

GLOSZY

Dr Jarosław Olesiak

Uniwersytet Łódzki

ORCID: 0000-0001-7450-8649

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

Prowadzenie postępowania podatkowego dla pozoru a czynny udział strony w sprawie orzeczenia odpowiedzialności osoby trzeciej. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 sierpnia 2024 r., III FSK 1213/23

The pretence of conducting tax proceedings versus the active participation of a party in a third-party liability adjudication. Gloss to the Judgement of the Supreme Administrative Court of 22 August 2024, III FSK 1213/23

Streszczenie

Głosowany wyrok zapadł na tle przepisów o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika. Istotne kwestie, które uwidoczniły się na tle sprawy, dotyczą standardów postępowania w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu. Naczelny Sąd Administracyjny trafnie zakwestionował praktykę działania organu podatkowego, który zredukował postępowanie podatkowe do kilku czynności i w ciągu kilku dni wydał decyzję. Wydanie decyzji nastąpiło w ostatnim dniu przed upływem terminu przedawnienia prawa organu do jej wydania. Skłania to do rozważań poświęconych stosowaniu zasad ogólnych postępowania podatkowego i rozszerzenia argumentacji zaprezentowanej w uzasadnieniu orzeczenia w zakresie pozorowania przez organy podatkowe czynności postępowania.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność podatkowa osób trzecich, zasady postępowania podatkowego, prawa strony postępowania

Abstract

The judgment under review was issued at the background of the provisions on third-party liability for tax arrears of a taxpayer. The important issues that emerged in the case concern the standards of proceedings for adjudicating the liability of a member of the management board. The Supreme Administrative Court correctly questioned the operating model of the tax authority, which reduced the tax proceedings to a few actions and issued a liability decision within a few days. The decision was issued on the last day before the expiry of the limitation period for the authority's right to issue the decision. It prompts considerations dedicated to the application of the fundamental principles of tax proceedings and extending the argumentation presented in the justification of the ruling regarding the sham of proceedings.

Keywords: tax liability of third parties, principles of tax procedure, rights of a party in tax proceedings

JEL: K34

Stan faktyczny sprawy i rozstrzygnięcia sądów administracyjnych

W sprawie zakończonej głosowanym wyrokiem naczelnik urzędu skarbowego wydał decyzję orzekającą o odpowiedzialności byłego członka zarządu za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w podatku od towarów i usług za ostatnie dwa kwartały 2016 r. oraz dwa pierwsze kwartały 2017 r. Decyzja została wydana 31 grudnia 2021 r. Stosownie do art. 107 § 2 pkt 2 i 4 Ordynacji podatkowej¹ objęto nią także odsetki od zaległości podatkowych i koszty postępowania egzekucyjnego. Łączna kwota wszystkich należności wyniosła 307 971,64 zł. Co istotne, postanowienie o wszczęciu postępowania wydano 7 grudnia 2021 r., a następnego dnia organ podatkowy wydał postanowienie dotyczące włączenia dowodów do akt sprawy i sporządził zawiadomienie o możliwości zapoznania się przez stronę ze zgromadzonym materiałem dowodowym. Wszystkie pisma zostały doręczone byłemu członkowi zarządu jednocześnie 24 grudnia 2021 r. Po zapoznaniu się z aktami postępowania 30 grudnia 2021 r. wniósł on o przedłużenie terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego do 31 stycznia 2022 r. Organ podatkowy nie przychylił się do tego wniosku i 31 grudnia 2021 r. wydał decyzję orzekającą o odpowiedzialności byłego członka zarządu jako osoby trzeciej. W efekcie nie doszło do zgłoszenia przez stronę żadnych wniosków dowodowych. Rozpoznając odwołanie od decyzji, organ II instancji doszedł do przekonania, że w sprawie wystąpiły wszystkie pozytywne przesłanki odpowiedzialności członka zarządu. Zaległości powstały w czasie pełnienia przez stronę funkcji w zarządzie, a egzekucja z majątku spółki okazała się w całości bezskuteczna. Jednocześnie podkreślił, że członek zarządu nie wykazał jakiegokolwiek przesłanki wyłączającej odpowiedzialność – zwłaszcza wskazane w odwołaniu mienie spółki nie stanowiło już jej własności, a ponadto pomimo spełnienia się przesłanek do ogłoszenia upadłości spółki wniosek w tym przedmiocie nigdy nie został złożony. Nie zostało również otwarte postępowanie restrukturyzacyjne ani nie zatwierdzono układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu. Po rozpoznaniu odwołania organ II instancji utrzymał w mocy decyzję naczelnika urzędu skarbowego.

