

Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych w świetle orzeczenia TSUE z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie Adjak C-277/24*

Marta Papis-Almansa*, Ewa Prejs**, Aleksandra Pientka***

Tematyka prezentowana w artykule ogniskuje się wokół wykładni prawa unijnego, w szczególności art. 273 dyrektywy VAT, która była przedmiotem wydanego przez TSUE wyroku z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie Adjak C-277/24 w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne skierowane do Trybunału przez WSA we Wrocławiu. Wyrok ten ma charakter przełomowy z punktu widzenia zasad odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółek. Jest to niezwykle istotne zagadnienie dla praktyki podatkowej, zarówno w wymiarze krajowym, jak i europejskim. Pomimo korzystnego dla osób trzecich, w szczególności członków zarządu spółek kapitałowych, wyroku w sprawie Adjak, przyjęte w nim rozwiązania budzą istotne wątpliwości z perspektywy zasady pewności prawa, zwłaszcza w kontekście stabilności i ostateczności decyzji podatkowych. Rozstrzygnięcie to generuje również ryzyko powstania zawiłości procesowych, związanych z kwestionowaniem przez członków zarządu ustaleń faktycznych lub kwalifikacji prawnych przyjętych w postępowaniu wymiarowym wobec podatnika. Wyrok w sprawie Adjak powinien być impulsem do pilnej nowelizacji obowiązujących regulacji materialnych i procesowych dotyczących solidarnej odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. Sam w sobie nie usuwa on bowiem licznych kontrowersji i nieprawidłowych praktyk ukształtowanych na tle art. 116 Ordynacji podatkowej ani nie porządkuje rozbieżności w dotychczasowym orzecznictwie. Stanowi pierwszą poważną próbę ukazania niejasnej i naruszającej prawa jednostki regulacji solidarnej odpowiedzialności podatkowej członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność solidarna, odpowiedzialność podatkowa osoby trzeciej, prawo do udziału w postępowaniu, strona postępowania, zaległość podatkowa
Kod klasyfikacji JEL: K34

* dr • Universidad de Alicante, Facultad de Derecho, Departamento de disciplinas económicas y financieras • ✉ marta.papisalmansa@ua.es •
ORCID: 0000-0003-4310-5366

** adiunkt, dr • Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Katedra Prawa Finansów Publicznych • ✉ eprejs@umk.pl • ORCID: 0000-0003-2784-2227

*** mgr • Uniwersytet Opolski, doktorantka w Szkole Doktorskiej UO •
✉ aleksandrapientka20@gmail.com • ORCID: 0009-0009-6168-4737

* Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie Adjak, C-277/24, ECLI:EU:C:2025:130.

Wprowadzenie

W świetle art. 193 dyrektywy VAT¹ zapłata podatku VAT wynikłego z opodatkowanej dostawy towaru lub świadczenia usługi co do zasady ciąży na podatniku dokonującym dostawy towaru lub świadczenia usługi. Odstępstwa od powyższej reguły ustawodawca unijny przewidział w art. 194–199b oraz art. 202 dyrektywy. Na podstawie art. 205 dyrektywy państwa członkowskie dysponują możliwością wprowadzenia do krajowych przepisów dotyczących podatku od towarów i usług – we wskazanych w art. 193–200 oraz art. 202, 203 i 204 dyrektywy VAT przypadkach – regulacji, na mocy których do zapłaty podatku VAT odpowiedzialna solidarnie będzie inna osoba aniżeli ta pierwotnie do tego zobowiązana.

Istota odpowiedzialności solidarnej na gruncie prawa podatkowego, w tym podatku od towarów i usług, tkwi w zagwarantowaniu za pomocą odpowiednich przepisów zaspokojenia zobowiązania podatkowego przez inne (wtórne) osoby niż podmiot pierwotnie zobowiązany. Instytucja ta pozwala na utrzymanie szczelności (efektywności) systemu podatkowego poprzez zapewnienie prawidłowego poboru i zapłaty podatku nawet w sytuacji, gdy jego uregulowanie przez zobowiązany do tego podmiot nie jest możliwe. Tym samym nie dochodzi do uszczuplenia wpływów budżetu państwa, gdyż do zaspokojenia zobowiązania podatkowego pociągnięta zostaje odpowiedzialna solidarnie osoba trzecia.

Dyrektywa VAT pozostawia zasadniczo państwom członkowskim swobodę w zakresie uregulowania na poziomie krajowym odpowiedzialności solidarnej za zapłatę podatku VAT przez inną osobę niż podmiot pierwotnie zobowiązany. Ograniczeniem tejże swobody jest jednakże art. 273 akapit pierwszy dyrektywy, który stanowi, że państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom

podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic. Ponadto uregulowanie przez państwa członkowskie odpowiedzialności solidarnej za zobowiązanie VAT powinno być zgodne z prawem Unii Europejskiej oraz z fundamentalnymi jej zasadami ogólnymi. W tym kontekście państwa członkowskie winny respektować w szczególności zasadę państwa prawnego, zasadę proporcjonalności, prawo do rzetelnego procesu sądowego, prawo do obrony czy prawo do skutecznego środka prawnego.

Wykładnia prawa unijnego, w szczególności art. 273 dyrektywy VAT, była przedmiotem wydanego przez TSUE wyroku z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie Adjak C-277/24 w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne skierowane do Trybunału przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu. Wyrok ten ma charakter przełomowy z punktu widzenia zasad odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółek, stąd też wymaga szerszego omówienia w niniejszym artykule.

Stan faktyczny i pytania prejudycjalne w sprawie Adjak C-277/24

W przedmiotowej sprawie skarżąca M.B. była prezesem zarządu B. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością od sierpnia 2014 r. do stycznia 2018 r. Wobec spółki było prowadzone przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław – Stare Miasto (NUS) postępowanie w przedmiocie zobowiązania podatkowego w podatku VAT za okres od czerwca do października 2016 r. W dniu 22 sierpnia 2022 r. skarżąca złożyła do NUS wniosek o dopuszczenie jej do udziału w ww. postępowaniu w charakterze strony oraz udostępnienie jej akt prowadzonego postępowania. Skarżąca powyższy wniosek uza-

¹ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L z 2006 r. nr 347, s. 1 z późn. zm.), dalej powoływana jako dyrektywa VAT lub dyrektywa.

sadziła faktem, iż była prezesem zarządu spółki w czasie, którego dotyczy postępowanie podatkowe. NUS postanowieniem z dnia 12 września 2022 r. wniosek skarżącej oddalił. Skarżąca wniosła zażalenie na wydane przez NUS postanowienie do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej (DIAS), który to postanowieniem z dnia 27 października 2022 r. uchylił w całości postanowienie NUS z dnia 12 września 2022 r. i umorzył postępowanie. W wydanym postanowieniu DIAS uznał, iż status strony postępowania podatkowego zależy od oceny właściwych organów, czy wnioskodawca posiada legitymację procesową. Zdaniem DIAS skarżąca nie mieściła się w żadnej kategorii podmiotów wymienionych w art. 133 Ordynacji podatkowej². DIAS nadto stwierdził, iż w zaistniałych okolicznościach brak jest podstawy prawnej do wydania zaskarżonego postanowienia, albowiem Ordynacja podatkowa nie przewiduje orzekania w przedmiocie uznania albo nieuznania danego podmiotu za stronę już toczącego się postępowania.

W dniu 6 grudnia 2022 r. skarżąca wniosła skargę do WSA we Wrocławiu, domagając się uchylenia postanowienia DIAS. W skardze skarżąca podniosła, iż DIAS dokonał błędnej wykładni art. 133 o.p., stwierdzając, że skarżąca nie ma interesu prawnego w przyznaniu jej statusu strony w postępowaniu podatkowym prowadzonym przeciwko spółce. Skarżąca zaznaczyła, iż była jedynym członkiem zarządu spółki w okresie, co do którego prowadzone jest postępowanie podatkowe, tym samym posiadała najlepszą wiedzę na temat prowadzonej w tym czasie działalności spółki. Skarżąca wprawdzie została jednorazowo przesłuchana przez NUS w charakterze świadka, lecz jej zdaniem nie było to ani wystarczające, ani wyczerpujące. Ponadto wniosek o dopuszczenie jej w charakterze strony do prowadzonego postępowania skarżąca uzasadniła faktem, iż ewentualne zaległości podatkowe będą rzutować na nią jako osobę fizyczną.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm.), dalej: Ordynacja podatkowa lub o.p.

Krajowa regulacja oraz praktyka sądów krajowych w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej członków zarządu spółek kapitałowych przed wyrokiem w sprawie Adjak

Regulacja art. 107 § 1 o.p. ustanawia ogólną podstawę normatywną solidarnej odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, na podstawie której w przypadkach i w zakresie przewidzianym w niniejszym rozdziale za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie. Z kolei *lex specialis* w odniesieniu do solidarnej odpowiedzialności podatkowej członków zarządu spółek kapitałowych zawiera art. 116 § 1 o.p., na mocy którego za zaległości podatkowe (Babiarz et al., 2024, s. 858) 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. Członek zarządu może uwolnić się od odpowiedzialności solidarnej, wykazując, iż we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu; niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy, bądź też wskazać mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

Odpowiedzialność podatkowa członków zarządu jest co do zasady ściśle powiązana z upływem terminu płatności zobowiązania podatkowego w czasie pełnienia funkcji członka zarządu, a w przypadkach, o których mowa w art. 52 oraz 52a o.p. – z powstaniem zobowiązania podatkowego spółki w czasie sprawowania funkcji członka zarządu. Zaprzymanie pełnienia funkcji członka zarządu spółki nie wyłącza odpowiedzialności podatkowej, gdyż w opar-

ciu o art. 116 § 4 o.p. odpowiedzialność ponoszą byli członkowie zarządu spółki.

O odpowiedzialności solidarnej członka zarządu spółki organ podatkowy orzeka w drodze decyzji po przeprowadzonym postępowaniu w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej, w której to na podstawie art. 133 § 1 o.p.³ członek zarządu jest stroną w tym postępowaniu, lecz nie jest stroną w postępowaniu wymiarowym spółki. Odpowiedzialność członka zarządu spółki jest rezultatem dwóch odrębnych postępowań, tj. postępowania podatkowego (wymiarowego) prowadzonego wobec spółki jako podatnika, w którym to następuje określenie wysokości zobowiązania podatkowego, oraz postępowania w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, którego celem jest orzeczenie solidarnej odpowiedzialności podatkowej w trybie art. 116 o.p. po spełnieniu przewidzianych w tymże artykule przesłanek prawnych.

