasadnia wydanie decyzji przez organ podatkowy na podstawie przepisu art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej. Nie zmienia to jednak oceny, że zobowiązanie to już istniało wcześniej i powinno zostać wykonane w terminach przewidzianych w przepisach prawa”.