Od decyzji organu II instancji wniesiono skargę do WSA w Gorzowie Wielkopolskim, w której podniesiono w szczególności zarzuty naruszenia przez organ zasady prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.) oraz zasady czynnego udziału strony w postępowaniu (art. 123 o.p.). Skarżący podniósł ponadto zarzut naruszenia art. 200 o.p. poprzez wydanie decyzji przed upływem siedmiodniowego terminu przyznanego stronie na wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Odrębnie skarżący podniósł zarzut naruszenia art. 165 § 4 o.p. poprzez prowadzenie czynności dowodowych przed dniem formalnego wszczęcia postępowania, którym jest dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania. Rozpoznając skargę od decyzji WSA w Gorzowie Wielkopolskim uznał powyższe zarzuty za zasadne i uchylił decyzję. Skargę kasacyjną

od wyroku wniósł Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Gorzowie Wielkopolskim, domagając się stwierdzenia naruszenia „art. 123, art. 192 i art. 200 § 1 o.p. poprzez niesłuszne przyjęcie przez sąd, że w niniejszej sprawie równoczesne doręczenie postanowienia o wszczęciu postępowania, pisma z art. 200 § 1 o.p. wyznaczającego termin do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego, postanowienia włączającego dokumenty do akt sprawy, a także wydanie decyzji przez organ pierwszej instancji z naruszeniem terminu do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego, doprowadziły do uchybień na tyle istotnych, naruszających ogólne zasady postępowania wyrażone w ww. przepisach, że winny skutkować uchyleniem decyzji”. NSA w głosowanym wyroku przyjął, że wyrok WSA odpowiada prawu z zastrzeżeniem, że część jego uzasadnienia jest błędna. W ocenie NSA nie można uznać za zasadne twierdzenia o tym, że czynności postępowania (tu: wydanie postanowienia o włączeniu dowodów) dokonane przed formalnym jego wszczęciem są bezskuteczne i zawsze powinny być traktowane jako przyczyna uchylenia decyzji. W pozostałym zakresie NSA stanął na stanowisku, że działania organów podatkowych w sprawie naruszały zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu, bowiem wydanie decyzji w ciągu 7 dni od dnia formalnego wszczęcia postępowania oznaczało realne pozbawienie strony możliwości obrony swoich praw. Głosa ma charakter częściowo krytyczny. Niektóre argumenty zawarte w uzasadnieniu wyroku składają się do uwag polemicznych.

Wszczęcie postępowania podatkowego z urzędu a czynności dowodowe organu

W pierwszej kolejności należy odnieść się do poglądu NSA, w myśl którego wszczęcie postępowania podatkowego z urzędu nie przekreśla z zasady czynności organu podatkowego dokonanych między wydaniem postanowienia o wszczęciu a jego doręczeniem stronie. W uzasadnieniu komentowanego orzeczenia wskazano, że „Dopiero doręczenie stronie postanowienia rodzi określone w tym postanowieniu uprawnienia i obowiązki o charakterze procesowym. Dlatego fakt jednoczesnego doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego oraz postanowienia o włączeniu dowodów w tym postępowaniu, jak też postanowienia o wyznaczeniu stronie terminu do wypowiedzenia się na temat zebranego materiału dowodowego nie powoduje, że te drugie postanowienia są nieskuteczne. W tym zakresie decydujące znaczenie ma bowiem fakt równoczesnego doręczenia tych postanowień². Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela poglądu wyrażonego przez sąd pierwszej instancji, że wydane w tej sprawie dwa postanowienia z 8 grudnia 2021 r., dotyczące włączenia dowodów do akt sprawy oraz możliwości zapoznania się ze zgromadzonym materiałem dowodowym, nie mogły wejść do obrotu prawnego”. Z przytoczonej argumentacji wynika, że NSA uznał, że