Powszechna praktyka organów podatkowych przed wyrokiem TSUE w sprawie Adjak, wzmocniona linią orzecniczą, sprowadzała się do tego, iż były członek zarządu (Olesiak, 2020, s. 111) nie posiadał legitymacji do bycia stroną postępowania podatkowego spółki mającego na celu określenie istnienia lub wysokości zobowiązania podatkowego, za które będzie mógł ponieść potencjalną odpowiedzialność podatkową, jeśli zobowiązanie to staje się wymagalne, tj. przyjmie postać zaległości podatkowej⁴. Jednakże członek zarządu, w tym były członek zarządu, nie posiadał żadnej prawnie

skutecznej możliwości podważenia poczynionych w toku postępowania podatkowego spółki ustaleń zarówno faktycznych, jak i prawnych dotyczących określenia wymiaru zobowiązania podatkowego, a nawet jego zaistnienia⁵.

Tym samym w świetle dotychczas obowiązujących przepisów prawa i praktyki orzeczniczej członek zarządu nie dysponuje możliwością zakwestionowania błędnie dokonanych przez organ podatkowy ustaleń dotyczących m.in.: zaistnienia obowiązku podatkowego spółki, podstawy opodatkowania zobowiązania spółki, zastosowania ewentualnej ulgi, momentu powstania zobowiązania podatkowego spółki, momentu powstania zaległości podatkowej, który z kolei rzutuje na liczone od tej zaległości odsetki za zwłokę bądź też wysokości zobowiązania podatkowego, z którego wynika zaległość podatkową, za którą ma ponieść odpowiedzialność podatkową.

Pytania WSA we Wrocławiu oraz ich uzasadnienie zawarte w odesłaniu prejudycjalnym

WSA we Wrocławiu powziął wątpliwość co do zgodności omawianej wyżej praktyki organów podatkowych oraz sądów z prawem Unii Europejskiej. Sąd odsyłający potwierdził, iż mechanizm odpowiedzialności solidarnej osoby trzeciej za zobowiązania podatkowe spółki przyczynia się do zapewnienia prawidłowego poboru VAT lub zapobiegania oszustwom podatkowym w rozumieniu art. 273 dyrektywy VAT, zgodnie z obowiązkiem ustanowionym w art. 325 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202/93) (TFUE). Przy czym zaznaczył też, że

WSA w Szczecinie z dnia 2 września 2020 r., sygn. akt I SA/Sz 64/20, LEX nr 3071125. Por. Michna (2021, s. 176).

⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 23 czerwca 2022 r., sygn. akt III FSK 295/22, LEX nr 3365833; wyrok NSA z dnia 22 listopada 2022 r., sygn. akt III FSK 1141/21, LEX nr 3450022; wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2023 r., sygn. akt III FSK 1557/21, LEX nr 3502419; wyrok NSA z dnia 15 marca 2023 r., sygn. akt III FSK 1776/21, LEX nr 3585884.

³ „Stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art. 110-117c, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy”.

⁴ Utrwalonym w orzecznictwie sądów jest pogląd, iż członek zarządu spółki kapitałowej nie jest stroną w postępowaniu podatkowym toczącym się wobec spółki z uwagi na brak interesu prawnego w rozumieniu art. 133 § 1 o.p. Zob. wyrok NSA z dnia 28 listopada 2023 r., sygn. akt I FSK 1223/23, LEX nr 3769250; wyrok NSA z dnia 23 czerwca 2022 r., sygn. akt I FSK 2049/18, LEX nr 3400705; wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 lutego 2022 r., sygn. akt III SA/Wa 1070/21, LEX nr 3665913; wyrok

zarówno przepisy prawne, jak i praktyka krajowa nie przewidują możliwości zakwestionowania przez osobę trzecią wymiaru zobowiązania podatkowego w ramach prowadzonego w stosunku do niej postępowania w sprawie odpowiedzialności solidarnej osoby trzeciej.

Wobec tego WSA postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do TSUE z pytaniem prejudycjalnym: „Czy art. 205 i art. 273 dyrektywy VAT w zw. z art. 2 TUE⁶ (państwo prawa, poszanowanie praw człowieka) oraz art. 17 (prawo własności), art. 41 (prawo do dobrej administracji) i art. 47 (prawo do skutecznego środka zaskarżenia i prawo do sądu) Karty⁷, a także gwarantowane przez prawo Unii [...] zasada proporcjonalności, prawo do rzetelnego procesu oraz prawo do obrony należy interpretować w ten sposób, że sprzeczna z nimi jest regulacja krajowa i oparta na niej praktyka krajowa, zgodnie z którymi odmawia się osobie fizycznej (członkowi zarządu osoby prawnej), która może ponosić całym swoim majątkiem prywatnym solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe osoby prawnej z tytułu VAT, prawa do czynnego udziału w postępowaniu mającym na celu określenie osobie prawnej ww. zobowiązania podatkowego w formie ostatecznej decyzji organu podatkowego, a jednocześnie w odrębnym postępowaniu, zmierzającym do stwierdzenia solidarnej odpowiedzialności rzeczowej osoby fizycznej za zobowiązania podatkowe osoby prawnej z tytułu VAT, osoba ta pozbawiona jest adekwatnego środka do skutecznego zakwestionowania poczynionych wcześniej ustaleń i ocen co do istnienia lub wysokości zobowiązania podatkowego osoby prawnej – zawartych w decyzji ostatecznej organu podatkowego wydanej uprzednio bez udziału tejże osoby fizycznej, która to decyzja w konsekwencji stanowi prejudykat w tymże postępowaniu na mocy przepisu krajowego potwierdzonego praktyką krajową?”⁸.

⁶ Traktat o Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202/130), dalej: TUE.

⁷ Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 202/389), dalej: Karta.

⁸ Postanowienie WSA we Wrocławiu z dnia 25 stycznia 2024 r., sygn. akt I SA/Wr 4/23, LEX nr 3702679.

Rozstrzygnięcie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie Adjak

Trybunał Sprawiedliwości postanowił przeformułować pytanie prejudycjalne, uznając, iż sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 273 dyrektywy VAT, w związku z art. 325 ust. 1 TFUE⁹, prawem do obrony i zasadą proporcjonalności, należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniom krajowym i praktyce krajowej, zgodnie z którymi osoba trzecia, która może zostać pociągnięta do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązanie podatkowe osoby prawnej, nie może być stroną w postępowaniu podatkowym prowadzonym wobec tej osoby prawnej w celu ustalenia jej zobowiązania podatkowego i nie przysługuje jej odpowiedni środek w celu zakwestionowania ustaleń i ocen dotyczących istnienia lub wysokości wspomnianego zobowiązania podatkowego w ramach postępowania w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej.

Na tak postawione pytanie Trybunał orzekł, że art. 273 dyrektywy VAT 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

⁹ „Unia i Państwa Członkowskie zwalczają nadużycia finansowe i wszelkie inne działania nielegalne naruszające interesy finansowe Unii za pomocą środków podejmowanych zgodnie z niniejszym artykułem, które mają skutek odstraszący i zapewniają skuteczną ochronę w Państwach Członkowskich oraz we wszystkich instytucjach, organach i jednostkach organizacyjnych Unii”.

przez organ podatkowy w ramach pierwszego postępowania i mieć dostęp do jego akt, z poszanowaniem praw wspomnianej osoby prawnej lub innych osób trzecich.

W omawianym wyroku Trybunał zakwestionował zatem zgodność z prawem unijnym dotychczasowej polskiej praktyki krajowej i wyprowadził z niego obowiązek państwa członkowskiego zapewnienia odpowiedzialnej solidarnie osobie trzeciej prawnie skutecznej możliwości zakwestionowania, w toku ewentualnego prowadzonego względem niej postępowania w sprawie odpowiedzialności osób trzecich, dokonanych w ramach postępowania podatkowego toczącego się wobec podatnika ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych dotyczących zobowiązania VAT oraz zaznaczył konieczność umożliwienia tej osobie trzeciej dostępu do akt postępowania wymiarowego.

Dokonując analizy omawianego wyroku TSUE, zauważyć należy, że choć wykładnia dokonana w wyroku jest co prawda korzystna dla osób trzecich (członków zarządu spółek), Trybunał nie uchwycił w pełni istoty zagadnienia przedstawionego w pytaniu prejudycjalnym. Sposób przeformułowania pytania prejudycjalnego przez TSUE w kierunku wykładni art. 325 ust. 1 TFUE, którego zakres obejmuje zwalczanie nadużyć finansowych i innych nielegalnych działań naruszających interesy finansowe Unii, wskazuje, iż Trybunał nie uwzględnił w pełni właściwego kontekstu sprawy. WSA trafnie podkreślił, że mechanizm solidarnej odpowiedzialności przyczynia się do zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT oraz do zapobiegania oszustwom podatkowym w rozumieniu art. 273 dyrektywy VAT, realizując tym samym obowiązek ustanowiony w art. 325 ust. 1 TFUE. Nie dokonał on jednak bezpośredniego powiązania mechanizmu solidarnej odpowiedzialności ze zwalczaniem nadużyć finansowych. Co prawda, nie można wykluczyć, iż w przypadku dopuszczenia się nadużyć finansowych przez osobę prawną, na podstawie obowiązującego art. 116 Ordynacji podatkowej¹⁰, wtórną odpowiedzial-

ność podatkową za powstałe z tego tytułu zaległości mogą ponosić osoby trzecie. Nie uzasadnia to jednak – jak zdaje się przyjął TSUE – utożsamiania mechanizmu solidarnej odpowiedzialności z instrumentem zwalczania przestępczości podatkowej, gdyż nie taki jest jego zasadniczy cel. Innymi słowy, odpowiedzialność solidarna przewidziana w art. 116 Ordynacji podatkowej nie stanowi środka o charakterze odstraszającym i skutecznym w rozumieniu art. 325 ust. 1 TFUE.

TSUE stwierdził, iż w rozpatrywanej sprawie nie znajduje zastosowania art. 205 dyrektywy VAT, a celem ustanowionego w art. 116 Ordynacji podatkowej mechanizmu solidarnej odpowiedzialności nie jest nałożenie obowiązku zapłaty podatku wynikającego z jednej lub kilku konkretnych transakcji podlegających opodatkowaniu w rozumieniu art. 193 w związku z art. 205 tej dyrektywy. Zdaniem Trybunału członkowie lub byli członkowie zarządu spółki mogą – pod pewnymi warunkami – zostać uznani za solidarnie odpowiedzialnych za całość lub część zobowiązań tej spółki z tytułu VAT, przy czym zobowiązania te nie odnoszą się do jednej lub kilku konkretnych transakcji podlegających opodatkowaniu. Stawisko to należy uznać za trafne.