jednoczesność doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania oraz postanowienia dowodowego i zawiadomienia o wyznaczeniu stronie terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału eliminuje problem chronologii działania organu z punktu widzenia chwili wszczęcia postępowania. Jednoczesność ta nie może być jednak rozpoznawana jako remedium na obchodzenie przez organ zasad postępowania podatkowego wyrażonych wprost w ustawie. Należy zaznaczyć, że „czynności dokonywane przed datą wszczęcia postępowania podatkowego nie wywołują żadnych skutków prawnych, gdyż przed wydaniem postanowienia o wszczęciu postępowania nie toczy się żadne postępowanie”³. Jest to prosta konsekwencja treści art. 165 § 4 o.p., który stanowi, że datą wszczęcia postępowania z urzędu jest dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania (Ofiarski, 2009, s. 336). Doręczenie w jednej przesyłce postanowienia o wszczęciu postępowania i postanowień dowodowych nie rozwiązuje więc problemu, ponieważ z prawnego punktu widzenia czynność wydania tych ostatnich jest bezskuteczna. Aproba stanowiska NSA w omawianym zakresie oznaczałaby, że możliwe jest doręczenie aktu administracyjnego, który nie został wydany. Konstrukcja taka jest z teoretyczno-prawnego punktu widzenia wykluczona. O ile w stanie prawnym sprzed wejścia w życie o.p. zawiadomienie strony o pierwszej czynności urzędowej mogło mieć znaczenie dla określenia początku postępowania (Chróścielewski, 2000, s. 63–64), o tyle obecnie mankamenty związane z takim ujęciem nie występują. W tym miejscu trzeba odnieść się do twierdzenia NSA, że „czynności postępowania podatkowego podejmowane w formie postanowienia co do zasady stają się wiążące, a więc wchodzą do obrotu prawnego, nie w momencie wydania postanowienia, lecz w momencie jego doręczenia (art. 212 w zw. z art. 219 o.p.). Dopiero doręczenie stronie postanowienia rodzi określone w tym postanowieniu uprawnienia i obowiązki o charakterze procesowym. Dlatego fakt jednoczesnego doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego oraz postanowienia o włączeniu dowodów w tym postępowaniu, jak też postanowienia o wyznaczeniu stronie terminu do wypowiedzenia się na temat zebranego materiału dowodowego nie powoduje, że te drugie postanowienia są nieskuteczne”. Wnioskowanie to jest o tyle nietrafne, że do obrotu prawnego może wejść – z chwilą doręczenia – tylko postanowienie wydane. Akt podjęty przed dniem wszczęcia postępowania nie może zostać uznany za wydany, wobec czego bezprzedmiotowe jest analizowanie daty jego wejścia do obrotu prawnego. Innymi słowy – moc wiążąca postanowienia jest kwestią, którą można odnosić do aktu wydanego zgodnie z normami procesowymi. Należy mieć ponadto na uwadze, że w świetle art. 217 § 1 pkt 2 o.p. obligatoryjnym elementem postanowienia jest data jego wydania. To, że wejście do obrotu prawnego może nastąpić później, nie zmienia faktu, że w analizowanej sprawie data wydania postanowień dowodowych była wcześniejsza względem daty wszczęcia postępowania. W uzasadnieniu wyroku dostrzegalna jest przy tym wewnętrzna sprzeczność argumentacji. Z jednej strony wyrażono w nim jasno,

że „bez skutecznego wszczęcia postępowania podatkowego nie ma mowy o skuteczności innych czynności procesowych”, z drugiej zaś przyjęto, że skuteczność czynności procesowych może być oceniana „z uwzględnieniem ich charakteru i okoliczności w jakich zostały one podjęte, a wszystko to – jak już wspomniano – w kontekście realizacji zasad ogólnych postępowania podatkowego”. Tymczasem albo postępowanie jest wszczęte i można przystąpić do czynności w jego toku, albo nie jest wszczęte – i wówczas brak wszczęcia uniemożliwia traktowanie aktów wydanych przez organ jako przynależnych do tegoż postępowania.