Jak wskazywano, zgodnie z art. 205 dyrektywy VAT, w sytuacjach przewidzianych w art. 193–200 oraz 202–204 tej dyrektywy państwa członkowskie mogą postanowić, że za zapłatę VAT solidarnie odpowiadać będzie osoba inna niż ta, która zasadniczo jest do tego zobowiązana. Artykuły 193–200 oraz 202–204 dyrektywy VAT określają, kto jest zobowiązany do zapłaty podatku w rozumieniu sekcji 1 rozdziału 1 tytułu XI dyrektywy, zatytułowanej „Osoby zobowiązane do zapłaty VAT na rzecz organów podatkowych”. Artykuł 193 dyrektywy ustanawia ogólną zasadę, zgodnie z którą VAT należny jest od podatnika dokonującego podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług. Jednocześnie wskazuje on, że

głość podatkowa spółki powstała w wyniku dokonanych przez spółkę oszustw podatkowych. Członkowie zarządu spółek ponoszą bowiem następczą odpowiedzialność podatkową niezależnie od przyczyny (źródła) powstania zaległości podatkowej.

¹⁰ *De lege lata* na gruncie art. 116 o.p. ustawodawca krajowy nie dokonuje rozróżnienia sytuacji, w których zale-

w przypadkach określonych w art. 194–199b i 202 dyrektywy obowiązek zapłaty VAT może lub musi zostać nałożony na inne podmioty niż dostawca towarów lub usług. W świetle przedstawionej regulacji zawartych w art. 193–205 dyrektywy Trybunał słusznie wskazuje, że art. 205 dyrektywy stanowi część zbioru przepisów mających na celu określenie podmiotu zobowiązanego do zapłaty VAT w zależności od rodzaju transakcji. Ich wspólnym celem jest zapewnienie skutecznego poboru podatku od podmiotu najbardziej odpowiedniego w danej sytuacji – w szczególności wtedy, gdy strony transakcji mają siedziby w różnych państwach członkowskich lub gdy charakter transakcji wymaga obciążenia obowiązkiem zapłaty podatku innego podmiotu niż wskazany w art. 193 dyrektywy. W konsekwencji art. 205 dyrektywy VAT daje państwom członkowskim możliwość wprowadzenia, w celu zapewnienia skutecznego poboru VAT, regulacji, zgodnie z którymi inny podmiot niż ten, który zgodnie z art. 193–200 i 202–204 jest co do zasady zobowiązany do zapłaty podatku, tak jak w świetle polskiego przepisu art. 116 o.p. ponosi solidarną odpowiedzialność za jego uiszczenie¹¹. Przepis art. 116 o.p. nie ogranicza jednak zakresu odpowiedzialności jedynie do zaległości podatkowych wynikających z określonych tytułów podatków ani do zobowiązań powstałych w związku z poszczególnymi transakcjami podlegającymi opodatkowaniu¹². Tak ujęta generalna konstrukcja odpowiedzialności członków zarządu przewidziana w art. 116 o.p. przesądza, że ponoszą oni solidarną odpowiedzialność za wszystkie zaległości podatkowe spółki, niezależnie od źródła ich powstania. Zobowiązania te (zaległości podatkowe) nie są powiązane z jedną lub kilkoma konkretnymi transakcjami podlegającymi opodatkowaniu, lecz obejmują w istocie każde zobowiązanie (zaległość) ciążyące na spółce.

¹¹ Zob. wyrok TSUE z dnia 20 maja 2021 r., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, pkt 27–29.

¹² Zob. wyrok TSUE z dnia 13 października 2022 r., Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo.

W analizowanym przypadku art. 205 dyrektywy VAT nie znajduje zatem zastosowania.

W tych okolicznościach Trybunał odniósł się do kontekstu przywołanego w pytaniu prejudycjalnym art. 273 dyrektywy w zw. z art. 325 ust. 1 TFUE, o którego wykładnię sąd krajowy nie wniósł. Zgodnie z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą ustanowić obowiązki inne niż te określone w dyrektywie, jeżeli uznają je za niezbędne do zapewnienia właściwego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym¹³. Z kolei art. 325 ust. 1 TFUE zobowiązuje państwa członkowskie do zwalczania nadużyć finansowych i wszelkich innych nielegalnych działań naruszających interesy finansowe Unii za pomocą odstraszaających i skutecznych środków. Państwa członkowskie są zatem zobowiązane do podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór VAT na swoim terytorium i zwalczanie przestępczości podatkowej.

Analizowany przepis krajowy oraz praktyka krajowa niewątpliwie ma zapewnić skuteczny pobór podatku. Zaznaczenia w pierwszej kolejności wymaga, że przepis ten ma charakter obligatoryjny. Zgodnie z art. 116 § 1 o.p. za zaległości podatkowe spółki „odpowiadają” solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, a nie – jak mogłoby wynikać z wykładni przyjętej przez TSUE – „mogą odpowiadać”. Ma to istotne znaczenie, gdyż w przypadku nieuregulowania przez spółkę zaległości podatkowych z tytułu zobowiązań w podatku VAT, po spełnieniu przesłanek przewidzianych w tym przepisie lub niewykazaniu przesłanek egzoneryacyjnych, odpowiedzialność solidarną ponoszą członkowie zarządu spółki. W takiej sytuacji organ podatkowy jest zobowiązany – a nie jedynie uprawniony – do orzeczenia o ich odpowiedzialności solidarnej na podstawie art. 116 o.p.¹⁴.

¹³ Por. wyroki TSUE: z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C101/16, EU:C:2017:775, pkt 49; z dnia 11 stycznia 2024 r., Global Ink Trade, C537/22, EU:C:2024:6, pkt 41.

¹⁴ Ponoszenie przez członka zarządu spółki odpowiedzialności podatkowej w trybie art. 116 o.p. jest wpraw-

W wyroku w sprawie C-1/21¹⁵ Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej uznał, że art. 273 dyrektywy VAT oraz zasada proporcjonalności nie stoją na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT) osoby prawnej, o ile mechanizm ten spełnia określone warunki. TSUE wskazał, że odpowiedzialnością solidarną może zostać objęty zarządca osoby prawnej lub członek jej organu zarządzającego, który działając w złej wierze, doprowadził do dokonania z majątku tej osoby prawnej płatności mogących zostać zakwalifikowanych jako ukryta wypłata zysków lub dywidend, bądź do nieodpłatnego lub rażąco zaniżonego zbycia jej majątku. Warunkiem tej odpowiedzialności jest przy tym, aby działania te skutkowały tym, że osoba prawna nie jest w stanie uiścić całości lub części należnego podatku VAT. Trybunał podkreślił również, że taka odpowiedzialność solidarna musi być ograniczona do kwoty zubożenia majątku, jakiego doznała osoba prawna wskutek działań w złej wierze, oraz że może mieć ona charakter wyłącznie subsydiarny, tj. powstaje tylko w przypadku, gdy odzyskanie kwot należnego podatku VAT bezpośrednio od osoby prawnej okaże się niemożliwe. Co istotne, TSUE stwierdził ponadto, że art. 273 dyrektywy VAT i zasada proporcjonalności nie sprzeciwiają się objęciu taką solidarną odpowiedzialnością

dzie uzależnione od wykazania przez tego członka zarządu przesłanek negatywnych, o których mowa w art. 116 § 1 pkt. 1 lit. a oraz lit. b o.p. Jednakże organ podatkowy nie posiada na mocy wspomnianego przepisu uprawnienia do dokonania wyboru w kwestii wszczęcia postępowania w sprawie odpowiedzialności solidarnej osoby trzeciej, gdyż działa on na podstawie przepisu prawa i okoliczności sprawy, które nakładają na niego obowiązek podjęcia stosownych czynności. Wobec tego organ podatkowy w świetle art. 116 o.p. jest zobowiązany orzec o solidarnej odpowiedzialności członka zarządu, jeśli zostaną spełnione przewidziane w tym przepisie przesłanki prawne (przesłanki pozytywne), a nie zostaną wykazane przesłanki negatywne.

¹⁵ Por. wyrok TSUE z dnia 13 października 2022 r., Direktor na Direksia „Obzhvalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C1/21, EU:C:2022:788, pkt 60.

także odsetek za zwłokę należnych od osoby prawnej w związku z niezapłaceniem VAT w terminach przewidzianych w przepisach dyrektywy, jeżeli brak zapłaty był skutkiem działań w złej wierze tej osoby, która została wskazana jako solidarnie odpowiedzialna.

TSUE słusznie zauważył, że art. 273 dyrektywy, poza określonymi w nim ograniczeniami, nie precyzuje żadnych warunków czy obowiązków, jakie mogą wdrożyć państwa członkowskie. Powyższe nie zwalnia jednakże państw członkowskich z poszanowania prawa Unii i jego zasad ogólnych, w tym prawa do obrony znajdującego zastosowanie w sytuacji, gdy organ ma podjąć decyzję, która wiąże się z negatywnymi konsekwencjami dla jej adresata. O ile środki stosowane przez państwa członkowskie zmierzały do jak najskuteczniejszej ochrony praw Skarbu Państwa, o tyle nie powinny one wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tego celu¹⁶.

W tym kontekście należy zauważyć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przepisy krajowe ustanawiające system odpowiedzialności solidarnej opartej na zasadzie ryzyka wykraczają poza to, co jest niezbędne dla ochrony interesów finansowych Skarbu Państwa. Przerzucenie odpowiedzialności za zapłatę podatku VAT na podmiot inny niż ten, na którym ciąży pierwotny obowiązek podatkowy, bez zapewnienia temu podmiotowi możliwości uwolnienia się od tej odpowiedzialności poprzez wykazanie, iż nie można mu przypisać powiązania z działaniami rzeczywistego podatnika, należy uznać za sprzeczne z zasadą proporcjonalności. Bezwarunkowe obciążenie podmiotu skutkami utraty dochodów podatkowych spowodowanej działaniem osób trzecich, na które nie miał on żadnego wpływu, stanowiłoby bowiem oczywiste naruszenie tej zasady¹⁷.

¹⁶ Por. wyrok TSUE z dnia 14 listopada 2024 r., Herdijk, C-613/23, EU:C:2024:961, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo.

¹⁷ Por. wyrok TSUE z dnia 14 listopada 2024 r., Herdijk, C-613/23, EU:C:2024:961, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo.

Skorzystanie przez państwa członkowskie z uprawnienia do wyznaczenia w celu zapewnienia skutecznego poboru podatku dłużnika solidarnego innego niż podmiot pierwotnie zobowiązany do jego zapłaty musi być, w świetle zasad pewności prawa i proporcjonalności, uzasadnione istnieniem stosunku faktycznego lub prawnego łączącego te osoby¹⁸. Pełnienie funkcji członka zarządu spółki stanowi taki stosunek prawny między tym członkiem zarządu a spółką i może uzasadniać pociągnięcie go do odpowiedzialności za jej zobowiązania podatkowe. Jednocześnie Trybunał Sprawiedliwości UE podkreślił, że przy ocenie dopuszczalności nałożenia na osobę trzecią obowiązku solidarnego uiszczenia należnego VAT należy brać pod uwagę okoliczności, w których działała ona w dobrej wierze, dochowując należytej staranności wymaganej od przezornego podmiotu gospodarczego, podejmując wszelkie racjonalne środki pozostające w jej mocy, a także gdy jej udział w nadużyciu lub oszustwie jest wykluczony. Czynniki te przemawiają przeciwko obciążeniu jej odpowiedzialnością solidarną¹⁹.

Polskie przepisy w art. 116 o.p. wprowadzają swoiste domniemanie, zgodnie z którym członek zarządu spółki dysponuje lub powinien dysponować zarówno bezpośrednią wiedzą na temat działalności tej spółki, jak i wpływem na tę działalność. Takie domniemanie w ocenie Trybunału nie wydaje się samo w sobie sprzeczne z zasadą proporcjonalności. Nie ustanawia bowiem odpowiedzialności niezależnej od winy. W tym kontekście należy podkreślić, że wina członka lub byłego członka zarządu może przybierać różne postacie, nie tylko w formie umyślnego działania, lecz również braku należytej staranności lub zaniedbania w zakresie nadzoru i kontroli nad działalnością spółki. Wymóg należytej staranności stanowi immanentny element obowiązków członka zarządu i jest oceniany z perspektywy wzorca sta-

ranności właściwego dla profesjonalnego, przezornego podmiotu gospodarczego. W konsekwencji brak zapłaty zobowiązania podatkowego przez spółkę może stanowić przesłankę do przyjęcia, że członek lub były członek jej zarządu uchybił ciążącemu na nim obowiązkowi należytej staranności, a zaistniała zaległość podatkowa jest konsekwencją jego działań lub zaniechań. Taka sytuacja pozwala uznać, że istnieje adekwatny związek przyczynowy między zaniebaniami w zarządzaniu a brakiem wykonania obowiązków podatkowych przez spółkę.

W tych okolicznościach odpowiedzialność solidarna członka lub byłego członka zarządu nie wynika z przypadkowego zdarzenia, nad którym nie miał on żadnej kontroli, lecz z jego własnych uchybień w wykonywaniu obowiązków zarządczych, które doprowadziły do uszczerpkowania majątku spółki i uniemożliwiły uregulowanie jej zobowiązań podatkowych. Tym samym przesłanka winy może zostać spełniona także wówczas, gdy zachowanie członka zarządu nie miało charakteru umyślnego, ale cechowało się rażącym niedbalstwem lub brakiem należytej staranności, prowadzącym w efekcie do naruszenia obowiązków publicznoprawnych spółki. Jednakże konieczne jest, aby takie domniemanie miało charakter wzruszalny, co oznacza, że członek lub były członek zarządu, wobec którego stosuje się to domniemanie, musi mieć realną możliwość jego obalenia. W szczególności za niedopuszczalną należy uznać taką sytuację, w której wykazanie braku winy czy braku związku przyczynowego między jego działaniami a niewykonaniem zobowiązań podatkowych przez spółkę było praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione²⁰. Domniemanie odpowiedzialności nie może pozbawiać osoby nimi objętej prawa do skutecznej obrony, w tym do przedstawienia dowodu przeciwnego. W tym celu członek zarządu może wykazać, że spełnia jedną z przesłanek zwolnie-

¹⁸ Por. wyrok TSUE z dnia 14 listopada 2024 r., Herdijk, C-613/23, EU:C:2024:961, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo.

¹⁹ Por. wyrok TSUE z dnia 14 listopada 2024 r., Herdijk, C-613/23, EU:C:2024:961, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo.

²⁰ Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 14 listopada 2024 r., Herdijk, C-613/23, EU:C:2024:961, pkt 33, 41; zob. także podobnie i analogicznie wyrok TSUE z dnia 12 grudnia 2024 r., Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, pkt 31.

nia z odpowiedzialności solidarnej, o której mowa w art. 116 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, a mianowicie, że zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło we właściwym czasie lub niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy.

W tym względzie Trybunał podkreślił, że adresaci decyzji, która w sposób odczuwalny oddziałuje na ich interesy, powinni być w stanie skutecznie realizować prawo do obrony, tj. przedstawić swoje stanowisko odnośnie do dowodów, na których organ zamierza się oprzeć²¹. Prawo do obrony obejmuje prawo do bycia wysłuchanym i prawo dostępu do akt.

Poszanowanie prawa do obrony w ramach powiązanych postępowań administracyjnych oznacza, że mimo ostatecznego charakteru decyzji wydanych w powiązanych postępowaniach administracyjnych organ podatkowy jest zobowiązany do zapoznania podatnika z dowodami, w tym z dowodami pochodzącymi z tych postępowań, w oparciu o które organ ten zamierza podjąć wobec niego decyzję, w przeciwnym razie podatnik ten zostałby pozbawiony prawa do skutecznego zakwestionowania w trakcie toczącego się przeciwko niemu postępowania owych ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych²². Jak wynika z dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, konsekwencją zasady poszanowania prawa do obrony jest prawo dostępu do akt²³. Adresat niekorzystnej dla niego decyzji musi mieć zapewnioną możliwość przedstawienia swoich uwag przed jej wydaniem, tak aby właściwe organy mogły uwzględnić wszystkie istotne dowody i okoliczności sprawy. W tym celu w toku postępowania administracyjnego należy zapew-

nić mu prawo dostępu do akt sprawy, co stanowi niezbędny element prawa do obrony i realizacji zasady dobrej administracji. W administracyjnym postępowaniu podatkowym podatnik powinien mieć możliwość dostępu do wszystkich dowodów znajdujących się w aktach sprawy, na których organ podatkowy zamierza oprzeć swoją decyzję. W związku z tym jeżeli organ podatkowy zamierza oprzeć swoją decyzję na dowodach uzyskanych w ramach powiązanych postępowań administracyjnych, podatnik ten powinien mieć możliwość uzyskania dostępu do tych dowodów²⁴. W analizowanym przypadku oznacza to konieczność zapewnienia członkowi zarządu dostępu do akt sprawy postępowania wymiarowego, które toczyło się przeciwko spółce.

Dodatkowo należy podkreślić, że podatnik, w tym wypadku członek zarządu, w ramach przysługującego mu prawa do obrony ma również prawo do skutecznego zakwestionowania ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych dokonanych w powiązanych postępowaniach administracyjnych, nawet jeśli ustalenia te wynikają z decyzji mających charakter ostateczny²⁵. Ostateczność decyzji administracyjnej realizuje jedną z ogólnych zasad prawa Unii Europejskiej, jaką jest zasada pewności prawa. Jak jednak podkreślił Trybunał Sprawiedliwości UE, fakt, że decyzja administracyjna stała się ostateczna, nie może uzasadniać ograniczenia prawa do obrony i nie zwalnia organu podatkowego z obowiązku zapewnienia osobie, wobec której toczy się postępowanie, możliwości zapoznania się z dowodami, na których organ zamierza oprzeć planowaną decyzję. Przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby do sytuacji, w której osoba trzecia – taka jak członek zarządu – byłaby pozbawiona prawa do skutecznego podważenia ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych dokonanych w innych postępowaniach, mimo że stanowią one pod-

²¹ Zob. wyrok TSUE z dnia 16 października 2019 r., *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo.

²² Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 16 października 2019 r., *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 47, 49.

²³ Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 7 stycznia 2004 r., *Aalborg Portland i in./Komisja*, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P i C-219/00 P, EU:C:2004:6, pkt 68.

²⁴ Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 16 października 2019 r., *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 53.

²⁵ Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 16 października 2019 r., *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 53.

stawę rozstrzygnięcia podejmowanego w sprawie jej odpowiedzialności. Taki stan rzeczy miałby miejsce w szczególności w toku postępowań dotyczących odpowiedzialności osób trzecich, co – jak pokazuje polska praktyka krajowa – prowadziłoby do istotnego ograniczenia prawa do obrony.

W omawianym orzeczeniu TSUE uznał, że prawo do obrony nie ma charakteru bezwzględnie i może podlegać ograniczeniom, pod warunkiem, że ograniczenia te rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego zamierzonym przez dany przepis i nie stanowią z punktu widzenia realizowanego celu nieproporcjonalnej oraz niedopuszczalnej ingerencji w samą istotę zagwarantowanych w ten sposób praw. Trybunał w tym względzie wskazał, że taki cel interesu ogólnego może stanowić konieczność zachowania ochrony wymogów poufności lub tajemnicy zawodowej, jak też życia prywatnego osób trzecich, danych osobowych lub skuteczności działania represyjnego, dla których zagrożenie może stanowić dostęp do niektórych informacji i niektórych dokumentów²⁶. W analizowanym wyroku Trybunał wskazał w tym kontekście, że „przyznanie tej osobie trzeciej prawa do udziału w postępowaniu podatkowym mogłoby co do zasady zagrozić poufności niektórych informacji lub przedłużyć czas trwania tego postępowania, naruszając w ten sposób interes publiczny polegający na zapewnieniu skutecznego poboru VAT”²⁷.