Krytyczne uwagi wobec zapatrywania NSA na kwestię możliwości sanowania czynności podjętych przez organ podatkowy przed doręceniem postanowienia o wszczęciu postępowania – zakładając, że sanacja ta miałaby następować przez jednoczesność doręczenia tego postanowienia i innych postanowień organu – wynikają nie tylko z formalnoprawnej analizy chronologii działań organu. Zapatrywanie takie otwiera bowiem szereg problemów, dla których nie ma miejsca w świetle wyraźnego brzmienia art. 165 § 4 o.p. i wyznaczania nienaruszalnych standardów procesowych. Czynności dowodowe organów podatkowych dokonywane przed ustawowo określoną chwilą wszczęcia postępowania mogłyby ulegać rozciągnięciu w czasie. W rezultacie strona mogłaby być stawiana w sytuacji, w której okres na przygotowanie się do toczącej się sprawy ulegałby znacznemu skróceniu – zwłaszcza w relacji do czasu, w którym postępowanie toczyło się efektywnie bez formalnego i faktycznego udziału strony w postępowaniu. Pogodzenie takiego trybu z zasadą równości broni będącą elementem rzetelnego postępowania nie wydaje się możliwe⁴. Można oczywiście założyć, że ewentualne nadużycia organów w tym względzie będą należycie kontrolowane przez sądy administracyjne. Trafność takiego założenia nie zmieniałaby jednak jednego – mielibyśmy do czynienia z przejściem od bezwzględnej zasady na płynniejszą w ocenach praktykę dopuszczalną zależnie od okoliczności sprawy. Nie ułatwiałoby to orzeczniczej działalności sądów administracyjnych ani nie odpowiadałoby standardowi proceduralnemu wynikającemu z art. 165 § 4 o.p. Standard ten nie tylko określa jednoznacznie początek postępowania, ale pozwala także oddzielać od niego inne czynności organów podatkowych o charakterze nieprocesowym (Dzwonkowski & Zgierski, 2006, s. 779). W piśmiennictwie słusznie wskazywano, że nie jest możliwe wsteczne rozciąganie skutków prawnych wszczęcia postępowania na czynności zarówno strony, jak i organu (Brzeziński, Kalinowski & Olesińska, 2017, s. 856; Dauter & Hauser, 2024, s. 1223).

Rozważania te trzeba umiejscawiać w kontekście zasady legalizmu wyrażonej w art. 7 Konstytucji RP⁵ oraz w art. 120 o.p., a także zasady budzenia zaufania organów do obywateli, wyrażonej w art. 121 § 1 o.p. Trudno wyobrazić sobie możliwość zachowania tych zasad w sytuacji, w której organ podatkowy mógłby jednym doręczeniem kilku aktów usunąć stan pierwotnej bezskuteczności swoich czynności. Pojawia się zresztą pytanie o to, czemu miałyby służyć tego rodzaju relatywizacja zagadnienia wszczęcia postępowania i jego rzeczywistych ram. Nie jest zadaniem

wymagającym nadzwyczajnych nakładów doręczenie przez organ postanowienia o wszczęciu postępowania z urzędu przed dokonaniem dalszych czynności w sprawie.

Uznanie za prawidłowe zapatrywania, że organ może wydawać postanowienia dowodowe przed doręczeniem stronie postanowienia o wszczęciu postępowania rodzi jeszcze kilka dodatkowych problemów.

Po pierwsze, z zapatrywania tego wynikałoby, że organ w bliżej niesprecyzowanym okresie mógłby prowadzić sprawę, ale datą wszczęcia postępowania w tej sprawie pozostawałby dzień doręczenia postanowienia o wszczęciu. Stawiałoby to pod znakiem zapytania całą regulację o terminach załatwiania spraw. Jak stanowi art. 139 § 1 o.p., załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej. Jakkolwiek regulacja ta ma w pierwszej kolejności chronić stronę przed przedłużającym się angażowaniem jej w toczącą się sprawę, to jej funkcja obejmuje także wymuszanie na organach podatkowych sprawnego działania (Pietrasz, 2010, s. 753). Jest to zresztą prosta konsekwencja wyrażonej w art. 125 § 1 o.p. zasady szybkości i prostoty postępowania, w myśl której organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Trwanie „przedjurysdykcyjnej” fazy postępowania – bo tak należałoby określić czas, w którym organ wydaje postanowienia dowodowe mimo niedoręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania – powoduje rozmycie zasady szybkości i prostoty, a *de facto* pozwala organowi działać poza jej ramami. Należy odnosić to także do obowiązku koncentracji postępowania dowodowego, który umożliwia badanie zarówno rozciągnięcia w czasie czynności dowodowych, jak i jego zasadności⁶. Jednocześnie kwestie te nie pozostają w żadnym związku z wyróżnianą w piśmiennictwie fazą wstępną postępowania podatkowego (Olszowy, 1994, s. 32 i n.).