Dokonując analizy zakresu prawa do obrony, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej odniósł się do kwestii, czy prawo unijne nakłada na państwa członkowskie obowiązek zmiany ostatecznej decyzji administracyjnej, na podstawie której organ poczynił ustalenia faktyczne lub prawne. W realiach analizowanej sprawy pytanie to należałoby odnieść w szczególności do decyzji wymiarowej wydanej wobec spółki, która stanowi podstawę do dochodzenia odpowiedzialności solidarniej członka jej zarządu. Trybunał stwierdził, że

prawo Unii Europejskiej nie ustanawia obowiązku weryfikacji ani zmiany takiej ostatecznej decyzji administracyjnej, a postępowanie w przedmiocie odpowiedzialności solidarniej członka zarządu nie służy ponownemu ustalaniu wysokości zobowiązania podatkowego. Jego zakres przedmiotowy ogranicza się do zbadania, czy zostały spełnione przesłanki odpowiedzialności określone w art. 116 Ordynacji podatkowej, a więc czy zachodzą warunki uzasadniające pociągnięcie danej osoby do odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, a nie czy sama zaległość została prawidłowo ustalona co do wysokości i podstawy prawnej²⁸. Przepis art. 273 dyrektywy VAT nie wymaga zatem, aby polskie organy podatkowe na skutek ustaleń poczynionych w postępowaniu dotyczącym odpowiedzialności członka zarządu uchyliły jednocześnie decyzję wymiarową względem spółki²⁹. Odmówienie osobie trzeciej, która może zostać uznana za solidarnie odpowiedzialną za zobowiązanie podatkowe osoby prawnej, prawa do udziału w postępowaniu podatkowym prowadzonym przeciwko tej osobie prawnej nie wykracza poza to, co jest konieczne do jak najskuteczniejszej ochrony praw Skarbu Państwa.

Podkreślenia jednak wymaga, że prawo unijne również takiego rozwiązania państwom członkowskim nie zakazuje. W wyroku Adjak Trybunał stwierdza jedynie, że uchylenie ostatecznej decyzji wymiarowej w świetle powołanych standardów unijnych nie jest obowiązkiem państwa członkowskiego³⁰. Postępowanie w przedmiocie odpowiedzialności solidarniej nie wydaje się pozwalać na zakwestionowanie wysokości zobowiązania, ponieważ jego przedmiot, co oczywiste,

²⁸ Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie Adjak, C-277/24, ECLI:EU:C:2025:130, pkt 60.

²⁹ Zob. podobnie wyroki TSUE: z dnia 13 stycznia 2004 r., Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, pkt 24; z dnia 12 lutego 2008 r., Kempster, C-2/06, EU:C:2008:78, pkt 37; a także z dnia 4 października 2012 r., Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, pkt 76.

³⁰ Zob. podobnie wyroki TSUE: z dnia 13 stycznia 2004 r., Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, pkt 24; z dnia 12 lutego 2008 r., Kempster, C-2/06, EU:C:2008:78, pkt 37; a także z dnia 4 października 2012 r., Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, pkt 76.

²⁶ Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 55.

²⁷ Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie Adjak, C-277/24, ECLI:EU:C:2025:130, pkt 62.

wyduje się ograniczać do ustalenia przesłanek odpowiedzialności za zaległości spółki. Zdaniem Trybunału na etapie postępowania podatkowego prowadzonego przeciwko spółce istnieje jedynie hipotetyczna możliwość, że w późniejszym czasie zostanie wszczęte postępowanie w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej członka zarządu i że w wyniku tego ostatniego postępowania zostanie wydana decyzja niekorzystna dla tej osoby trzeciej lub mająca istotny wpływ na jej interesy.

Trybunał zwrócił nadto uwagę, że przyznanie tej osobie trzeciej prawa do udziału w postępowaniu podatkowym mogłoby co do zasady zagrozić poufności niektórych informacji lub przedłużyć czas trwania tego postępowania, naruszając w ten sposób interes publiczny polegający na zapewnieniu skutecznego poboru VAT³¹. Tezę taką Trybunał stawia również we wcześniejszych wyrokach w sprawie *Glencore*³² oraz *Ispas*³³. W procedurze dotyczącej kontroli podatkowej i określenia podstawy opodatkowania VAT państwo członkowskie może wprowadzić ograniczenia prawa do obrony z uwagi na potrzebę ochrony wyżej wymienionych wartości. Aby ustalić, czy te wynikające z zasady skuteczności wymogi są w danym wypadku zachowane, należy ocenić nie tylko treść właściwych krajowych przepisów proceduralnych, ale także ich konkretne zastosowanie. Trybunał wyraźnie wskazuje, że dokonanie tej oceny należy do sądu odsyłającego, co prowadzi do wniosku, iż zarówno wznowienie postępowania wymiarowego względem spółki, jak i przyznanie statusu strony osobie trzeciej w postępowaniu wymiarowym mogą być przewidziane w prawie krajowym, ale z poszanowaniem innych wartości podlegających ochronie, takich jak przykładowo skuteczność poboru podatku VAT (art. 273 dyrektywy VAT). W analizowanym kontekście za wątpliwe należałoby uznać powołanie się przez państwo

członkowskie na konieczność odmowy przyznania statusu strony w postępowaniu wymiarowym członkowi zarządu spółki w postępowaniu wymiarowym z uwagi na konieczność zachowania poufności niektórych informacji. Skoro zdaniem Trybunału Sprawiedliwości osoba trzecia na etapie postępowania w przedmiocie jej solidarnej odpowiedzialności powinna mieć zapewniony dostęp do akt postępowania podatkowego prowadzonego wobec spółki, to realizacja jej prawa do obrony na tym etapie stwarza potencjalne ryzyko ujawnienia poufnych informacji dotyczących spółki, która nie podlega ochronie. Nie jest natomiast możliwa do akceptacji teza, że dopuszczenie członka zarządu do udziału w postępowaniu prowadzonym w stosunku do spółki w charakterze strony stwarza potencjalne ryzyko ujawnienia poufnych informacji dotyczących spółki, lecz umożliwienie członkowi zarządu wglądu do akt tego samego postępowania na etapie postępowania w przedmiocie orzeczenia o jego solidarnej odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki nie stwarza już takiego zagrożenia. Przyjęta argumentacja TSUE wydaje się zupełnie nieuzasadniona i pozbawiona jakiegokolwiek logicznej podstawy. Nadto, skoro postępowanie podatkowe wobec spółki dotyczy okresu, w którym to był członek zarządu spółki pełnił swoją funkcję, to ryzyko ujawnienia informacji poufnych jest tylko czysto teoretyczne (Oleśiak, 2020, s. 112). Członek zarządu, prowadząc wówczas sprawy spółki, posiadał wszelką wiedzę o zakresie działalności spółki i jej spraw z tegoż okresu, a w tym również danych wrażliwych związanych z tą spółką, które nie mogą zostać przez niego ujawnione nawet po zaprzestaniu sprawowania funkcji. Zgodnie z art. 209¹ § 2 Kodeksu spółek handlowych oraz art. 377¹ § 2 Kodeksu spółek handlowych odpowiednio członek zarządu nie może ujawniać tajemnic spółki także po wygaśnięciu mandatu.

Warto także podkreślić, iż zapewnienie osobie trzeciej (byłemu członkowi zarządu spółki) udziału w charakterze strony w postępowaniu podatkowym prowadzonym wobec podatnika (spółki) sprzyja również celom prowadzonego postępowania. Członek zarządu posiada najlepszą

³¹ Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie Adjak, C-277/24, ECLI:EU:C:2025:130, pkt 62.

³² Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 16 października 2019 r., *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 55.

³³ Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 9 listopada 2017 r., *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, pkt 36.

wiedzę w zakresie informacji dotyczących spornego okresu, którego dotyczy się prowadzone wobec spółki postępowanie, tj.: prowadzonych spraw spółki, jej kondycji finansowej, wszelkich transakcji, których spółka była jedną ze stron, czy danych kontrahentów spółki, a zatem jego udział w postępowaniu przyczyni się do realizacji zasady prawdy materialnej. Za poparciem tego stanowiska przemawia także okoliczność, iż dokumentacja finansowa, chociaż winna być prowadzona regularnie oraz rzetelnie, może być niepełna, a braki w jej zakresie mogą mieć istotny wpływ na prowadzone w stosunku do spółki postępowanie podatkowe. Skład organu zarządzającego spółki zmienia się okresowo, wobec czego członkowie zarządu mogą nie posiadać w wystarczającym zakresie wiedzy na temat szeroko rozumianej sytuacji spółki sprzed okresu objęcia przez nich funkcji członków zarządu. Przesłuchanie byłego członka zarządu spółki kapitałowej w charakterze świadka nie jest w tym względzie ani wystarczającym, ani adekwatnym środkiem dowodowym, ponieważ jako źródło osobowe w sposób oczywisty nie przyczyni się do szczegółowego wyjaśnienia okoliczności faktycznych sprawy, szczególnie po upływie kilku lat od ich zaistnienia. Świadek może bowiem zeznać według swojej najlepszej wiedzy jedynie, co widział, słyszał i wie, nie korzystając przy tym z dokumentów, w szczególności finansowych, które zawierają najczęściej najbardziej istotne okoliczności dla wymiaru podatku. Były członek zarządu spółki najczęściej jest przesłuchiwany w charakterze świadka w ramach postępowania wymiarowego toczącego się względem spółki, jeśli postępowanie to obejmuje okres, w którym to były członek zarządu sprawował funkcje zarządcze w spółce. Jeśli udział byłego członka zarządu w charakterze świadka jest nieodzowny w postępowaniu podatkowym spółki z uwagi na cel tego postępowania, to nic nie stoi na przeszkodzie, aby udział byłego członka zarządu spółki następował w tym postępowaniu w innym charakterze procesowym, tj. jako strony tegoż postępowania.

W tym też kontekście dopuszczenie byłego członka zarządu do czynnego udziału w prowadzonym wobec spółki postępowaniu podatko-

wym miałyby dwuwymiarowe korzyści. Po pierwsze, członek zarządu mógłby w ten sposób za pomocą przysługujących stronie gwarancji procesowych skutecznie zakwestionować dokonane przez organ podatkowy nieprawidłowe ustalenia faktyczne lub kwalifikacje prawne oddziałujące na istnienie lub wymiar zobowiązania podatkowego. Udział członka zarządu w postępowaniu wymiarowym, w którym ma nastąpić określenie zobowiązania podatkowego spółki, niweluje niebezpieczeństwo, iż nie zostaną ujawnione istotne z punktu widzenia interesu członka zarządu okoliczności (Olesiak, 2020, s. 111; Olesiak, Pajor, 2025 s. 42). Po wtóre, tak przyjęte rozwiązanie przyczyniłoby się nadto do sprawnego przeprowadzenia i zakończenia postępowania podatkowego spółki, realizując w pełni postulat pewności prawa w myśl prawa Unii Europejskiej. Na dalszym etapie postępowania w sprawie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich nie zachodziłaby (lub zachodziłaby znacznie rzadziej) ewentualna konieczność podważenia zapadłej po przeprowadzonym postępowaniu podatkowym spółki ostatecznej decyzji podatkowej określającej wymiar zobowiązania podatkowego spółki.

W wyroku Adjak argumentem mogącym uzasadniać, zdaniem Trybunału, niedopuszczenie osoby trzeciej w charakterze strony do postępowania podatkowego prowadzonego wobec spółki jest przedłużenie czasu trwania takiego postępowania, co z kolei narusza interes publiczny w zapewnieniu skutecznego poboru VAT. W sytuacji, gdy kondycja finansowa spółki nie pozwoli na uregulowanie zobowiązania VAT w wymaganym terminie, a egzekucja z majątku tejże spółki okaże się bezskuteczna (w części lub całości), do odpowiedzialności podatkowej w trybie art. 116 o.p. w ostateczności zostaną pociągnięci członkowie zarządu spółki. W tym ostatnim przypadku skuteczna zapłata podatku VAT zostanie przedłużona w czasie z uwagi na prowadzone postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, a nawet o okres przymusowego wykonania decyzji w przedmiocie solidarnej odpowiedzialności osoby trzeciej, jeśli członek zarządu dobrowolnie nie zaspokoi zaległości podatkowej

spółki w wyznaczonym przepisami prawa terminie. Podważenie ustaleń faktycznych lub kwalifikacji prawnych – w oparciu o które została wydana decyzja wymiarowa, stanowiąca kluczowy w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej dowód – prowadzi do dodatkowego przedłużenia w czasie wydania decyzji o odpowiedzialności członka zarządu spółki.

Błędnie poczynione przez organ podatkowy ustalenia faktyczne lub prawne stanowią podstawę do wzruszenia ostatecznej decyzji podatkowej określającej wysokość zobowiązania podatkowego, z którego wynika zaległość podatkowa obciążająca członka zarządu spółki, w drodze stwierdzenia nieważności decyzji (wymiarowej) lub wznowienia postępowania, w ramach którego decyzja ta została wydana. Powyższe przemawia za zawieszeniem postępowania w przedmiocie solidarnej odpowiedzialności do momentu wydania nowej decyzji podatkowej określającej wysokość zobowiązania podatkowego spółki, w związku z czym zapłata podatku VAT zostaje również przedłużona w czasie. Rozważania te prowadzą do wniosku, iż o ile postępowania w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej (członka zarządu spółki), jak i ewentualnego zaspokojenia zaległości podatkowej spółki w drodze przymusu nie można zredukować w czasie, o tyle wzruszenia ostatecznej decyzji podatkowej można uniknąć poprzez dopuszczenie byłego członka zarządu spółki do udziału w postępowaniu podatkowym spółki i zakwestionowania już na etapie tegoż postępowania błędnych ustaleń faktycznych lub kwalifikacji prawnych organu podatkowego. Wydana w postępowaniu podatkowym prowadzonym wobec spółki ostateczna decyzja podatkowa wskazująca wysokość zobowiązania podatkowego charakteryzowałaby się w rzeczywistości pewnością prawa, gdyż w innym przypadku trudno mówić o pewności prawa, jeśli ostateczna decyzja podatkowa może zostać skutecznie zakwestionowana, nawet poza dopuszczalnym prawnie trybem nadzwyczajnym.

Polskie przepisy podatkowe regulujące postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich nie narzucają organowi

podatkowemu prowadzenia tegoż postępowania równocześnie wobec wszystkich podmiotów odpowiedzialnych na podstawie art. 116 o.p. W orzecznictwie podkreśla się jedynie, iż warunkiem *sine qua non* jest prowadzenie postępowania w sprawie solidarnej odpowiedzialności osób trzecich, a następnie wydanie odpowiedzi w tej materii decyzji wobec wszystkich członków zarządu, którzy powinni ponieść taką odpowiedzialność w trybie art. 116 o.p. Kwestią irrelevantną pozostaje to, czy organ podatkowy będzie prowadził jedno postępowanie łącznie wobec wszystkich członków zarządu spółki, czy też kilka odrębnych wobec każdego z członków zarządu spółki z osobna³⁴.

W przypadku prowadzenia odrębnych postępowań w przedmiocie solidarnej odpowiedzialności członków zarządu spółki, podważenie ustaleń faktycznych lub kwalifikacji prawnych postępowania podatkowego spółki, w którym wydana została decyzja wymiarowa mająca wpływ na odpowiedzialność członka zarządu, oddziałuje także na postępowania innych członków zarządu. Szczególnie problematyczne staje się podważenie ustaleń organu podatkowego przez członka zarządu spółki w sytuacji, gdy decyzja orzekająca odpowiedzialność solidarną innego członka zarządu spółki została już wydana, zwłaszcza jeśli osiągnęła przymiot ostatecznej. W takich okolicznościach decyzja wydana wobec członka zarządu również powinna być wzruszona w trybie nadzwyczajnym.

Umożliwienie kwestionowania przez osobę trzecią ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych dopiero na etapie ewentualnego postępowania w przedmiocie orzeczenia o jej solidarnej odpowiedzialności podatkowej może mieć negatywne skutki sprzyjające uchyleniu się od solidarnej odpowiedzialności podatkowej. Jako przykład wskazać należy wyłącznie instrumentalne podważanie przez osobę trzecią jakichkolwiek ustaleń faktycznych lub prawnych uprzedniego postę-

³⁴ Zob. uchwała NSA z dnia z 9 marca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/08, ONSAiWSA 2009, nr 3, poz. 47; wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2019 r., sygn. akt II FSK 3318/16, LEX nr 2623595.

powołania podatkowego spółki, by doprowadzić do przewlekłości postępowania w sprawie solidarnej odpowiedzialności osoby trzeciej. Taki mechanizm oddziaływałby bowiem na korzyść upływu terminu wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, o którym mowa w art. 118 § 1 o.p.³⁵, lub przedawnienia zobowiązania podatkowego osoby prawnej, którego uregulowaniem miała zostać obciążona osoba trzecia.

Tak powstałe zawiłości generują jedynie złożone problemy praktyczne, które przedłużają w czasie skuteczne uzyskanie zaspokojenia zaległości podatkowej, a tym samym nie są działaniami stroniącymi od naruszenia interesu publicznego polegającego na zapewnieniu skutecznego poboru VAT. Powyższego można jednakże uniknąć, dopuszczając osobę trzecią do udziału w postępowaniu podatkowym spółki w charakterze strony tegoż postępowania. Wzruszenie jednej z ostatecznych decyzji podatkowych mających wpływ na interesy osoby trzeciej pociąga za sobą wzruszenie (ostatecznej) decyzji wydanej w sprawie odpowiedzialności solidarnej osoby trzeciej, gdyż decyzja wymiarowa podatnika (spółki) ma istotne znaczenie zwłaszcza na zakres przedmiotowy wtórnej odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej (członka zarządu spółki).

W omawianym wyroku Trybunał przyjął nadto, iż prawo do bycia wysłuchanym i prawo dostępu do akt, które z ugruntowanym orzecznictwem stanowią część prawa do obrony, nie podlegają w związku z tym rozpatrzeniu w świetle prawa zawartego w art. 41 Karty Praw Podstawowych³⁶. Na marginesie niejako Trybunał zaznaczył, że

³⁵ Co do zasady, nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat. Wyjątek od powyższej reguły ustanowił krajowy legislator w odniesieniu do w dwóch przypadków, tj. art. 117b § 1 o.p. – jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym miała miejsce dostawa towarów, upłynęły 3 lata, oraz art. 117c o.p. – jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym upływa 6-miesięczny okres od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego, upłynęły 3 lata.

³⁶ Wyrok TSUE z dnia 17 lipca 2014 r., YS i in., C-141/12 i C-372/12, EU:C:2014:2081, pkt 67.

art. 41 Karty nie znalazłby tu zastosowania, albowiem jest on adresowany do organów Unii Europejskiej (instytucje, organy i jednostki organizacyjne Unii). Prawo do dobrej administracji zapisane w tym postanowieniu odzwierciedla jednak zasadę ogólną prawa Unii, a zatem jednostki mogłyby się powołać na zasadę ogólną³⁷.

Jako wzorzec kontroli w analizowanej sprawie Adjak TSUE odrzucił natomiast art. 47 Karty Praw Podstawowych, stwierdzając, iż nie znajduje on zastosowania ani w postępowaniu podatkowym spółki, ani w postępowaniu w przedmiocie solidarnej odpowiedzialności z uwagi na administracyjny charakter tych postępowań. Takie stwierdzenie wydaje się być wysoce kontrowersyjne, gdyż postępowania te co prawda mają charakter administracyjny, lecz wniesienie od któregośkolwiek z nich skargi do sądu administracyjnego powoduje, iż postępowanie to przybiera charakter postępowania sądowoadministracyjnego.

Na mocy art. 47 Karty Praw Podstawowych każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Kwestią irrelevantną pozostaje rodzaj postępowania oraz charakter prowadzonej w jego ramach sprawy, a zatem czy jest to postępowanie cywilne (sprawa cywilna), karne (sprawa karna), czy może administracyjne (sprawa administracyjna), w tym zaliczane do niego postępowanie podatkowe, rozpoznawane przez krajowy sąd administracyjny. Standard wynikający z art. 47 Karty ma znaczenie nie tylko na etapie kontroli sądowej, ale „przenika” również praktykę organów administracji, wymuszając takie ukształtowanie procedur, aby późniejsza kontrola była realna i efektywna. W sprawie *Berlios* Trybunał jednoznacznie uznał, że adresat sankcji za niewykonanie administracyjnego „nakazu informacyjnego” (w ramach współpracy podatkowej) musi mieć możliwość zakwestionowania legalności samego nakazu – inaczej prawo do środka zaskarżenia z art. 47 Karty byłoby ilu-

³⁷ Wyrok TSUE z dnia 17 lipca 2014 r., YS i in., C-141/12 i C-372/12, EU:C:2014:2081, pkt 68.

zoryczne³⁸. Tym samym już na poziomie działań administracyjnych wymagane jest zapewnienie takiej struktury postępowania, która umożliwi pełną kontrolę sądową co do faktów i prawa. Artykuł 47 Karty nakłada na administrację obowiązek prowadzenia postępowań w sposób zapewniający późniejszą, rzeczywiście efektywną kontrolę sądową: poprzez dostęp do akt i materiału dowodowego, możliwość kwestionowania ustaleń przeniesionych z innych postępowań, zapewnienie drogi sądowej oraz ograniczanie tajemnicy czy innych restrykcji wyłącznie w granicach koniecznych i proporcjonalnych.