Po drugie, o każdym przypadku niezakończona sprawy we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy (art. 140 § 1 o.p.). Uznanie za skuteczne czynności postępowania dowodowego w fazie przedjurysdykcyjnej w wyżej przyjętym rozumieniu oznaczałoby, że organ może uniknąć konieczności zarysowania jakichkolwiek czasowych ram postępowania i jednocześnie zwolnić się z obowiązku informowania strony o okolicznościach powodujących, że załatwienie sprawy – czyli zarówno przeprowadzenie dowodów, jak i wydanie odpowiedniego rozstrzygnięcia – nie może nastąpić w ustawowych terminach. Rzeczywisty czas załatwienia sprawy ulegałby w takim ujęciu denormalizacji. Wydaje się bowiem, że NSA dopuszcza jako legalny stan, w którym daty wydania postanowień dowodowych poprzedzają datę wszczęcia postępowania (wskazuje na to wyraźnie przyjęcie przez NSA, że postępowanie w sprawie trwało 7 dni – od dnia doręczenia postanowienia

o wszczęciu postępowania w dniu 24 grudnia 2021 r. do dnia wydania decyzji w dniu 31 grudnia 2021 r.). W tym stanie rzeczy zawarte w uzasadnieniu wyroku uwagi poświęcone możliwości wydawania przez organ podatkowy postanowień dowodowych przed dniem doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania nie zasługują na aprobatę.

Po trzecie, wyznaczone ustawowo ramy czasowe postępowania mają wpływ na sytuację majątkową strony postępowania. W świetle art. 54 § 1 pkt 7 o.p. nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Założenie, że w jakiegokolwiek sprawie organ podatkowy może wydawać postanowienia dowodowe przed dniem wszczęcia postępowania, stwarzałoby ryzyko rzeczywistego prowadzenia sprawy w dłuższych okresach bez konsekwencji, także w zakresie skutków odsetkowych dla strony. W sprawie, w której NSA wydał głosowany wyrok, kwestia ta nie wystąpiła, ale wyrażone w nim zapatrywanie nie daje się obronić także z punktu widzenia art. 54 § 1 pkt 7 o.p.

Pozorność postępowania podatkowego a prawo strony do udziału w postępowaniu

Odmienne należy ocenić sam kierunek rozstrzygnięcia NSA i analizę przeprowadzonego przez organ podatkowy postępowania. Zasadniczo rzecz biorąc, postępowanie to było prowadzone w sposób pozorny. Przez pozorność postępowania podatkowego rozumiem przy tym działanie organu, w ramach którego czynności dowodowe, wydawane postanowienia i umożliwienie stronie wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów zachowują zewnętrzny pozór legalności, jednak ich celem nie jest wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy, a jedynie wydanie decyzji z pominięciem rzeczywistego udziału strony. Funkcjonowanie w systemie prawa rozwiązań pozornych jest konsekwentnie kwestionowane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego⁷.

W omawianej sprawie organ podatkowy wydał postanowienie o wszczęciu postępowania w dniu 7 grudnia 2021 r. W dniu 8 grudnia 2021 r. wydane zostały postanowienia o włączeniu dowodów do akt sprawy oraz wyznaczono stronie siedmiodniowy termin do zapoznania się ze zgromadzonym materiałem dowodowym, doręczając członkowi zarządu wszystkie pisma jednocześnie w jednej przesyłce. Doręczenie miało miejsce w dniu 24 grudnia 2021 r., a następnie organ I instancji wydał decyzję w dniu 31 grudnia 2021 r., bowiem strona zapoznała się z aktami sprawy w dniu 30 grudnia 2021 r.

W zaistniałych okolicznościach członek zarządu nie złożył żadnych wniosków dowodowych przed organem I instancji. Trafnie jednak NSA zwrócił uwagę, że w omawianym przypadku doszło do przedłożenia zasady szybkości postępowania nad zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu. Można by zresztą powiedzieć, że nadużyciu

podlegała tutaj również sama zasada szybkości, której zastosowanie przybrało karykaturalny wymiar. Zbliżający się termin przedawnienia prawa do wydania decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej względem części zaległości nie może stanowić usprawiedliwienia takiego stanu rzeczy. Przyczyny pozbawienia strony prawa czynnego udziału w sprawie nie mają zresztą żadnego znaczenia z punktu widzenia oceny, czy standard procesowy został przez organ podatkowy zachowany⁸. W pełni podzielić trzeba także konstatację, że badanie przesłanek wyłączających odpowiedzialność członka zarządu – z inicjatywy dowodowej strony – dopiero przed Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej było nie do pogodzenia z zasadą dwuinstancyjności postępowania. Uniemożliwienie stronie działania przez całe postępowanie pierwszoinstancyjne nie może być naprawione poprzez przeprowadzenie postępowania dowodowego na późniejszym etapie rozpoznawania sprawy (Filipczyk, 2021, s. 9).

Konieczne jest jednak rozszerzenie rozważań o uprawnienia członka zarządu i obowiązki organu w sprawie dotyczącej orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu jako osoby trzeciej.

Udział strony w postępowaniu, które trwało 7 dni, był całkowicie pozorny, zwłaszcza że strona otrzymała zawiadomienie o możliwości wypowiedzenia się co do zebranych dowodów jednocześnie z postanowieniem o wszczęciu postępowania. Widać więc wyraźnie, że nie zakładano jakiegokolwiek aktywnego uczestnictwa członka zarządu w sprawie. Nie sposób też przyjmować, że stan faktyczny wyjaśniono poprzez zbadanie przez organ I instancji, że strona pełniła funkcję członka zarządu w czasie upływu terminu płatności, a ponadto, że w imieniu spółki nie złożono wniosku o ogłoszenie upadłości. W uzasadnieniu wyroku NSA przywołał utrwalone w orzecznictwie zapamiętanie, że „prowadzone wobec Skarżącego postępowanie w przedmiocie jego odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej ma szczególny charakter. W postępowaniu tym, zgodnie z art. 116 o.p., badane są pozytywne i negatywne przesłanki odpowiedzialności osoby trzeciej, przy czym ciężar wykazania istnienia przesłanek pozytywnych spoczywa na organie podatkowym, zaś ciężar wykazania istnienia przesłanek negatywnych spoczywa na osobie, która zmierza do uwolnienia się od tej odpowiedzialności [...]. Organ powinien wykazać istnienie zaległości podatkowych spółki, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez stronę obowiązków członka zarządu, a także bezskuteczność egzekucji wobec spółki. Natomiast strona tego postępowania, chcąc uwolnić się od odpowiedzialności za zaległości spółki, powinna wykazać, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości spółki albo, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jej winy; bądź też powinna wskazać mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części (art. 116 § 1 pkt 1 i 2 o.p.)”. Ujęcie to nie oddaje relacji zachodzących między pozytywnymi i negatywnymi przesłankami odpowiedzialności członka zarządu. Zakłada ono swoiste rozdzielenie inicjatywy dowodowej organu

i strony w stosunku do poszczególnych przesłanek odpowiedzialności. Tymczasem zarówno organ, jak i członek zarządu mogą przejawiać tę inicjatywę w odniesieniu do każdej z okoliczności mającej wpływ na odpowiedzialność. Twierdzenie o konieczności odseparowania od siebie kwestii dowodowych dotyczących poszczególnych przesłanek odpowiedzialności nie może się ostać z kilku przyczyn. Po pierwsze, strona w inkwizycyjnym postępowaniu podatkowym sama niczego nie wykazuje, a jedynie zgłasza wnioski dowodowe. Po drugie, wiedzę o ziszczeniu się przesłanek negatywnych odpowiedzialności organ może mieć z urzędu, co zobowiązuje go do jej uwzględnienia. Po trzecie, przesłanki pozytywne i negatywne, wynikające z art. 116 o.p., są ze sobą merytorycznie powiązane. Złożenie we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości jest przesłanką negatywną, ale wiąże się z przesłanką pozytywną istnienia samych przesłanek upadłościowych. Wykazanie przesłanki negatywnej wskazania mienia spółki, które pozwoli na zaspokojenie zaległości podatkowych w znacznej części niweczy przesłankę pozytywną w postaci bezskuteczności egzekucji z majątku spółki. Próba fragmentaryzacji inicjatywy dowodowej w sprawach odpowiedzialności członków zarządu mogłaby prowadzić do kuriozalnego wniosku, iż członek zarządu nie może wykazywać niewystąpienia przesłanek pozytywnych (Olesiak, 2020, s. 177–178). Przytoczone stanowisko, zgodnie z którym brzmienie art. 116 o.p. może być mylące poprzez sugerowanie powinności rozdzielenia inicjatywy dowodowej organu i członka zarządu, spotkało się w piśmiennictwie z aprobatą (Olesińska & Janicki, 2023, s. 200). Także w orzecznictwie europejskim przyjmuje się, że minimalny standard proceduralny orzekania o odpowiedzialności członka zarządu musi zakładać, że może on kwestionować wymiar zobowiązania podatkowego dokonanego względem podatnika⁹. Wymiar ten dotyczy niczego innego jak istnienia zaległości podatkowej spółki, a więc podstawowej przesłanki pozytywnej odpowiedzialności. Warto odnotować, że w niektórych judykatach sądów krajowych doniosłość tego zagadnienia została nie tylko odnotowana, ale również rozwinięta¹⁰.

Podsumowanie

Głosowane orzeczenie zasługuje na aprobatę z uwagi na kierunek rozstrzygnięcia, a także słuszne uznanie, że strona została pozbawiona czynnego udziału w postępowaniu. Przyjęta przez organy ścieżka procedowania naruszała podstawowe standardy proceduralne i w sposób rażący uniemożliwiła stronie ochronę jej interesów majątkowych. Należy pamiętać, że odpowiedzialność osób trzecich jako instytucja ogólnego prawa podatkowego nie stanowi w swej istocie egzekucyjnego przedłużenia sprawy podatnika. Osoby trzecie to odrębne podmioty odpowiedzialności podatkowej. Przysługują im własne uprawnienia procesowe, a ich poszanowanie jest obowiązkiem organów podatkowych w każdym stadium postępowania.

Nie sposób natomiast zgodzić się z zawartymi w uzasadnieniu wyroku zapatrywaniami dotyczącymi możliwości wydawania przez organ podatkowy postanowień dowodowych przed datą wszczęcia postępowania. Stanowiska te nie znajdują umocowania w przepisach o postępowaniu podatkowym i wywołują szereg problemów, na które nie ma miejsca w świetle wyraźnej sekwencji czynności organu określonej normami proceduralnymi (wszczęcie postępowania, czynności dowodowe, zawiadomienie strony o możliwości wypowiedzenia się w sprawie przeprowadzonych dowodów, rozstrzygnięcie sprawy).

Do uwag polemicznych skłania także powielenie przez NSA tez o tym, że na organie podatkowym spoczywa ciężar wykazania przesłanek pozytywnych odpowiedzialności, a do członka zarządu należy wykazanie przesłanek

negatywnych. Związki merytoryczne zachodzące między tymi przesłankami nie dają podstaw do mechanicznego rozdzielania ciężaru ich wykazania – pomijając już samą kontrowersyjność tego pojęcia w inkwizycyjnym postępowaniu podatkowym. Należy mieć na względzie, że organ podatkowy nie jest zwolniony z badania przesłanek negatywnych odpowiedzialności, bowiem finalnie mogą one wiązać się z podważeniem wystąpienia przesłanek pozytywnych. Nadto zaś nie może budzić wątpliwości, że członek zarządu jest uprawniony do zgłoszenia w sprawie wniosków dowodowych zmierzających do ustalenia, że nie zachodzą okoliczności wyczerpujące ustawowe przesłanki pozytywne odpowiedzialności – w całości lub w części. W tym ostatnim przypadku gradacja będzie rzecz jasna odnosiła się do wysokości zaległości podatkowych podatnika.

Notes/Przypisy

- ¹ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.), dalej: o.p.
- ² Por. wyrok NSA z 22 października 2014 r., I FSK 1655/13.
- ³ Wyrok WSA w Białymstoku z 14 września 2016 r., I SA/Bk 294/16, Lex nr 2146860.
- ⁴ Wyrok TSUE z 16 października 2019 r., C-189/18, Lex nr 2731876. Jakkolwiek wyrok ten dotyczył innych zagadnień niż określenie początku postępowania i konsekwencji z tym związanych, to wskazano w nim, że strona ma prawo do przedstawiania dowodów „na warunkach, które nie stawiają jej w wyraźnie mniej korzystnej sytuacji w stosunku do strony przeciwnej”. Zasady te winny być w mojej ocenie rozumiane szeroko.
- ⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP.
- ⁶ Wyrok NSA z 4 października 2023 r., II FSK 721/23, Lex nr 3650067.
- ⁷ Wyrok TK z 17 listopada 2012 r., P 30/11. Lex nr 1171372.
- ⁸ Por. wyrok NSA z 30.01.2018 r., II FSK 122/16, Lex nr 2480805.
- ⁹ Wyrok TSUE z 27 lutego 2025 r., C-277/24, Lex nr 3832973.
- ¹⁰ Wyrok WSA w Warszawie z 28 listopada 2024 r., III SA/Wa 1840/24, Lex nr 3821311. W wyroku tym wskazano wprost, że „Póki organ podatkowy nie przeprowadzi żądanych przez Skarżącego dowodów, przez które ten zmierza do podważenia wiarygodności decyzji wymiarowej, a następnie nie rozpatrzy kwestii istnienia i wymiaru zobowiązania podatkowego w oparciu o całokształt materiału dowodowego, póty istnienia i wymiaru zobowiązania podatkowego (w takim razie – również zaległości podatkowej) nie można uznać za udowodnione zgodnie z art. 122, art. 187 § 1 o.p. i art. 191 o.p.”. Wyraźne więc staje się to, że rozdzielanie inicjatywy dowodowej w zakresie ziszczenia się przesłanek pozytywnych i negatywnych poprzez przypisanie obowiązku ich wykazywania odpowiednio organowi podatkowemu i członkowi zarządu opiera się na całkowicie błędnych podstawach i nie ma merytorycznego uzasadnienia. Na uznanie zasługuje fakt, że przywołane ujęcie prezentowane jest w kolejnych wyrokach – por. wyroki WSA w Warszawie: z 28 listopada 2024 r., III SA/Wa 1846/24, Lex nr 3833455 oraz z 28 listopada 2024 r., III SA/Wa 1850/24, Lex nr 3836204 oraz WSA w Krakowie: z 15 kwietnia 2025 r., I SA/Kr 173/25, Lex nr 3861893 i z 15 kwietnia 2025 r., I SA/Kr 178/25, Lex nr 3888148.

Bibliografia/References

- Brzeziński, B., Kalinowski, M., & Olesińska, A. (red.). (2017). *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*. ODDK.
- Chróścielewski, W. (2000). W: W. Chróścielewski, & W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, C.H.Beck.
- Dauter, B., & Hauser, R. (2024). W: S. Babiarsz, W. Gurba, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, B. Dauter, & R. Hauser, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer.
- Dzwonkowski, H., & Zgierski, Z. (2006). *Procedury podatkowe*. Difin.
- Filipczyk, H. (2021). Zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego a zmiana materialnoprawnej podstawy decyzji wymiarowej. *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*, (7), 8–17. <https://doi.org/10.33226/0137-5490.2021.7.2>
- Ofiarski, Z. (2009). *Prawo podatkowe*, Wolters Kluwer.
- 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.
- Olesińska, A., & Janicki, A. (2023). Burden of proof in tax proceedings from a constitutional perspective. W: M. Lohnig, M. Serowanec, J. Wantoch-Rekowski, & A. Moszyńska (red.), *Poland in good constitution? Contemporary issues of constitutional law in Poland in the European context*. Böhlau Verlag.
- Olszowy, W. (1994). *Podejmowanie decyzji podatkowej i jej sądowa kontrola w Polsce*. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Pietrasz, P. (2010). W: L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*. Wolters Kluwer.

Dr Jarosław Olesiak

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

Dr Jarosław Olesiak

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