Okoliczności, w których członek zarządu spółki nie dysponuje prawnie skuteczną możliwością zakwestionowania błędnych ustaleń faktycznych lub prawnych zobowiązania podatkowego, z którego to powstała zaległość podatkową obowiązany jest uregulować, prowadzą do wniosku, iż rozpoznanie jego sprawy następuje z naruszeniem art. 47 Karty Praw Podstawowych. Odmowa prawa do skutecznego środka prawnego, dostępu do bezstronnego sądu czy prawa do skutecznej ochrony sądowej, z uwagi na administracyjny charakter postępowania, w którym to występuje element władztwa państwowego, stanowi nieuzasadnione uprzywilejowanie interesu publicznego kosztem naruszenia gwarantowanych jednostce praw.

Skutki wyroku w sprawie Adjak C-277/24 – uwagi końcowe

Odpowiedzialność podatkowa członków zarządu spółek kapitałowych pod wieloma względami budzi kontrowersje, co wynika zarówno z nieprecyzyjnej ustawowej regulacji art. 116 o.p., jak i dokonywanej przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne jego błędnej wykładni, znacząco wykraczającej poza literalną treść art. 116 o.p. Wyrok TSUE w sprawie Adjak (C-277/24) stanowi

³⁸ Wyrok TSUE z dnia 16 maja 2017 r. *Berlios Investment Fund SA / Directeur de l'administration des contributions directes*, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373.

swoistą rewolucję w dotychczasowym rozumieniu prawa do obrony członka zarządu spółki za jej zaległości podatkowe. Chociaż wynikający z tego wyroku standard prawa do obrony i dostępu do akt został sformułowany w kontekście skuteczności poboru VAT jako podatku zharmonizowanego, standard ten winien być odnoszony również do innych postępowań dotyczących odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe. Trybunał jednoznacznie przesądził, że osoba trzecia, w analizowanym przypadku członek zarządu spółki, nie może zostać pociągnięta do solidarnej odpowiedzialności za zaległości podatkowe podatnika, jeżeli nie została wyposażona w realne i skuteczne instrumenty obrony. Osoba ta musi mieć zapewniony dostęp do akt postępowania wymiarowego prowadzonego wobec podatnika oraz możliwość zakwestionowania zarówno ustaleń faktycznych, jak i kwalifikacji prawnych dokonanych w tym postępowaniu. Trybunał podkreślił, że decyzja wymiarowa wydana wobec spółki nie może automatycznie stanowić niepodważalnej podstawy orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności członka jej zarządu, jeżeli ten nie miał możliwości udziału w jej wydaniu ani zakwestionowania jej treści.

Waga tego rozstrzygnięcia jest tym większa, że polski Trybunał Konstytucyjny nie dostrzegł w obowiązującym modelu odpowiedzialności solidarnej naruszenia konstytucyjnych gwarancji prawa do obrony, uznając w tym względzie, iż ukształtowany w Ordynacji podatkowej model odpowiedzialności członka zarządu jest zgodny z Konstytucją³⁹. Wyrok Adjak pokazuje jednak, że standard prawa unijnego w zakresie ochrony praw jednostki wykracza dalej niż standard krajowy, a prawo do obrony w rozumieniu prawa UE obejmuje również prawo do skutecznego zakwe-

³⁹ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 maja 2009 r., sygn. akt SK 32/07 (OTK-A 2009/5/70), w którym Trybunał orzekł, że art. 133 § 1 Ordynacji podatkowej nie jest niezgodny z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 oraz z art. 64 w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji RP, Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2023 r., sygn. akt P 5/19 (Dz. U. z 2023 r. poz. 739), w którym Trybunał orzekł o analogicznej instytucji zawartej w art. 299 Kodeksu spółek handlowych.

stionowania podstawy odpowiedzialności, nawet jeśli ta podstawa wynika z decyzji administracyjnej wydanej wobec innego podmiotu. Wyrok ten zmienia zatem samą logikę krajowego modelu odpowiedzialności solidarnej, w którym do tej pory organ podatkowy, orzekając o odpowiedzialności członka zarządu, był w pełni związany decyzją wymiarową wobec spółki, a osoba trzecia nie miała realnego wpływu na jej treść⁴⁰.

Podkreślenia wymaga, że skutki wyroku Adjak wykraczają przy tym daleko poza sytuację członków zarządu spółek. Trybunał wprost wskazał, że wymóg zapewnienia efektywnej ochrony sądowej dotyczy każdego przypadku, w którym na osobę trzecią nakłada się obowiązek zapłaty zobowiązania podatkowego podatnika. Standard ten obejmuje więc także inne kategorie odpowiedzialności osób trzecich w prawie podatkowym – w tym m.in. odpowiedzialność nabywców przedsiębiorstw, następców prawnych czy małżonków podatników – wszędzie tam, gdzie decyzja o ich odpowiedzialności opiera się na uprzednich ustaleniach wobec innego podmiotu. Unijny standard prawa do obrony obejmuje nie tylko prawo do bycia wysłuchanym i przedstawienia własnego stanowiska, lecz także prawo do dostępu do dowodów oraz zakwestionowania prawomocnych ustaleń dokonanych w odrębnym postępowaniu administracyjnym.

⁴⁰ Zob. wyroki: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 marca 2004 r., sygn. akt III SA 2192/02; z dnia 13 grudnia 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2138/04; z dnia 13 grudnia 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2139/04; z dnia 22 listopada 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 82/05; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 20 kwietnia 2006 r., sygn. akt I SA/Kr 1480/04; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 19 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Go 918/07; z dnia 1 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Go 920/07; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 23 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Lu 789/07; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 23 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/Gl 926/09 oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 4 maja 2005 r., sygn. akt FSK 2163/04; z dnia 3 lutego 2006 r., sygn. akt I FSK 504/05; z dnia 15 marca 2006 r., sygn. akt I FSK 1131/05; z dnia 15 marca 2006 r., sygn. akt I FSK 744/05.

Wydanie przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej z dnia 29 sierpnia 2025 r.⁴¹, która implementuje do krajowej praktyki główne tezy orzeczenia Adjak, jest istotnym sygnałem, że również władze krajowe dostrzegają doniosłość tej zmiany. Interpretacja ta potwierdza, że organy podatkowe będą obowiązane zapewnić osobom trzecim możliwość zapoznania się z aktami sprawy dotyczącej pierwotnego zobowiązanego oraz podważenia zawartych w niej ustaleń, a ich nieuwzględnienie może skutkować wadliwością decyzji i koniecznością jej uchylecia. Minister Finansów potwierdził w niej nadto, że art. 116 o.p. ma 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 wynikający z wyroku w sprawie Adjak standard unijny znajduje zastosowanie w każdym przypadku bez względu na podatek, w jakim powstała zaległość podatkowa spółki, za którą ma ponosić odpowiedzialność członek zarządu.

Wyrok w sprawie Adjak jest zatem orzeczeniem przełomowym, które prowadzi do przededefiniowania dotychczasowego modelu odpowiedzialności osób trzecich w prawie podatkowym, nakazując postrzegać go przez pryzmat unijnego standardu ochrony praw jednostki. Standard ten wyraźnie przesuwając akcent z ochrony interesu fiskalnego państwa na ochronę procesowych gwarancji jednostki, czyniąc prawo do obrony centralnym kryterium oceny zgodności procedur krajowych z prawem Unii.

Wyrok w sprawie Adjak rodzi również doniosłe konsekwencje na płaszczyźnie procesowej, otwierając drogę do wznowienia zarówno postępowań podatkowych, jak i sądownoadministracyjnych zakończonych przed jego wydaniem. Skoro Trybunał Sprawiedliwości przesądził, że osobie trzeciej

⁴¹ Interpretacja ogólna Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 29 sierpnia 2025 r. Nr DTS2.8012.5.2025 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), Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z dnia 29 sierpnia 2025 poz. 10/2025.

musi zostać zapewnione realne prawo do obrony, w tym dostęp do akt i możliwość zakwestionowania ustaleń faktycznych i prawnych decyzji wymiarowej wydanej wobec innego podmiotu, to brak zapewnienia tych uprawnień stanowi o niezgodności dotychczasowej praktyki lub wykładni z prawem Unii, a zatem pozwala wznowić postępowanie podatkowe stosownie do treści art. 240 § 1 pkt 11 Ordynacji podatkowej.

Analogicznie, na gruncie postępowań sądowo-administracyjnych podstawę wznowienia stanowi art. 272 § 2 w związku z art. 271 pkt 2 ustawy Prawo o postępowaniu sądowoadministracyjnym⁴², który przewiduje wznowienie postępowania zakończonego prawomocnym orzeczeniem, jeżeli zostało ono wydane w wyniku naruszenia przepisów prawa Unii Europejskiej, mającego istotny wpływ na wynik sprawy.

W tym ujęciu wyrok TSUE w sprawie Adjak nie tylko redefiniuje na przyszłość standard prawa do obrony osób trzecich, lecz także otwiera drogę do weryfikacji i wzruszenia rozstrzygnięć już zapadłych, w których ten standard nie został zachowany. Zarówno organy administracji, jak i sądy administracyjne zobowiązane są do ponownej oceny prawomocnych decyzji i wyroków w przedmiocie odpowiedzialności członka zarządu za zaległości spółki w świetle wynikającego z niego standardu unijnego. Ten aspekt orzeczenia Trybunału wskazuje na jego znaczącą doniosłość praktyczną – tworzy bowiem realne narzędzie ochrony praw osób, które zostały obciążone cudzymi zobowiązaniami podatkowymi bez możliwości skutecznej obrony.

Podkreślenia wymaga, że skoro wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Adjak stanowi podstawę do wznowienia zarówno postępowania podatkowego (art. 240 § 1 pkt 11 Ordynacji podatkowej), jak i sądowoadministracyjnego (art. 272 § 2 w zw. z art. 271 pkt 2 p.p.s.a.), a w ramach tych postępowań możliwe jest ponowne badanie i ocena ustaleń faktycznych, na których oparto

decyzje o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości spółki, to wynikający z tego wyroku unijny standard prawa do obrony musi tym bardziej znajdować zastosowanie także w toczących się obecnie sprawach. Zasada skuteczności prawa Unii (*effect utile*) nakłada bowiem na organy i sądy krajowe obowiązek takiej wykładni i stosowania prawa krajowego, która zapewni pełny skutek normom prawa unijnego oraz ochroni uprawnienia przyznane jednostce przez to prawo. Standard ochrony wynikający z wyroku Adjak nie może więc pozostawać jedynie perspektywiczny – musi oddziaływać również na postępowania w toku, w przeciwnym razie naruszenie prawa do obrony utrwałoby się w obrocie prawnym, a prawo unijne byłoby pozbawione skuteczności.

Do czasu wydania wyroku w sprawie Adjak w polskiej praktyce orzeczniczej ugruntowany był pogląd, że członek zarządu nie jest uprawniony do kwestionowania ustaleń faktycznych i prawnych zawartych w decyzji wymiarowej wydanej wobec spółki, a postępowanie w przedmiocie jego odpowiedzialności solidarnej nie służy weryfikacji wysokości ani istnienia zobowiązania podatkowego spółki⁴³. Takie stanowisko prowadziło do sytuacji, w której osoba trzecia była całkowicie pozbawiona możliwości obrony – nie mogła uzyskać dostępu do akt sprawy spółki ani przedstawiać dowodów podważających ustalenia faktyczne organu podatkowego. Trybunał w wyroku Adjak wyraźnie zakwestionował zgodność takiego modelu z prawem Unii, uznając, że narusza on fundamentalne prawo do obrony, stanowiące ogólną zasadę prawa unijnego.

Zasada pierwszeństwa i skuteczności prawa Unii wymaga, aby sądy krajowe – po wydaniu wyroku Adjak – odmówiły stosowania utrwalonej dotychczas wykładni prawa krajowego, która prowadziła do pozbawienia członka zarządu prawa do obrony, i zapewniły jednostce ochronę prawną odpowiadającą standardowi unijnemu. Jak wielokrotnie podkreślał Trybunał, sądy krajowe mają

⁴² Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 z późn. zm.).

⁴³ Zob. przykładowo wyroki NSA: z dnia 11 stycznia 2024 r., sygn. akt III FSK 4874/21; z dnia 8 listopada 2023 r., sygn. akt III FSK 2704/21; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 września 2020 r., sygn. akt I SA/Bd 247/20.

obowiązek samodzielnie stosować prawo Unii, zapewniając jego pełny skutek i pomijając wszelkie sprzeczne z nim przepisy lub praktyki krajowe. W świetle tych zasad nie sposób podzielić poglądu, że skoro członek zarządu nie podejmował aktywności dowodowej, stosując się i działając w zaufaniu do jednolitej i utrwalonej linii orzeczniczej wykluczającej możliwość kwestionowania ustaleń decyzji wymiarowej, to jego prawa do obrony nie zostały naruszone⁴⁴. Brak aktywności dowodowej w sytuacji, w której prawo do obrony było systemowo i konsekwentnie odmawiane, nie może być poczytywany na niekorzyść jednostki. Przyjęcie takiej wykładni niweczyłoby skuteczność prawa unijnego i czyniłoby gwarancje z art. 47 Karty Praw Podstawowych iluzorycznymi. Zasada skuteczności prawa UE wymaga bowiem, aby sądy krajowe nie tylko respektowały wyrok Adjak w sprawach przyszłych, lecz również korygowały skutki jego wcześniejszego naruszenia – poprzez wznowienie postępowań, uchylenie wadliwych decyzji i ponowną ocenę ustaleń faktycznych w świetle nowego standardu ochrony prawa do obrony.

⁴⁴ Tak NSA w wyrokach: z dnia 12 czerwca 2025 r. sygn. akt III FSK 605/24, z dnia 5 marca 2025 r., sygn. akt III FSK 503/24.

Pomimo korzystnego dla osób trzecich, w szczególności członków zarządu spółek kapitałowych, charakteru wyroku w sprawie Adjak, przyjęte w nim rozwiązania budzą istotne wątpliwości z perspektywy zasady pewności prawa, zwłaszcza w kontekście stabilności i ostateczności decyzji podatkowych. Rozstrzygnięcie to generuje również ryzyko powstania zawilości procesowych związanych z kwestionowaniem przez członków zarządu, ale i pozostałe osoby trzecie wymienione w Rozdziale 15 Ordynacji podatkowej, ustaleń faktycznych lub kwalifikacji prawnych przyjętych w postępowaniu wymiarowym wobec podatnika. Wyrok w sprawie Adjak powinien być impulsem do pilnej nowelizacji obowiązujących regulacji materialnych i procesowych dotyczących solidarnej odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. Sam w sobie nie usuwa on bowiem licznych kontrowersji i nieprawidłowych praktyk ukształtowanych na tle art. 116 Ordynacji podatkowej ani nie porządkuje rozbieżności w dotychczasowym orzecznictwie. Stanowi raczej jedynie „kroplę w morzu” niejasnej i naruszającej prawa jednostki regulacji solidarnej odpowiedzialności podatkowej członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych.

Bibliografia

- Babiarz, S. (2024). Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich. W: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, S. Babiarz (red.). Warszawa: Wydawnictwo Wolters Kluwer, s. 858–869.
- Michna, E. (2021). Odpowiedzialność (byłych) członków zarządu – rozkład ciężaru dowodu przesłanek ekskulacyjnych – uwagi na tle orzecznictwa sądów administracyjnych. W: *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Odpowiedzialność w prawie podatkowym*, B. Kucia, Guściora (red.). Lublin: Wydawnictwo KUL, s. 172–186.
- 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*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Olesiak, J., Pajor, Ł. (2025). Wpływ decyzji wymiarowej na postępowanie w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej. Rozważania wokół wyroku TS z 27.02.2025 r., C-277/24, Adjak, *Przegląd Podatkowy*, 9, s. 40–52.

Akty prawne

- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L z 2006 r. nr 347, s. 1 z późn. zm.).
- Interpretacja ogólna Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 29 sierpnia 2025 r. Nr DTS2.8012.5.2025 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), Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z dnia 29 sierpnia 2025 poz. 10/2025.
- Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 202/389).
- Traktat o Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202/130).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935 z późn. zm.).

Orzeczenia

- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 maja 2009 r., sygn. akt SK 32/07 (OTK-A 2009/5/70).
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2023 r., sygn. akt P 5/19 (Dz. U. z 2023 r. poz. 739).
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 7 stycznia 2004 r., Aalborg Portland i in./Komisja, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P i C-219/00 P, EU:C:2004:6.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 13 stycznia 2004 r., Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 12 lutego 2008 r., Kempter, C-2/06, EU:C:2008:78.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 4 października 2012 r., Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 17 lipca 2014 r., YS i in., C-141/12 i C-372/12, EU:C:2014:2081, pkt 67.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 maja 2017 r. Berlioz Investment Fund SA/ Directeur de l'administration des contributions directes, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 19 października 2017 r., Paper Consult, C 101/16, EU:C:2017:775.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 9 listopada 2017 r., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 20 maja 2021 r., ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 13 października 2022 r., Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”, C-1/21, EU:C:2022:788.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 11 stycznia 2024 r., Global Ink Trade, C 537/22, EU:C:2024:6.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 14 listopada 2024 r., Herdijk, C-613/23, EU:C:2024:961.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 12 grudnia 2024 r., Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie Adjak, C-277/24, ECLI:EU:C:2025:130.
- Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 marca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/08.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 4 maja 2005 r., sygn. akt FSK 2163/04.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 lutego 2006 r., sygn. akt I FSK 504/05.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 marca 2006 r., sygn. akt I FSK 744/05.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 marca 2006 r., sygn. akt I FSK 1131/05.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 stycznia 2019 r., sygn. akt II FSK 3318/16, LEX nr 2623595.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 czerwca 2022 r., sygn. akt I FSK 2049/18, LEX nr 3400705.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 listopada 2022 r., sygn. akt III FSK 1141/21, LEX nr 3450022.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 stycznia 2023 r., sygn. akt III FSK 1557/21, LEX nr 3502419.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 marca 2023 r., sygn. akt III FSK 1776/21, LEX nr 3585884.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 listopada 2023 r., sygn. akt III FSK 2704/21.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 listopada 2023 r., sygn. akt I FSK 1223/23, LEX nr 3769250.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 stycznia 2024 r., sygn. akt III FSK 4874/21.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 marca 2025 r., sygn. akt III FSK 503/24.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 czerwca 2025 r. sygn. akt III FSK 605/24.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 marca 2004 r., sygn. akt III SA 2192/02.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 listopada 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 82/05.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 grudnia 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2138/04.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 grudnia 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2139/04.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 20 kwietnia 2006 r., sygn. akt I SA/Kr 1480/04.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 19 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Go 918/07.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 1 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Go 920/07.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 23 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Lu 789/07.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 23 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/Gl 926/09.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 2 września 2020 r., sygn. akt I SA/Sz 64/20, LEX nr 3071125.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 8 września 2020 r., sygn. akt I SA/Bd 247/20.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 lutego 2022 r., sygn. akt III SA/Wa 1070/21, LEX nr 3665913.
- Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 25 stycznia 2024 r., sygn. akt I SA/Wr 4/23, LEX nr 3702679.

Abstract

Liability of Management Board Members of Capital Companies in the Light of the Judgement of the CJEU of 27 February 2025 in Case C-277/24, Adjak

The subject matter presented in this article focuses on the interpretation of the EU law, in particular of Article 273 of the VAT Directive, which is covered by the judgement of 27 February 2025 delivered by the CJEU in case C-277/24, Adjak, in response to a question referred for preliminary ruling to the CJEU by the RAC in Wrocław. From the point of view of the principles governing liability of management board members for tax arrears of companies, this judgement can be considered a breakthrough. This is an extremely important issue for the tax practice both at a national and European level. Despite the fact that the judgement in the Adjak case is favourable for third parties, especially management board members of capital companies, the solutions it adopts raise significant doubts from the perspective of the principle of legal certainty, in particular in the context of the stability and finality of tax decisions. This judgement also poses a risk of procedural complexities arising from management board members questioning factual findings or legal classifications adopted in the tax assessment proceedings to which the taxpayer is subjected. The judgement in the Adjak case should be an incentive to amend urgently the applicable substantive and procedural regulations concerning the joint and several liability of third parties. This is because the judgement itself neither removes numerous controversies and incorrect practices derived from Article 116 of the Tax Ordinance, nor puts the discrepancies in the existing case law in order. It is merely the first serious attempt to shed light on an unclear regulation of joint and several liability of management board members for tax arrears of capital companies, which infringes the rights of an individual.

Keywords: joint and several liability, third party tax liability, right to participate in proceedings, party to proceedings, tax arrears

JEL Classification: K34

Otrzymany: 22 września 2025 r.
Zaakceptowany: 6 października 2025 r.
Opublikowany: 30 grudnia 2025 r.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl