UZASADNIENIE

1. Część ogólna – potrzeba i cel wydania ustawy

Projekt ustawy sprowadza się do zmiany przepisów regulujących odpowiedzialność podatkową członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej, co jest uzasadnione w szczególności wyrokami Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach *Adjak*[1] oraz *Genzyński*[2]. W obu tych wyrokach TSUE badał, czy prawo unijne stoi na przeszkodzie takiemu ukształtowaniu zasad odpowiedzialności podatkowej członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej, jak ma to miejsce w art. 116 o.p.[3] W treści wyroków nie zakwestionowano zgodności polskiej regulacji z prawem unijnym, niemniej tezy tych orzeczeń rodzą konieczność wprowadzenia odpowiednich modyfikacji w polskich przepisach celem zapewnienia ich pełnej realizacji.

Konieczność wprowadzenia zmian dostosowawczych w treści art. 116 o.p. stała się także przyczynkiem do rewizji dotychczasowych zasad odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe spółek kapitałowych. W tym kontekście w szczególności warto zwrócić uwagę na pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 26 lutego 2026 r. znak VII.612.19.2025.CW/MC, w którym poruszono problem nieadekwatności dotychczasowych przesłanek egzoneracyjnych przewidzianych w art. 116 o.p. do sytuacji prawnej podmiotów innych niż spółki kapitałowe (np. pod kątem braku zdolności upadłościowej, a przez to brakiem możliwości zastosowania przesłanek egzoneracyjnych, o których mowa w art. 116 § 1 pkt 1 o.p.). Obserwacja ta obrazuje konieczność zmiany zasady przypisywania odpowiedzialności za zaległości podatkowe osobom zarządzającym spółkami kapitałowymi na bardziej elastyczną, niepowiązaną w sposób ścisły z przepisami, czy specyfiką regulacji w innych gałęziach prawa.

W przedstawionym kontekście przywołać należy także spostrzeżenia przedstawione w wystąpieniu pokontrolnym Najwyższej Izby Kontroli z dnia 15 grudnia 2025 r. „Zarządzanie zaległościami podatkowymi przez Krajową Administrację Skarbową" znak: KBF.410.5.2.2025, w którym wskazano na rażąco niską skuteczność przepisów o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. W wystąpieniu szczególną uwagę zwrócono na odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych, wskazując na problem występowania tzw. słupów, czyli osób, które jedynie fikcyjnie pełnią funkcje członków zarządu. Jest to okoliczność o tyle istotna, że analiza porównawcza wykazała, iż w wielu państwach członkowskich Unii Europejskiej faktycznie obowiązują przepisy przewidujące

[1] Wyrok TSUE z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie C-277/24 (Adjak), ECLI:EU:C:2025:130.
[2] Wyrok TSUE z dnia 30 kwietnia 2025 r. w sprawie C-278/24 (Genzyński), ECLI:EU:C:2025:299.
[3] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm.; dalej: **o.p.**).

odpowiedzialność podatkową nie tylko członków zarządu, ale także osób faktycznie zarządzających spółkami kapitałowymi.

W związku z powyższym projekt przewiduje w szczególności:

1) wyartykułowanie prawa osoby trzeciej do kwestionowania ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych dokonanych przez organy podatkowe w postępowaniu wymiarowym skierowanym do spółki (projektowany art. 116 § 6 oraz art. 194 § 4 o.p.);
2) wydłużenie podstawowego terminu na wydanie decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej (projektowany art. 118 § 1 o.p.);
3) wyartykułowanie prawa osoby trzeciej do dostępu do akt postępowania wymiarowego (projektowane art. 178 § 1a oraz art. 179 § 1a-1c, a także zmiana dostosowawcza w art. 179 § 2 o.p.);
4) uwzględnienie odpowiedzialności osób faktycznie zarządzających spółką, w tym tzw. „słupów" (projektowany art. 116 § 1 w zw. z § 8 pkt 1 lit. e o.p.) lub inną osobą prawną (projektowane zmiany w art. 116a § 1 o.p.);
5) dookreślenie i zmiana zasady przypisania członkowi zarządu odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, w szczególności poprzez rezygnację z odwołań do kwestii niewypłacalności spółki oraz obowiązków z zakresu prawa upadłościowego i oparcie odpowiedzialności tych osób na zasadzie niedochowania należytej staranności w prowadzeniu spraw spółki w związku z powstaniem danej zaległości podatkowej (projektowane art. 116 § 2, 3 i 7 o.p.);
6) doprecyzowanie zasad solidarnej odpowiedzialności członków zarządu w kontekście indywidualnego charakteru przesłanki winy (projektowane art. 116 § 2 i 6 oraz art. 210 § 2aa),
7) uwzględnienie sytuacji spółek, które wykreślono z rejestru w trakcie postępowania „wymiarowego" (projektowany art. 116 § 5 pkt 1 o.p.).

2. Część szczegółowa – omówienie poszczególnych zmian proponowanych w projekcie

Do art. 1 pkt 1 (art. 33b pkt 2 o.p.)

Obecnie przepis art. 33b pkt 2 o.p. umożliwia wydanie wobec osoby trzeciej decyzji o zabezpieczeniu dopiero po doręczeniu tej osobie decyzji orzekającej o jej odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki lub innej osoby prawnej. W tym kontekście należy przypomnieć, że:

1) odpowiedzialność podatkowa osoby trzeciej ma charakter potencjalny i jest warunkowana nieuregulowaniem zaległości podatkowej przez pierwotnego dłużnika podatkowego (model odpowiedzialności subsydiarnej);

2) zobowiązanie z tytułu odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej powstaje wskutek doręczenia konstytutywnej decyzji organu podatkowego orzekającej o tej odpowiedzialności (zasada ukonstytuowania odpowiedzialności osoby trzeciej);
3) organ podatkowy, wszczynając postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, zaczyna zmierzać do konkretyzacji jej odpowiedzialności (która nie ma już czysto potencjalnego charakteru, jak przed wszczęciem takiego postępowania, choć przed wydaniem decyzji orzekającej o odpowiedzialności podatkowej nie jest jeszcze w pełni skonkretyzowana ze względu na konstytutywny charakter decyzji wydanej w takim postępowaniu).

Przedstawione ukształtowanie art. 33b pkt 2 o.p. uniemożliwia organom podatkowym przeciwdziałanie obchodzeniu przez osoby trzecie przepisów przewidujących ich odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółek osobowych i kapitałowych czy osób prawnych innych niż spółki kapitałowe. W obecnym stanie prawnym, w trakcie toczącego się postępowania (tj. kiedy organ podatkowy zacznie już zmierzać do konkretyzacji zobowiązania z tytułu odpowiedzialności osób trzecich, ale zanim taka konkretyzacja nastąpi w decyzji orzekającej o tej odpowiedzialności) osoby trzecie zachowują niczym nieskrępowaną możliwość rozporządzania swoim majątkiem także *in fraudem fisci*, co może prowadzić do faktycznego ubezskutecznienia ewentualnej decyzji orzekającej o ich odpowiedzialności. Zgodnie z tym, co wskazano w wystąpieniu pokontrolnym NIK, brak masy majątkowej, z której możliwe byłoby zaspokojenie zobowiązania z tytułu odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, stanowi natomiast jedną z podstawowych przyczyn braku skuteczności przepisów regulujących taką odpowiedzialność. Obecna treść art. 33b pkt 2 o.p. systemowo umożliwia obchodzenie w szczególności art. 116 o.p. i z tego powodu wymaga zmiany.

W konsekwencji, projektowana zmiana ma umożliwić wydanie decyzji o zabezpieczeniu już w trakcie postępowania w sprawie odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe spółek osobowych i kapitałowych oraz osób prawnych innych niż spółki kapitałowe. Takie ukształtowanie przepisu należycie wyważa uzasadnione prawa i interesy osób trzecich oraz wierzyciela podatkowego zgodnie z zasadą proporcjonalności. Nie zdecydowano się na umożliwienie organom podatkowym wydawania decyzji o zabezpieczeniu w stosunku do osób trzecich przed wszczęciem postępowania w sprawie ich odpowiedzialności, gdyż na tym etapie ich odpowiedzialność ma charakter jedynie potencjalny i nie wiadomo, czy w ogóle pojawi się kwestia jej konkretyzacji. W takich warunkach zabezpieczenie zaległości podatkowej spółki lub innej osoby prawnej na majątku osoby trzeciej wykraczałoby ponad to, co konieczne by zapewnić skuteczność przepisów prawa podatkowego. W wyniku proponowanych zmian będzie możliwe zabezpieczenie danego zobowiązania już od momentu, w którym organ podatkowy zacznie zmierzać do konkretyzacji zobowiązania osoby trzeciej z tytułu zaległości podatkowych spółki lub innej osoby prawnej. Właśnie w tym momencie (od podjęcia działań zmierzających do konkretyzacji odpowiedzialności osoby trzeciej, a przed jej konkretyzacją) z całą siłą

objawia się potrzeba istnienia mechanizmów o charakterze zabezpieczającym skuteczność ewentualnej decyzji wydawanej w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej. Z istoty instrumentu o charakterze zabezpieczającym wynika, że decyzja o zabezpieczeniu nie przesądza o ostatecznym wyniku postępowania w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki osobowej, kapitałowej lub osoby prawnej innej niż spółka kapitałowa, lecz jedynie zabezpiecza warunki, w których skuteczność ew. decyzji wydanej w takim postępowaniu nie będzie iluzoryczna.

Termin zapłaty zobowiązania osoby trzeciej wynosi 14 dni od doręczenia decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej (art. 47 § 1 w zw. z art. 109 § 1 o.p.). W razie uchybienia temu terminowi właściwe są przepisy ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2025 r. poz. 132, z późn. zm.), a właściwy tytuł wykonawczy powinien odnosić się już wprost do decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej. W takiej sytuacji ustaje sens istnienia decyzji o zabezpieczeniu i wobec tego przewiduje się, że decyzja o zabezpieczeniu wydana na podstawie art. 33b pkt 2 o.p. wygasa po upływie 14 dni od dnia doręczenia decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej. Podkreślić należy, że na zasadzie *lex generalis* zastosowanie ma tu art. 33a § 2 o.p., zgodnie z którym wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu nie narusza zarządzenia zabezpieczenia wydanego na podstawie przepisów o postępowaniu w administracji (zasada ciągłości postępowania zabezpieczającego).

Należy zwrócić uwagę, że zabezpieczenie zobowiązania osoby trzeciej nie przekłada się na bieg terminu przedawnienia takiego zobowiązania, co oznacza, że nie istnieje ryzyko wystąpienia przypadków instrumentalnego wykorzystywania tej instytucji przez organy podatkowe celem odroczenia w czasie przedawnienia zobowiązania osoby trzeciej.

Do art. 1 pkt 2 i 3 (art. 116 i 116a § 1 o.p.):

Ze względu na szerokie zmiany legislacyjne dokonane dotychczas w treści art. 116 o.p.[4], jak również potrzebę wprowadzenia nowych zmian dotyczących zróżnicowanych kwestii, proponuje się jego całkowite przeredagowanie celem poprawy czytelności i logicznej spójności. Projekt zakłada wyodrębnienie w art. 116 o.p. szeregu jednostek redakcyjnych według kryterium przedmiotowego.

[4] Przepis był kilkukrotnie nowelizowany przez:
1) art. 608 pkt 4 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. Nr 94 poz. 1037);
2) art. 1 pkt 94 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169 poz. 1387);
3) art. 1 pkt 27 ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ostaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1318);
4) art. 417 pkt 1 ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. poz. 978);
5) art. 10 ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1655).

W projektowanym **§ 1** ustanowiono **ogólną zasadę (podstawę prawną)** ponoszenia przez osoby trzecie odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe określonych spółek kapitałowych oraz spółek kapitałowych w organizacji.

Z kwestii szczegółowych przepis ten reguluje **zakres przedmiotowy** tej odpowiedzialności. Po pierwsze, zakres ten obejmuje zaległości podatkowe – pojęcie to postrzegać należy poprzez pryzmat art. 107 § 2 o.p. Po drugie, mowa o zaległościach podatkowych kwalifikowanych ze względu na kryterium podmiotu, na którym ciążą – projektowany § 1 posługuje się pojęciami „spółki kapitałowej" oraz „spółki kapitałowej w organizacji", które zostały zdefiniowane w projektowanym art. 116 § 8 pkt 3 i 4. Odesłanie do przepisów polskiego prawa handlowego w definicji spółki kapitałowej oraz spółki kapitałowej w organizacji wytycza jednocześnie zakres terytorialny zastosowania omawianego przepisu: obejmuje on wyłącznie spółki mające swoją siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Podkreślić należy, że celem projektowanej zmiany nie jest wyłączenie odpowiedzialności podatkowej za zaległości spółek mających swoją siedzibę poza granicami Rzeczpospolitej Polskiej, lecz wzmocnienie prawidłowej wykładni tego przepisu poprzez jednoznaczne rozgraniczenie zakresu zastosowania art. 116 oraz art. 116a o.p. Ze względu na zróżnicowanie i swoiste cechy poszczególnych kategorii osób prawnych art. 116a o.p. odsyła do jedynie odpowiedniego stosowania zasad określonych w art. 116 o.p. Ze względu na okoliczność, że spółki kapitałowe mające siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej podlegają obcemu prawu handlowemu nie jest możliwe stosowanie do nich wprost art. 116 o.p., lecz właśnie w sposób odpowiedni uwzględniający specyfikę danego przypadku. Okoliczność tę uwzględniono w zmienianej treści **art. 116a § 1 o.p.**

Wytyczając granice zakresu przedmiotowego zastosowania omawianej regulacji, należy zwrócić uwagę, iż ma ona zastosowanie także do zaległości podatkowych z tytułu podatków lub innych należności, których termin płatności lub zwrotu upłynął po likwidacji spółki, w tym także gdy zobowiązanie podatkowe na podstawie odrębnych przepisów powstało po likwidacji spółki (do projektowanego art. 116 § 1 pkt 2 przeniesiono treść normatywną dotychczasowego art. 116 § 2a o.p.).

W projektowanym § 1 zrezygnowano z zastrzeżenia warunku w postaci bezskuteczności w całości lub w części egzekucji danej zaległości podatkowej ze znanego organowi podatkowemu majątku spółki. Warunek ten stanowił dotychczas pogłębienie ogólnej zasady, o której mowa w art. 108 § 4 o.p., a która obecnie ma zastosowanie do odpowiedzialności podatkowej pozostałych osób trzecich. Ze względu na zmiany zasad odpowiedzialności członka zarządu jako osoby trzeciej odpowiadającej za zaległości spółki kapitałowej nie jest zasadne dalsze utrzymywanie wskazanego, szczególnego warunku. Wobec tego, wobec braku przepisu szczególnego także w odniesieniu do odpowiedzialności podatkowej przewidzianej w art. 116 o.p. na zasadzie *lex generalis* zastosowanie będzie miała zasada ogólna, o której mowa w art. 108 § 4 o.p.

W projektowanym **§ 1 w zw. z § 8 pkt 1** uregulowano także **zakres podmiotowy** odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółek kapitałowej, wskazując że mowa o osobach zarządzających spółką. W definicji osoby zarządzającej spółką wylistowano kategorie podmiotów mających **zdolność ponoszenia** takiej odpowiedzialności. Dotychczas zakres podmiotowy art. 116 o.p. rozszerzano stopniowo dodając kolejne paragrafy, zastrzegając przeważnie odpowiednie stosowanie pozostałej treści art. 116 o.p. Z treści uzasadnień do ustaw nowelizujących art. 116 o.p. wynika natomiast, że celem tych nowelizacji było objęcie nowych kategorii podmiotowych identycznymi zasadami odpowiedzialności – zasadna jest więc ich synteza. W § 8 pkt 1 lit. a-d wskazano łatwe do zidentyfikowania, formalne funkcje pełnione w stosunku do spółki kapitałowej lub spółki kapitałowej w organizacji, tj. członków zarządu lub dyrektorów, a w ich braku przedstawiciela spółki kapitałowej w organizacji, a dalej nawet jej wspólnika (nie wprowadzono w tym zakresie zmian merytorycznych w stosunku do obecnie obowiązującego art. 116). Należy podkreślić, że te kategorie podmiotów, co do zasady, są podmiotami profesjonalnymi, którym ze względu na osobiste właściwości powierzono prowadzenie spraw spółki, a oni sami wyrazili na to zgodę, albo którzy sami się tego podjęli. Nieodłącznym elementem sprawowania takich funkcji jest zapewnienie ładu korporacyjnego w spółce. Dla celów pociągnięcia danej osoby do odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe spółki kapitałowej wystarczające jest więc formalne pełnienie przez nią określonej funkcji bez względu na inne okoliczności faktyczne (np. podział obowiązków między członków zarządu, zob. niżej). Zakres § 8 pkt 1 lit. a-d w tym zakresie jest rozłączny – z samej natury wskazanych funkcji nie jest możliwe równoczesne wystąpienie tych osób w tej samej spółce. Jednocześnie § 8 pkt 1 lit. e jednoznacznie wskazuje, że w każdej sytuacji za zaległości podatkowe spółki odpowiadają także osoby faktycznie zarządzające spółką.

W drugiej części projektowanego **§ 1** uregulowano **związek funkcjonalny (czasowy)**, który musi zachodzić między opisanym wyżej elementem przedmiotowym i podmiotowym tak, aby osoba pełniąca daną funkcję lub rolę w spółce kapitałowej mogła odpowiadać za daną zaległość spółki kapitałowej. Z treści obecnego art. 116 § 2 i 2a wyciągnąć można zasadę, iż dla celów powiązania danej osoby z zaległością podatkową spółki, za którą ma ponosić odpowiedzialność, istotne są dwa punkty czasowe: (1) pełnienia funkcji na moment upływu terminu zapłaty lub zwrotu podatku lub innej należności, z którego to tytułu powstała dana zaległość podatkowa, a jeżeli nie było to możliwe ze względu na likwidację spółki, to (2) pełnienie funkcji na ostatni możliwy moment (tj. na moment likwidacji spółki). Nie jest natomiast istotny moment orzekania o odpowiedzialności za zaległości spółki kapitałowej – z istoty wskazanego związku czasowego wynika, iż omawiana regulacja ma zastosowanie do byłych i obecnych osób pełniących określone funkcje lub role w spółce kapitałowej.

Proponuje się także nową regulację o charakterze uszczelniającym – rozszerzenie zakresu podmiotowego odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej lub spółki kapitałowej w

organizacji także na **osoby faktycznie zarządzające spółką** (zdefiniowane w projektowanym art. 116 § 8 pkt 1 lit. e o.p. jako kategoria osób zarządzających spółką). Obserwuje się, że funkcjonowanie przepisów tego rodzaju jak art. 116 o.p. skutkuje reakcjami zmierzającymi do jego obejścia, co zostało odnotowane w wystąpieniu pokontrolnym NIK, jak również znajduje odzwierciedlenie w przepisach prawa podatkowego wielu innych państw członkowskich Unii Europejskiej. Zidentyfikowano następujące kategorie, które mogą wymykać się z obecnie zdefiniowanego zakresu zastosowania odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe spółek kapitałowych. Są to:

1) osoby faktycznie wykonujące formalne funkcje w spółce (np. powołane w sposób nieważny, działające pomimo wykreślenia z rejestru, itd.);
2) osoby ukrywające się za tzw. słupami (kto inny podejmuje decyzje, kto inny figuruje w rejestrze, przy czym osoba faktycznie zarządzająca spółką może piastować inne funkcje, np. być pełnomocnikiem lub prokurentem spółki w relacjach gospodarczych);
3) osoby kryjące się za skomplikowaną strukturą podmiotową (członkowie zarządu spółki będącej jedynym udziałowcem w danej spółce kapitałowej).

Szczególny przypadek ma miejsce w sytuacji, gdy dana osoba celowo przestaje pełnić funkcję w spółce na dzień mający znaczenie dla powiązania jej z ew. zaległością podatkową spółki dla potrzeb przypisania jej odpowiedzialności podatkowej zgodnie z § 1a *in fine*. W takim przypadku, jeżeli osoba ta dalej kieruje sprawami spółki, to czyni to w charakterze osoby faktycznie zarządzającej spółką i z tego tytułu dalej odpowiada za zaległości podatkowe spółki kapitałowej.

Należy przy tym zauważyć, że kategoria osoby faktycznie zarządzającej spółką zawsze kumuluje się z wcześniej osobami, które pełnią określone funkcje formalne w danej spółce (osoba faktycznie zarządzająca daną spółką występuje obok jej prawnych przedstawicieli – jest to o tyle istotne, że stymuluje członków zarządu do wyjawienia osób faktycznie zarządzających spółką, o ile takie istnieją).

Opisowy charakter definicji osoby zarządzającej spółką w zakresie osób faktycznie zarządzających spółką jest niezbędne ze względu na fakt, że w odróżnieniu od formalnych funkcji wymienionych w projektowanych § 8 pkt 1 lit. a-d, osoby faktycznie zarządzającej spółką nie można zidentyfikować w oparciu o same tylko przesłanki formalne. Oznacza to, że organ podatkowy musi takie osoby zidentyfikować, interpretując określony stan faktyczny w oparciu o kryteria ocenne (niejednoznaczne). Wymaga to ustalenia i oceny okoliczności faktycznych, które świadczą o tym, że dana osoba cieszy się w danej spółce autorytetem (posłuchem), a następnie, że jest to autorytet deontyczny (wynikający z pozycji danej osoby w spółce), a nie epistemiczny (wynikający ze specjalistycznej wiedzy lub doświadczenia danej osoby). Biorąc pod uwagę złożony charakter problemu, proponuje się wprowadzenie w tej części definicji opisowej, która uwzględnia, że osoba faktycznie zarządzająca faktycznie działa w strukturze danej spółki tak, jak gdyby sama pełniła którąś z funkcji wymienionych w § 8 pkt 1 lit. a-d, chociaż nie jest formalnie powołana do jej pełnienia. Co istotne, działanie takie może

mieć charakter bezpośredni (osobiste kierowanie ogółem spraw spółki – mowa o tzw. *de facto director*) lub pośredni (kierowanie sprawami spółki poprzez oddziaływanie na osoby pełniące formalnie funkcje zarządu w spółce – mowa o tzw. *shadow director*).

W kontekście zdefiniowania osoby faktycznie zarządzającej spółką szczególną uwagę należy zwrócić na osoby, które pełnią w spółce inne funkcje niż wprost wymienione w § 8 pkt 1 lit. a-d (mowa w szczególności o prokurentach, czy o pełnomocnikach innych niż ci, o których mowa w § 8 pkt 1 lit. c). Należy podkreślić jakościową różnicę między funkcją osób zarządzających spółką w sposób samodzielny (kategorie formalne wymienione w § 8 pkt 1 lit. a-d) a funkcją osób działających w imieniu spółki w sposób zależny (kategorie formalne niewymienione w § 8 pkt 1 lit. a-d , jak np. prokurenci, czy inni pełnomocnicy). Dopóki bowiem osoba pełniąca w spółce funkcje inne niż wymienione w § 8 pkt 1 lit. a-d nie wykracza poza zakres swojego umocowania w ten sposób, że zależny charakter prowadzenia przez nią spraw spółki staje się fikcją maskującą fakt, iż to ta osoba w istocie samodzielnie prowadzi ogół spraw spółki jak gdyby sama była członkiem zarządu lub dyrektorem, dopóty nie można takiej osoby uznać za osobę faktycznie zarządzającą spółką. Samo podobieństwo zadań osób pełniących w spółce funkcje wymienione w § 8 pkt 1 lit. a-d oraz osób pełniących niektóre inne funkcje nie może być wystarczające do uznania takich innych osób za osoby faktycznie zarządzające daną spółką. Dopóki więc nie zachodzi rozbieżność miedzy formalnym zakresem i charakterem umocowania do działania w sprawach spółki a faktycznym zakresem i charakterem działania danej osoby pełniącej w spółce funkcję inną niż wymieniona w § 8 pkt 1 lit. a-d, nie można mówić o osobie faktycznie zarządzającej daną spółką.

Podkreślić należy, że projektowana odpowiedzialność podatkowa osoby faktycznie zarządzającej spółką ma charakter regulacji antyabuzywnej, czyli ma przeciwdziałać obchodzeniu przepisów prawa podatkowego poprzez nieznajdujące gospodarczego uzasadnienia działania podatników ukierunkowane przede wszystkim na korzyści sprzeczne z celem ustaw podatkowych - w tym przypadku poprzez ukrywanie osób faktycznie zarządzających spółką w jej strukturze organizacyjnej tak, aby osoby te nie znalazły się w zakresie zastosowania art. 116 o.p. (problem tzw. słupów, na który uwagę zwraca NIK w swoim wystąpieniu pokontrolnym, wskazując przyczyny nikłej skuteczności przepisów regulujących odpowiedzialność podatkową osób trzecich). Ze swej istoty regulacje antyabuzywne zawsze wymagają interpretacji stanu faktycznego w oparciu o kryteria ocenne – w imię odejścia od prawnej formy (która w przypadku obejścia prawa podatkowego jest przedmiotem zafałszowania) na rzecz ekonomicznej treści (z której należy wywodzić skutki prawne). Zatem z istoty tego rodzaju rozwiązań wynika ich niedookreślony charakter. Oznacza to także, że doprecyzowanie definicji osoby faktycznie zarządzającej spółką całkowicie by przekreśliło antyabuzywny charakter projektowanej regulacji i skazało ją na bezskuteczność.

Dodać należy, iż projektowane zmiany są w istocie korzystne dla podatników. Obecne, nieszczelne przepisy premiują podmioty nieuczciwe, które w kreatywny sposób uciekają przed niewygodnymi dla nich regulacjami z zakresu prawa podatkowego. Odbywa się to kosztem uczciwych podatników, którzy charakteryzują się wysokim morale podatkowym (zamiarem prawidłowego i pełnego wykonania obowiązków z zakresu prawa podatkowego). Należy podkreślić, że dyskryminacja uczciwych podatników wynikająca z nieszczelnych przepisów prawa podatkowego objawia się nie tylko w ciężarze podatkowym, który bezpośrednio ponoszą, ale także w przewadze konkurencyjnej, którą uzyskują nad uczciwymi podatnikami podmioty nieuczciwe. Z tej perspektywy projektowana regulacja wpisuje się w konstytucyjnie usankcjonowane zasady powszechności, równości i sprawiedliwości opodatkowania, jak również wspiera prawidłowy rozwój polskiej gospodarki. Jednocześnie należy zaobserwować, że projektowane zmiany nie prowadzą do pogorszenia konkurencyjności polskiej gospodarki na tle pozostałych państw członkowskich Unii Europejskiej, gdyż analogiczne regulacje występują w większości z nich. Analiza porównawcza wykazała, że osoby faktycznie zarządzające spółką ponoszą odpowiedzialność za jej zaległości podatkowe co najmniej w 16 krajach członkowskich Unii Europejskiej, tj. Austrii, Belgii, Chorwacji, Czechach, Danii, Estonii, Francji, Grecji, Hiszpanii, Holandii, Luksemburgu, Łotwie, Niemczech, Portugalii, Szwecji, Włoszech.

Na zasadność uwzględnienia nie tylko stosunków prawnych, ale także faktycznych, łączących daną osobę trzecią z podatnikiem wskazał także TSUE w wyroku w sprawie *Genzyński* (pkt 62 wraz z

cytowanym orzecznictwem)[5]. Podobnie polskie sądy administracyjne odnotowały problem osób faktycznie zarządzających spółkami kapitałowymi bez odpowiedniego tytułu prawnego[6].

Warto odnotować, iż projektowana regulacja nie rozszerza odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe spółek kapitałowych na dodatkowe kategorie podmiotowe, jak np. przedstawiciele wolnych zawodów (doradców podatkowych, a nawet księgowych) obsługujących spółkę w zakresie rozliczeń podatkowych (a ma to miejsce np. w Austrii, Niemczech, Portugalii), co na ten moment wydaje się należycie wyważać interesy podatników i budżetu.

W projektowanych **§ 2 i 3** wyodrębniono **zasadę przypisania** odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółek osobom zarządzającym spółką. W stosunku do obecnego stanu prawnego wprowadzono zasadniczą zmianę: dana osoba zarządzająca spółką ponosi odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki powstałe w trakcie pełnienia przez nią funkcji lub faktycznego prowadzenia spraw spółki z tytułu niedochowania należytej staranności w prowadzeniu spraw spółki, czego świadectwem jest powstanie zaległości podatkowej (§ 2 pkt 1).

Odejście od dotychczasowych przesłanek egzoneracyjnych przewidzianych w art. 116 § 1 o.p. uzasadnione jest tym, że od czasów wejścia w życie obecnej o.p. doszło do gruntownych przemian w prawie upadłościowym, które uniemożliwiają dalsze utrzymywanie związków systemowych w tym

---

[5] W tym kontekście warto przytoczyć pkt 85 wyroku TSUE z dnia 13 października 2022 r., C-1/21, Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika, ECLI:EU:C:2022:788: „W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 273 dyrektywy VAT i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania z tytułu VAT osoby prawnej w następujących okolicznościach:
– osoba solidarnie odpowiedzialna jest zarządcą osoby prawnej lub członkiem jej organu zarządzającego;
– osoba solidarnie odpowiedzialna dokonała w złej wierze płatności z majątku osoby prawnej, które to płatności można zakwalifikować jako ukrytą wypłatę zysków lub dywidend, lub zbyła ten majątek nieodpłatnie lub po cenie znacznie niższej od ceny rynkowej;
– działania w złej wierze spowodowały, że osoba prawna nie może zapłacić całości lub części VAT, do zapłaty którego jest zobowiązana;
– odpowiedzialność solidarna jest ograniczona do kwoty zubożenia majątku poniesionego przez osobę prawną w wyniku działań w złej wierze; oraz
– owa odpowiedzialność solidarna ma charakter wyłącznie subsydiarny i powstaje, jeżeli odzyskanie kwot VAT należnych od osoby prawnej okazuje się niemożliwe." Jak widać TSUE odnosi się wprost do faktycznego zarządcy („zarządcy") osoby prawnej.

[6] Jak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 5 listopada 2025 r., III FSK 675/25 (wraz z cytowanym orzecznictwem): „Faktyczne wykonywanie obowiązków członka zarządu w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, nawet po formalnej rezygnacji z funkcji członka zarządu w tejże spółce, powoduje odpowiedzialność podatkową tego podmiotu przewidzianą w art. 116 § 2 o.p. W sytuacji, gdy dana osoba, z akceptacją zgromadzenia wspólników, mimo wygaśnięcia mandatu, nadal wykonuje obowiązki członka zarządu, może ponosić odpowiedzialność na podstawie art. 116 § 1 o.p. Osoba, która faktycznie pełniła funkcję członka zarządu w okresie powstania zaległości podatkowej, nie może zatem powoływać się na okoliczność, że jej mandat wygasł dla uwolnienia się od odpowiedzialności. Pełnienie funkcji członka zarządu jest funkcją dobrowolną, wymagającą zgody osoby powołanej na to stanowisko. W sytuacji faktycznego wykonywania czynności członka zarządu należy przyjąć, że osoba taka w ten właśnie sposób realizuje „pełnienie obowiązków członka zarządu" […]". Z tej perspektywy uregulowanie kwestii odpowiedzialności osoby faktycznie zarządzającej spółką za zaległości podatkowe spółki kapitałowe jedynie kodyfikuje i porządkuje dotychczasową praktykę orzeczniczą.

zakresie. Najlepszym tego świadectwem jest okoliczność, iż w świetle wyroku TSUE w sprawie *Genzyński*, członek zarządu celem uwolnienia się od odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe spółki kapitałowej powinien składać wniosek o ogłoszenie upadłości spółki także wtedy, gdy wniosek taki nie wywoła skutków na gruncie prawa upadłościowego (np. ze względu na posiadanie przez spółkę tylko jednego wierzyciela). Godziłoby to w spójność polskiego systemu prawnego. Podobnie Rzecznik Praw Obywatelskich w swoim wystąpieniu z 26 lutego 2026 r. znak VII.612.19.2025.CW/MC również wskazuje w istocie na nieadekwatność przesłanek egzoneracyjnych odwołujących się do instytucji prawa upadłościowego do okoliczności niektórych stanów faktycznych, do których zastosowanie ma art. 116 o.p.

Należy podkreślić, że ustanowienie (lub, zdaniem niektórych, utrzymywanie) w art. 116 o.p. zasad odpowiedzialności obiektywnej (na zasadzie ryzyka) nie byłoby zgodne z wymogami prawa unijnego. Z tego powodu konieczne jest oparcie konstrukcji tego przepisu na jakiejś formie winy, co nierozerwalnie wiąże się z wprowadzeniem do treści tego przepisu przesłanek o ocennym charakterze (które umożliwią organowi podatkowemu właśnie ocenę winy danego podmiotu).

Zdecydowano się na koncepcję **niedochowania należytej staranności** (archetyp *culpa*), zgodnie z którym porównuje się zachowanie danej osoby z abstrakcyjnym wzorcem postępowania, jakiego należy od takiej osoby wymagać – niedbalstwo ze strony takiej osoby uzasadnia pociągnięcie ją do odpowiedzialności podatkowej. Mowa o niedochowaniu należytej staranności (niedbalstwie) w sprawowaniu prawidłowego nadzoru nad sprawami spółki (*culpa in vigilando*), co wyartykułowano wprost w treści § 2 (w miejsce niejednoznacznego obecnie obowiązującego kryterium „winy”). Z istoty odpowiedzialności z tytułu niedochowania należytej staranności (niedbalstwa, *culpa*) wynika zasada porównywania zachowania danej osoby z abstrakcyjnym, obiektywnym wzorcem (*bonus pater familias*, *ordentlicher Kaufmann*, itd.), którego dochowania od danej osoby w danych okolicznościach należy wymagać. Od osoby prowadzącej sprawy spółki wymagać należy zachowania właściwego dla osoby mającej do tego odpowiednie kompetencję, zaangażowanej w ogół działalności spółki, a także mającej na względzie zapewnienie prawidłowości rozliczeń podatkowych spółki. Biorąc pod uwagę, że odpowiedzialność w takim przypadku odnosi się do zdarzeń, na które dana osoba miała wpływ poprzez swoje zachowanie, nie można mówić w takim przypadku o odpowiedzialności na zasadzie ryzyka – co potwierdził TSUE w wyroku w sprawie Genzyński (pkt 69 i 70).

Podkreślić należy, że projektowany art. 116 o.p. nie opera się na koncepcji złej wiary (archetyp *dolus*), zgodnie z którym o przypisaniu danej osobie odpowiedzialności miałby decydować jej stan świadomości (wiedza i zamiar naruszenia prawa podatkowego). Instrumenty proceduralne dostępne organom podatkowym nie są adekwatne do badania stanu świadomości osób prowadzących sprawy spółek. Zatem o pociągnięciu danej osoby zarządzającej spółką do odpowiedzialności podatkowej

spółki kapitałowej lub spółki kapitałowej w organizacji decyduje nie jej stan świadomości, ale niedochowanie przez nią abstrakcyjnego, obiektywnego wzorca należytej staranności, którego należy od niej oczekiwać. Warto przy tym odnotować, iż taka zasada przypisania odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej występuje powszechnie w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej, co dodatkowo podkreśla zasadność oparcia się właśnie na niej.

Zastosowana technika legislacyjna opiera się na – również występującym powszechnie w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej – **odwróceniu ciężaru dowodu** (*relevatio ab onere probandi*) poprzez zastosowanie domniemania, że skoro w danej spółce dopuszczono do powstania zaległości podatkowej, to osoby kierujące sprawami tej spółki nie dochowały należytej staranności w wykonywaniu swoich obowiązków. Zasadność takiej konstrukcji przepisu została potwierdzona w wyroku TSUE w sprawie *Genzyński* (pkt 69). W konsekwencji, w przypadku gdy w danym stanie faktycznym wystąpi element przedmiotowy (zaległość podatkowa spółki) oraz element podmiotowy (osoba zarządzająca spółką), między którymi zachodzi odpowiedni związek czasowy (§ 1 *in fine*), organ podatkowy wyda decyzję o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki, chyba że to ta osoba, wykaże, że prowadząc sprawy spółki dochowała należytej staranności celem uniknięcia powstania zaległości podatkowej.

Co więcej, zgodnie z koncepcją tzw. **piramid wdrożenia prawa podatkowego** (*pyramid enforcement approach*), w treści § 2 pkt 2 przewidziano także alternatywną możliwość uwolnienia się przez osobę trzecią od odpowiedzialności podatkowej za zaległości spółki. Jeżeli osoba taka wykaże, że podjęła działania, które doprowadziły do zmniejszenia wysokości tej zaległości w przeważającej części, również nie będzie ponosić odpowiedzialności za taką zaległość podatkową. Rozwiązanie takie stanowi swego rodzaju premię dla tych osób zarządzających spółkami, które chociaż nie dochowały należytej staranności w prowadzeniu spraw spółki (co samo w sobie stanowiłoby delikt uzasadniający pociągnięcie ich do odpowiedzialności podatkowej za zaległości spółki), to jednak podjęły działania o charakterze naprawczym, które okazały się skuteczne na określonym poziomie istotności. Przepis posługuje się pojęciem „w przeważającej części", które w świetle ugruntowanej linii orzeczniczej jednoznacznie wskazuje, że w wyniku działań osoby trzeciej musi zostać zapłacona większość (tj. ponad 50%) zaległości podatkowej spółki. Rozwiązanie takie będzie stanowić stymulację dla osób trzecich prowadzących sprawy spółek do ujawniania i regulowania zaległości podatkowych powstałych w trakcie ich działalności, co przyczyni się do wzrostu poziomu skuteczności prawa podatkowego. Jednocześnie tak sformułowany przepis jest odporny na próby jego nadużywania poprzez regulowanie zaległości podatkowych spółek w nieistotnym stopniu.

Projektowane przepisy nie definiują samego pojęcia należytej staranności, gdyż jest ono już zdefiniowane w teorii prawa i wprowadzenie w tym zakresie definicji legalnej byłoby wręcz

niewskazane. Jak wskazano powyżej, należyta staranność to dochowanie w danym przypadku abstrakcyjnego wzorca zachowania, którego od danej osoby należy oczekiwać. Wobec tego w § 3 zdefiniowano ten **standard należytej staranności**, czyli obiektywny wzorzec zachowania, którego niedochowanie uzasadnia pociągnięcie danej osoby do odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej[7]. Podkreślenia wymaga, że projektowany § 3 nie wskazuje (konkretnych) okoliczności faktycznych danej sprawy, które podlegają ocenie na potrzeby orzekania o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, lecz (abstrakcyjne) przesłanki niezbędne do prawidłowego wyznaczenia standardu należytej staranności, z którym następnie porównuje się postępowanie osoby trzeciej w danym stanie faktycznym.

Po pierwsze, mowa o osobach odpowiedzialnych za kierowanie sprawami spółki, którymi – co do zasady – są **podmioty profesjonalne**, a zatem należy oczekiwać od nich odpowiedniej wiedzy i doświadczenia, aby kierować sprawami spółki i mieć rozeznanie w jej sprawach (także sprawach podatkowych). Podkreślić należy, że nie jest rolą organu podatkowego badanie i ocena, czy dana (konkretna) osoba trzecia posiada odpowiednie kwalifikacje do pełnienia w spółce określonych funkcji lub faktycznego zarządzania nią. Rolą organu podatkowego jest ocena, czy dana (konkretna) osoba trzecia w danym stanie faktycznym zachowywała się tak, jak zachowywałaby się (abstrakcyjna, wzorcowa) osoba posiadająca odpowiednie kwalifikacje do pełnienia w spółce określonych funkcji lub faktycznego zarządzania nią. Oznacza to tym samym, że dana (konkretna) osoba trzecia nie może skutecznie dla swojej obrony podnieść argumentu, że zachowywała się z taką starannością, na jaką pozwalały jej (konkretne) kompetencje. Skoro dana osoba podjęła się określonej funkcji w spółce, to znaczy, że także we własnej ocenie posiadała odpowiednie kompetencje do prowadzenia spraw spółki – teraz jest z tego rozliczana.

Po drugie, podkreślić należy **ogólny tytuł powołania** do prowadzenia spraw spółki (dana osoba jest powołana do prowadzenia ogółu spraw spółki, a nie określonego wycinka). Organ podatkowy nie bada zatem zakresu zadań, którymi zajmowała się w spółce dana osoba trzecia, lecz bada, czy osoba taka postępowała w sposób właściwy osobie powołanej do prowadzenia ogółu spraw spółki. Chociaż, z jednej strony, nie jest zadaniem każdego członka zarządu szczegółowy wgląd w rozliczenia „każdej faktury" w spółce, to, z drugiej strony, żaden członek zarządu nie może wykazywać całkowitego braku

[7] Jak wskazał NSA w wyroku z 10 kwietnia 2018 r., I FSK 2048/15: „Winę członka zarządu spółki prawa handlowego należy oceniać według kryteriów podwyższonej staranności, uwzględniającej podwyższone ryzyko gospodarcze związane z prowadzeniem tej działalności. Oznacza to, że od członka zarządu spółki prawa handlowego należy oczekiwać podjęcia aktów należytej staranności dla zapewnienia prawidłowego prowadzenia spraw spółki, jeśli choroba uniemożliwiłaby ich nadzorowanie. Jeśli zaś Skarżący sam prowadził sprawy spółki, w czym choroba mu nie przeszkadzała, nie może skutecznie powoływać się na brak winy w niezłożeniu wniosku o upadłość. Podnoszone w tym kontekście argumenty, różnicujące stopień trudności pomiędzy poszczególnymi czynnościami podejmowanymi w ramach zarządu, nie mogą przedstawionej wyżej oceny podważać." Konieczność oceny należytej staranności osoby ponoszącej odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki kapitałowej wykazał TSUE w wyroku w sprawie *Genzyński*.

zainteresowania sprawami spółki – także tymi, które leżą w gestii pozostałych członków zarządu. Zorientowanie w sprawach spółki stanowi presupozycję prawidłowego prowadzenia jej spraw. Z tego powodu dla celów projektowanego art. 116 o.p. całkowicie irrelewantny pozostaje wewnętrzny podział obowiązków między osobami prowadzącymi sprawy spółki. Jeżeli dana osoba ma wątpliwości co do prawidłowości wykonywania zadań przez pozostałe osoby prowadzące sprawy spółki, albo nie ma możliwości prawidłowego wykonywania swoich zadań, powinna rozważyć dalszy udział w organach danej spółki, mając na względzie m.in. potencjalną odpowiedzialność podatkową za zaległości podatkowe spółki. Jeżeli natomiast dana osoba trwa w organach spółki, to znaczy, że nie ma zastrzeżeń co do ich funkcjonowania. Zatem osoba trzecia nie może skutecznie dla swojej obrony podnieść argumentu, że sprawami podatkowymi zajmował się inny członek zarządu.

Po trzecie, uwzględnić należy, że do zakresu obowiązków osób prowadzących sprawy spółki należy w szczególności zapewnienie w danej spółce odpowiedniego ładu organizacyjnego, który zapewni prawidłowość realizowania obowiązków z zakresu prawa podatkowego. Osoby kierujące spółką są właśnie od tego, aby kierować sprawami spółki, w tym zapewnić mechanizmy zapewniające im możliwość skutecznego poznania sytuacji spółki oraz ewentualnego przeciwdziałania wykrytym nieprawidłowościom. Należy przy tym zauważyć, iż mowa o „zwykłym" ładzie podatkowym, a nie o „kwalifikowanym" ładzie podatkowym w postaci ram wewnętrznego nadzoru podatkowego, o których mowa w art. 20u pkt 2 o.p. – są to zjawiska jednorodne, lecz o różnym stopniu intensywności[8]. Podobnie i w tym przypadku nie jest rolą organu podatkowego ocena, czy w spółce funkcjonował adekwatny **ład podatkowy**, lecz ocena, czy dana osoba trzecia kierując sprawami spółki postępowała tak, jak osoba mająca na względzie zapewnienie takiego ładu w spółce. Z całą pewnością niedochowanie należytej staranności ma miejsce w sytuacji, w której członek zarządu całkowicie nie przejmuje się obowiązkami spółki z zakresu prawa podatkowego, ani nie stara się zapewnić w spółce odpowiednich rozwiązań organizacyjnych i proceduralnych ukierunkowanych na zapewnienie prawidłowości rozliczeń podatkowych spółki.

Uwagę należy zwrócić także na przedmiot należytej staranności. Zgodnie z projektowanym § 2 pkt 1 dana osoba może uwolnić się od odpowiedzialności podatkowej, jeżeli dochowała należytej staranności w pełnieniu swoich zadań **celem zapobieżenia powstaniu zaległości podatkowej.** Oznacza to, że dla oceny, czy dana osoba dochowała należytej staranności uwzględnić należy tylko te okoliczności, które wiążą się z powstaniem zaległości podatkowej, a nie np. po jej powstaniu. Należy zaobserwować, że na członkach zarządu nie ciążą obowiązki z zakresu prawa podatkowego (ciążą one na spółce, w imieniu i na rzecz której działają członkowie zarządu). Skoro nie ciążą na nich bezpośrednio obowiązki, to

[8] Posiadanie ram wewnętrznego nadzoru podatkowego należy do obowiązków podatnika, który zawarł umowę o współdziałanie. Art. 20u pkt 2 o.p. precyzuje jaką postać przyjmują takie ramy. Z kolei ład, do którego odnosi się projektowany art. 116 § 3 pkt 3, może przyjąć dowolną postać i obejmuje wszelkie rozwiązania funkcjonalnie ukierunkowane na zapewnienie prawidłowego wykonywania obowiązków z zakresu prawa podatkowego.

technicznie nie można też dochować należytej staranności w ich wykonywaniu. Obowiązkiem członka zarządu jest kierowanie sprawami spółki i jej reprezentowanie na zewnątrz. Należy z tego wnioskować, że członek zarządu powinien tak prowadzić sprawy spółki, aby zapewnić przestrzeganie przez nią obowiązków z zakresu prawa podatkowego (ciążących na niej, nie na nim). Skoro natomiast osoba zarządzająca spółką ponosi odpowiedzialność za zaległość podatkową spółki kapitałowej, a powstanie zaległości podatkowej ma charakter bezprawnego naruszenia normy prawnopodatkowej, to oznacza to, że w istocie działania osoby zarządzającej należy oceniać w kontekście właśnie zapobiegania powstaniu takiej zaległości podatkowej spółki. Powiazanie działań członka zarządu z tym obszarem działalności spółki wynikać ma właśnie ze wskazania celu dochowywania należytej staranności. Dla potrzeb stosowania art. 116 o.p. nie podlega ocenie należyta staranności członka zarządu w prowadzeniu spraw spółki ogółem, lecz właśnie w kontekście zapewnienia wykonywania przez spółkę ciążących na niej obowiązków z zakresu prawa podatkowego.

W świetle powyższego osoba zarządzająca spółką ponosi odpowiedzialność za zaległość podatkową spółki, chyba że wykaże, że zaległość podatkowa powstała pomimo tego, iż osoba ta dochowała należytej staranności w pełnieniu swojej funkcji lub faktycznym zarządzaniu spółką, tj. dokonała wszystkiego, czego racjonalnie można oczekiwać od osoby posiadającej odpowiednie kwalifikacje (wiedzę i umiejętności) do prowadzenia spraw spółki i mającej uwagę na ogół spraw spółki celem zapewnienia, że zobowiązania podatkowe spółki zostaną zapłacone w terminie, a zaległości podatkowe, o których mowa w art. 52 i 52a, w ogóle nie powstaną. Alternatywnie osoba może wykazać, że podjęła działania naprawcze, w wyniku których większość zaległości podatkowej została zapłacona.

W kwestii przesłanek uzasadniających uwolnienie się osoby trzeciej od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej, mając na względzie standard należytej staranności, jakiego należy oczekiwać od takich osób, uwzględnić należy nadzwyczajne, obiektywne przeszkody, którym nie można zaradzić (jak np. katastrofy naturalne, śpiączka), a nie o okoliczności o charakterze ściśle subiektywnym (np. brak wiedzy danej o stanie finansowym spółki – jak podkreślono powyżej, członek zarządu jest właśnie od tego, aby wiedzieć, jaki jest stan finansowy spółki i odpowiednio reagować). Okoliczność tę uwzględniono w **§ 2 pkt 1** ***in fine***, w którym wskazano, że dana osoba nie ponosi odpowiedzialności, jeżeli powstanie zaległości podatkowej jest wynikiem oddziaływania siły wyższej (*vis maior*). Jest to klasyczna klauzula generalna, która została już wypełniona odpowiednią treścią na gruncie prawa cywilnego, prawa pracy, a w szczególności – pokrewnego prawu podatkowego – prawa administracyjnego. Podobnie jak należyta staranność, także siła wyższa stanowi klauzulę generalną dostatecznie wyjaśnioną już w nauce teorii prawa, której doprecyzowanie w przepisach nie jest ani możliwe, ani zasadne.

W projektowanym **§ 1** określono także zasady egzekwowania odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej, wskazując jej **przedmiot** (cały majątek danej osoby). Z kolei **zakres** odpowiedzialności osoby zarządzającej spółką wynika natomiast z treści **§ 4-6** – osoba trzecia odpowiada do wysokości danej zaległości podatkowej spółki określonej zgodnie z projektowanym art. 116 § 4 lub 5, albo do wysokości ustalonej prowizorycznie dla potrzeb orzekania o odpowiedzialności osób trzecich zgodnie z art. 116 § 6. Kwestie te obecnie uregulowane są w art. 116 § 1 o.p.

W stosunku do obecnego stanu prawnego w § 5 doprecyzowano także, że w przypadku wykreślenia spółki z rejestru w trakcie postępowania podatkowego w sprawach, o których mowa w art. 108 § 2 pkt 2 o.p. (kończących się, co do zasady, decyzją o charakterze wymiarowym), jak również w przypadku zaległości podatkowych, o których mowa w projektowanym art. 116 § 1 pkt 2. Dzięki temu w takich sytuacjach wykreślenie spółki z rejestru lub jej likwidacja nie stoi na przeszkodzie rozstrzygnięciu kwestii wymiarowych wprost przez organ podatkowy w decyzji orzekającej o odpowiedzialności osób trzecich.

Regulacja projektowana w **§ 6** stanowi pokłosie wyroku TSUE w sprawie *Adjak* i sprowadza się do doprecyzowania, że decyzja organu podatkowego określająca wysokość zobowiązania podatkowego ciążącego na spółce kapitałowej (a w braku takiej decyzji – deklaracja podatkowa złożona przez spółkę) nie wiąże organu podatkowego w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe spółki kapitałowej (szerzej zob. uzasadnienie do art. 1 pkt 8dotyczące wprowadzenia art. 194 § 4 o.p.). Zamiast tego, dokumenty te stanowią jedynie dowód na stwierdzone w nich okoliczności faktyczne i kwalifikacje prawne. Chociaż dokumenty te cieszą się domniemaniem prawdziwości, możliwe jest przeprowadzenie przeciw nim przeciwdowodu – w tej płaszczyźnie realizuje się prawo osób ponoszących odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki kapitałowej, co stanowi rekompensatę okoliczności, iż osoby te nie mogły uczestniczyć w ew. postępowaniu wymiarowym toczącym się w stosunku do spółki (chyba że mogły to faktycznie uczynić ze względu na funkcje sprawowane w spółce). Aktualna w tym zakresie pozostaje interpretacja ogólna nr DTS2.8012.5.2025 Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 29 sierpnia 2025 r. w sprawie stosowania art. 116 ustawy - Ordynacja podatkowa w związku z wyrokami Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie C-277/24 (Adjak) oraz z dnia 30 kwietnia 2025 r. w sprawie C-278/24 (Genzyński)[9]. Szerzej zob. uwagi do projektowanych zmian w art. 194 i 210 o.p. poniżej.

Projektowany **§ 7** wprowadza dodatkową regułę ograniczającą możliwość zastosowania § 2[10]: jeżeli w odniesieniu do spółki wydano decyzję podatkową z zastosowaniem przepisów świadczących o

[9] Dziennik Urzędowy Ministra Finansów i Gospodarki poz. 10

[10] Przepisy znajdują się w relacji *lex generalis* (§ 3) - *lex specialis* (§ 6). Jeżeli spełnione są przesłanki z *lex specialis* (§ 6), *lex generalis* (§ 3) nie ma zastosowania. Jeżeli nie są spełnione przesłanki *lex specialis* (§ 6), to wtedy należy oceniać, czy *lex generalis* (§ 3) ma zastosowanie. W danej sprawie można zastosować tylko jeden z tych przepisów.

szczególnych nieprawidłowościach w spółce. Dana osoba trzecia może uwolnić się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki na zasadach opisanych powyżej wyłącznie jeżeli wcześniej wykaże, że nie wiedziała i nie mogła wiedzieć o wystąpieniu w spółce okoliczności uzasadniających zastosowanie tych przepisów. Zastosowanie wskazanych w tym przepisie regulacji w sposób szczególny świadczy o nieprawidłowym prowadzeniu spraw spółki przez daną osobę. Z perspektywy *ratio legis* zaznaczyć należy, że projektowany § 6 stanowi namiastkę odpowiedzialności na zasadzie złej woli (archetyp *dolus*) – jeżeli ktoś działał w złej wierze, to tym bardziej nie mógł w tym zakresie dochować należytej staranności. Podkreślić należy, iż musi występować związek przedmiotowy między zastosowaniem przepisu § 6, a zaległością podatkową spółki, za którą ma odpowiadać dana osoba (musi to być ta sama zaległość). W tym kontekście zobowiązanie podatkowe ma charakter niepodzielny. Jeżeli zatem tylko część zobowiązania podatkowego wynika z zastosowania przepisu § 6, to ma on zastosowanie do całego zobowiązania.

Ponadto, jeżeli § 7 ma w danej sprawie zastosowanie (osoba nie wykazała, że nie wiedziała i nie mogła wiedzieć o wystąpieniu w spółce okoliczności uzasadniających zastosowanie wspomnianych przepisów), to dana osoba nie może skorzystać z możliwości zastosowania § 6 (przyjęcia wysokości zaległości podatkowej spółki w wartości prowizorycznej dla potrzeb orzekania o odpowiedzialności osób trzecich). Rozwiązanie takie jest konieczne z tego względu, że § 7 odnosi się prawie wyłącznie do przepisów o charakterze tzw. klauzul antyabuzywnych. Klauzule takie charakteryzują się tym, że w przypadku stwierdzenia unikania opodatkowania organ podatkowy wyciąga skutki prawnopodatkowe nie z tego zdarzenia, które faktycznie miało miejsce, ale z hipotetycznego zdarzenia, które miałoby miejsce, gdyby podatnik nie zdecydował się na unikanie opodatkowania. W konsekwencji w takim przypadku nie ma stanu faktycznego, który mógłby być weryfikowany w ramach postępowania w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej.

Do art. 1 pkt 4 (art. 118 § 1 o.p.):

W świetle projektowanych zmian w art. 116 o.p., w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki kapitałowej wyodrębniają się dwa elementy: (1) **kwestia wstępna** w postaci istnienia i wysokości zaległości podatkowej spółki kapitałowej oraz (2) **kwestia główna** w postaci przypisania odpowiedzialności podatkowej za daną zaległość podatkową danej osobie trzeciej. Wprowadza to jakościową różnicę w stosunku do obecnego modelu, w którym dotychczas postępowanie takie ograniczało się tylko do kwestii głównej. Kwestia wstępna może natomiast być rozpatrzona w sposób prosty (na podstawie decyzji wymiarowej adresowanej do spółki kapitałowej albo na podstawie jej deklaracji podatkowej) albo też złożony (w trybie projektowanego art. 116 § 6 o.p.). W tym drugim przypadku dochodzi do istotnego skomplikowania postępowania, co musi zostać uwzględnione w **terminie przedawnienia** prawa do orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej.

Z tego powodu proponuje się zmianę dostosowawczą we wprowadzeniu do wyliczenia w § 1 w art. 118 o.p. polegającą na wydłużeniu podstawowego terminu przedawnienia prawa do orzekania o odpowiedzialności osób trzecich o 2 lata (z 5 do 7 lat). Dodatkowe 2 lata stanowią korelat nowych kwestii merytorycznych, które muszą być badane przez organ podatkowy (a potencjalnie także sądy administracyjne) w następstwie wyroków TSUE w sprawach *Adjak i Genzyński*.

Do art. 1 pkt 5 i 6 (art. 178 § 1a i 1b oraz art. 179 § 1a-1c i 2):

Projektowane zmiany zmierzają do skodyfikowania prawa osoby ponoszącej odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki kapitałowej do dostępu do akt postępowania wymiarowego prowadzonego w stosunku do spółki. Jest to konieczne, gdyż takie osoby nie są stroną postępowania wymiarowego, zaś w aktach tego postępowania mogą znaleźć się dokumenty istotne dla rozpatrzenia kwestii wstępnej w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności takiej osoby – na co wyraźnie wskazał TSUE w wyroku *Adjak*.

W projektowanym **art. 178 § 1a o.p.** rozszerza się **zakres podmiotowy** prawa dostępu do akt danej sprawy w stosunku do § 1, obejmując nim, obok strony danego postępowania (czyli np. spółki kapitałowej będącej stroną prowadzonego w stosunku do niej postępowania wymiarowego), także osobę trzecią będącą stroną innego postępowania (tj. w sprawie odpowiedzialności podatkowej tej osoby). O ile przesłanką warunkującą możliwość powstania tego uprawnienia jest wszczęcie postępowania wobec osoby trzeciej (zatem jej sytuacja procesowa w tym zakresie musi być skonkretyzowana, a nie jedynie potencjalna), o tyle uprawnienie to nie wygasa wraz z zakończeniem takiego postępowania (na co wskazuje § 1a *in fine*). Taka regulacja jest niezbędna, aby umożliwić osobie trzeciej skorzystanie z tzw. nadzwyczajnych trybów zaskarżenia w stosunku do decyzji orzekającej o jej odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej.

Powstanie uprawnienia osoby trzeciej niebędącej stroną postępowania, do którego akt miałaby mieć dostęp, uzależnione jest ponadto od wystąpienia określonych związków między tym postępowaniem, a postępowaniem, w którym dana osoba trzecia jest już stroną.

Po pierwsze, wymagany jest **związek przedmiotowy** między tymi postępowaniami polegający na tym, że na treść decyzji wydawanej w innym postępowaniu (w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej) wpływa rozstrzygnięcie w danej sprawie. Zachodzi on w szczególności w zakresie kwestii wstępnej w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki kapitałowej, a więc kwestii istnienia i wysokości zaległości podatkowej spółki kapitałowej – zagadnienie to, mogło być wcześniej przedmiotem postępowania wymiarowego prowadzonego w stosunku do spółki (co do zakresu i charakteru takiego związku zob. uwagi poniżej do projektowanego

art. 194 § 4 o.p.). W takim przypadku między tymi postępowaniami zachodzi związek przedmiotowy, którego wystąpienie może uzasadniać umożliwienie dostępu do akt sprawy wymiarowej osobie trzeciej będącej stroną w innym postępowaniu (dotyczącym jej odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe spółki kapitałowej).

Po drugie, wymagany jest ponadto **związek funkcjonalny** polegający na tym, że dostęp osoby trzeciej do akt danej sprawy jest niezbędny dla zagwarantowania jej prawa do obrony w postępowaniu, w którym jest stroną. Organ podatkowy, powołując się w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki kapitałowej na ustalenia faktyczne i kwalifikacje prawne dokonane w postępowaniu wymiarowym prowadzonym w stosunku do spółki, powinien włączyć odnośne dowody do akt postępowania w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej (akta sprawy muszą bowiem być kompletne). W odniesieniu do tych akt osoba taka korzysta z prawa dostępu w charakterze strony postępowania (w trybie art. 178 § 1 o.p.), a więc projektowany przepis nie ma tu zastosowania. Niemniej, w pozostałym zakresie osobie takiej należy umożliwić dostęp do akt postępowania wymiarowego prowadzonego w stosunku do spółki, celem weryfikacji, czy pozostałe zawarte w nich materiały mogą mieć znaczenie dla rozstrzygnięcia w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności tej osoby i wobec tego również powinny zostać włączone do akt tego postępowania.

W projektowanym **art. 179 § 1a o.p.** określono **przesłanki negatywne** ograniczające prawo osoby trzeciej do dostępu do akt postępowania, w którym nie jest stroną. Prawo to nie może przysługiwać osobie trzeciej w zakresie szerszym niż stronie takiego postępowania, stąd w projektowanym przepisie odesłano do § 1 i wskazanych w nim przesłanek odmowy dostępu do akt. Ponadto, ze względu na okoliczność, iż osoba taka uzyskuje dostęp do akt postępowania w cudzej sprawie, zasadne jest wprowadzenie dodatkowych ograniczeń chroniących prawa strony danego postępowania – wprost wymóg taki przewidział TSUE w sentencji wyroku w sprawie *Adjak*. W myśl projektowanego przepisu możliwe jest zatem odmówienie osobie trzeciej dostępu do akt postępowania wymiarowego skierowanego do spółki także wtedy, gdy naruszałoby to prawa lub interesy spółki (strony postępowania wymiarowego). W szczególności ochronie podlega tajemnica przedsiębiorstwa. Należy podkreślić, że jeżeli osoba trzecia przestała pełnić swoją funkcję w spółce, to nie ma już dostępu jako jej przedstawiciel do akt prowadzonego w stosunku do niej postępowania. Okoliczność ta świadczy o aktualnych relacjach między spółką a daną osobą.

Projektowane **§ 1b i 1c** w art. 179 wprowadzają natomiast procedurę, dzięki której organ podatkowy umożliwi spółce wypowiedzenie się w kwestii, czy wśród akt postępowania wymiarowego prowadzonego w stosunku do spółki, które mają zostać udostępnione członkowi zarządu, znajdują się dokumenty, o których mowa w § 1a (tj. dokumenty, których organ podatkowy nie powinien udostępniać członkowi zarządu). Mechanizm taki w pełni zabezpiecza prawa i interesy spółki, jak również jest

konieczny ze względu na okoliczność, że przedmiotem ochrony jest w tym przypadku m.in. tajemnica przedsiębiorstwa, której definicja zawarta w art. 11 ust. 2 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz.U. z 2026 r. poz. 85, z późn. zm.) jest nieostra (co do katalogu informacji, mogących stanowić tajemnicę przedsiębiorstwa) oraz ma charakter subiektywny (dana informacja stanowi tajemnicę przedsiębiorstwa „o ile uprawniony do korzystania z informacji lub rozporządzania nimi podjął, przy zachowaniu należytej staranności, działania w celu utrzymania ich w poufności"). Z tych powodów, organy podatkowe nie są w stanie samodzielnie zidentyfikować w aktach sprawy wymiarowej prowadzonej w stosunku do spółki, dokumentów, o których mowa w § 1a, i muszą w tym zakresie zasięgnąć opinii samej spółki. Ze względu na bieg terminu przedawnienia prawa do orzekania o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, postępowanie w tej sprawie nie może być zbyt długo wstrzymywane ze względu na oczekiwanie na stanowisko spółki. Z tego powodu wprowadzono rozwiązanie, zgodnie z którym jeżeli spółka nie wypowie się w ustawowo przepisanym terminie (14 dni), uznaje się, że w aktach sprawy wymiarowej nie znajdują się dokumenty, o których mowa w § 1a.

Do art. 1 pkt 7 i 8 (art. 194 § 4 oraz art. 210 § 2aa o.p.):

Projektowane zmiany w **art. 194** mają na celu doprecyzowanie charakteru i mocy prawnej decyzji podatkowych, a w szczególności statusu prawnego decyzji wydanej w postępowaniu wymiarowym prowadzonym w stosunku do spółki kapitałowej w postępowaniu dotyczącym odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe takiej spółki. Doprecyzowanie w tym zakresie jest niezbędne ze względu na pojawiające się w tym zakresie wątpliwości. Wzorcem zmian jest § 166 niemieckiej ordynacji podatkowej (niem. *Abgabenordnung*)[11].

Ogólną zasadą prawa podatkowego jest, że decyzja podatkowa, jako indywidualny akt administracyjny, co do zasady, konkretyzuje indywidualne prawa i obowiązki, a zatem ma charakter wiążący wyłącznie w stosunku do jej adresata, czyli strony postępowania, w którym ją wydano (i odpowiednio następców prawnych, którzy wstępują w sytuację prawną tego podmiotu, a także osób, które mogły wpływać na treść decyzji organu podatkowego, działając jako przedstawiciel strony w danym postępowaniu), zaś w odniesieniu do wszystkich pozostałych podmiotów decyzja taka może być kwalifikowana wyłącznie jako dokument urzędowy, stanowiący dowód stwierdzonych w nim okoliczności (w zakresie ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych mających znaczenie dla rozstrzygnięcia innej sprawy – tylko te okoliczności stanowią łącznik między tymi postępowaniami). Wiąże zatem wyłącznie *inter partes*, a nie *erga omnes* – nie jest bowiem dopuszczalne, aby decyzja podatkowa wiązała organ podatkowy w stosunku do podmiotów, które nie mogły wpłynąć na jej treść ze względu na brak uczestnictwa

[11] W myśl tego przepisu ostateczna decyzja podatkowa wiąże organ podatkowy także wobec następcy prawnego oraz osób, które były w stanie zaskarżyć decyzję wydaną przez organ podatkowy jako przedstawiciele lub pełnomocnicy strony lub z mocy własnego prawa.

w odnośnym postępowaniu (przy czym brak uczestnictwa wynika z faktu, że w danej decyzji nie konkretyzowano praw i obowiązków danego podmiotu). Jest to spójne z zasadą indywidualnego charakteru odpowiedzialności podatkowej. Wyartykułowano to w projektowanej treści art. 194 § 4 (decyzja jako jedynie dokument urzędowy wszędzie tam, gdzie nie ma mocy wiążącej). Jedynie rozstrzygnięcie decyzji podatkowej może mieć charakter prawnie wiążący (mógłby potencjalnie, w braku projektowanego art. 194 § 4 o.p., stanowić prejudykat wiążący organ podatkowy w innych postępowaniach). W pozostałym zakresie zastosowanie mają zasady ogólne. Przypomnieć przy tym należy, że decyzja podatkowa cieszy się domniemaniem prawdziwości, a zatem to na stronie innego postępowania ciąży ciężar dowodowy w zakresie przeprowadzenia przeciwdowodu. Aktualna w tym zakresie pozostaje interpretacja ogólna nr DTS2.8012.5.2025 z dnia 29 sierpnia 2025 r..

W konsekwencji decyzja wymiarowa wydana w postępowaniu dotyczącym danej spółki na potrzeby postępowania w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej nie ma charakteru prejudykatu wiążącego organ podatkowy, lecz jedynie cieszącego się domniemaniem prawdziwości środka dowodowego na stwierdzone w niej okoliczności faktyczne i kwalifikacje prawne. W kontekście odpowiedzialności podatkowej osób trzecich podkreślić należy zasadę ukonstytuowania, zgodnie z którą nie jest tak, że zaległość podatkowa ciążąca np. na spółce kapitałowej przechodzi na osobę trzecią (a więc nie zachodzi podstawienie), lecz organ podatkowy na mocy konstytutywnej decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej nakłada na nią odrębne zobowiązanie, które funkcjonuje równolegle w stosunku do zaległości ciążącej na spółce. Związek między tymi decyzjami ma więc charakter jedynie pośredni, tj. poprzez odwołanie do treści adresowanej do spółki kapitałowej decyzji wymiarowej (jako dowodu poświadczającego określone ustalenia faktyczne i kwalifikacje prawne) na potrzeby władczej konkretyzacji praw i obowiązków osoby trzeciej odpowiadającej za zaległości podatkowe spółki kapitałowej. Inaczej rzecz ma się w przypadkach uregulowanych w projektowanym art. 116 § 5, w których organ podatkowy w decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej bezpośrednio orzeka o wysokości zobowiązania podatkowego spółki kapitałowej.

Podkreślić należy, że osoba trzecia odpowiada z innego tytułu prawnego niż spółka kapitałowa (zgodnie z modelem odpowiedzialności *in solidum*). Związek przedmiotowy między zaległością podatkową ciążącą na spółce kapitałowej a zobowiązaniem osoby trzeciej, choć występuje (zobowiązanie osoby trzeciej ma akcesoryjny charakter względem zaległości podatkowej spółki, a oba te zobowiązania są zaspokajane na zasadzie odpowiedzialności *in solidum*), to nie ma charakteru bezwzględnego (zobowiązania te nie muszą sobie idealnie odpowiadać). Może więc okazać się, że dana osoba trzecia odpowiada za zaległość podatkową spółki kapitałowej w innym zakresie niż sama spółka – okoliczność ta znajduje odzwierciedlenie w projektowanym art. 116 o.p., w myśl którego na potrzeby orzekania o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej odpowiadającej za zaległości podatkowe spółki kapitałowej (a więc ze skutkiem *inter partes*), kwestię istnienia i wysokości zaległości podatkowej, za

którą ta osoba ponosi odpowiedzialność, można oceniać zgodnie z ustaleniami dokonanymi w tym postępowaniu (w odstępstwie od ustaleń wynikających z decyzji wymiarowej wydanej w stosunku do spółki, czy ze złożonej przez nią deklaracji podatkowej).

Uprawnienie osoby trzeciej do podnoszenia zarzutów celem dokonania takich ustaleń odnosi się nie tyle do decyzji wymiarowej skierowanej do spółki (nie dochodzi w tym postępowaniu do jej merytorycznej weryfikacji), ile do poświadczonych w niej ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych (które przekładają się na kwestię wstępną w postępowaniu dotyczącym odpowiedzialności tej osoby za zaległości podatkowe spółki). Podkreślić należy odrębny przedmiot obu postępowań. W postępowaniu w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki kapitałowej organ podatkowy (z wyjątkiem okoliczności wskazanych w art. 116 § 5) rozstrzyga władczo nie o zobowiązaniu podatkowym ciążącym na spółce (w postępowaniu tym kwestia ta jest badana jako jedynie kwestia faktyczna, a nie kwestia prawna), lecz o zobowiązaniu osoby trzeciej, które nie jest tożsame z zaległością podatkową spółki kapitałowej, a ma wobec niej jedynie akcesoryjny charakter. Organ podatkowy może w tym celu oprzeć się na wartości wynikającej z decyzji podatkowej albo deklaracji podatkowej, chyba że osoba trzecia skorzysta z przysługującego jej prawa do obrony (art. 194 § 4), wobec czego organ podatkowy oprze się na wartości ustalonej prowizorycznie dla celów wyłącznie tego postępowania (art. 116 § 6). Dokonanie takich ustaleń nie podważa automatycznie decyzji wymiarowej wydanej przez organ podatkowy w stosunku do spółki kapitałowej, (a odpowiednio złożonej przez nią deklaracji), gdyż jak wskazano powyżej dotyczą one innego podmiotu w innej sprawie. Z tego powodu możliwość określenia zakresu odpowiedzialności osoby trzeciej w trybie art. 116 § 6 o.p. nie narusza zasady trwałości decyzji podatkowych, o której mowa w art. 128 o.p., ani zasady związania organu podatkowego doręczoną decyzją podatkową zgodnie z art. 212 o.p.

Podkreślić należy, że postępowanie w sprawie odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe spółki kapitałowej nie jest postępowaniem wymiarowym i nie pełni funkcji takiego postępowania. Fakt odnoszenia się w ramach postępowania prowadzonego wobec osoby trzeciej do problem istnienia i wysokości zaległości podatkowej spółki kapitałowej w ramach kwestii wstępnej stanowi korelat okoliczności, że dana osoba trzecia nie mogła uczestniczyć w postępowaniu wymiarowym na prawach strony. W związku z tym postępowanie dowodowe związane ze stosowaniem projektowanych art. 116 § 6 i art. 194 § 4 ma charakter wyjątkowy i uzupełniający, a nie zastępujący lub rekapitulujący postępowanie wymiarowe prowadzone w stosunku do spółki. Z tego powodu aktualne pozostają uwagi podniesione w interpretacji ogólnej nr DTS2.8012.5.2025 z dnia 29 sierpnia 2025 r. wskazujące, że należy rozpatrzeć nowe dowody lub nowe argumenty podnoszone przez osobę trzecią, które nie były przedmiotem analizy w postępowaniu wymiarowym prowadzonym w stosunku do spółki. W pozostałym zakresie zarzuty osób trzecich mają charakter czysto polemiczny, a organ podatkowy nie ma obowiązku powtórnego przeprowadzania tych samych dowodów i ocen, lecz może w tym zakresie

oprzeć się na dowodach przeprowadzonych w postępowaniu wymiarowym (na zasadach ogólnych). Podsumowując, kwestia istnienia i wysokości zaległości podatkowej spółki kapitałowej nie jest więc badana od nowa w postępowaniu dotyczących odpowiedzialności osoby trzeciej, lecz jedynie uzupełniająco w zakresie dowodów, których z powodu nieobecności członka zarządu w postępowaniu wymiarowym organ podatkowy nie mógł uwzględnić (stąd organ bada wyłącznie nowe dowody przedstawione przez członka).

Inaczej niż w przypadku relacji między osobą ponoszącą odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki a samą spółką, w odniesieniu do relacji między takimi osobami zachodzi model odpowiedzialności solidarnej właściwej (a nie *in solidum*) – odpowiadają one z tego samego tytułu prawnego za zobowiązanie wynikające z tego samego stanu faktycznego (ale nie takiego samego – a więc z zastrzeżeniem, że ściśle osobisty charakter ma np. przesłanka egzoneracyjna, o której mowa w projektowanym art. 116 § 2 o.p.). Decyzja kończąca postępowanie w sprawie odpowiedzialności takich osób powinna zatem wymieniać wszystkie te osoby oraz wskazywać wysokość zobowiązania, za które odpowiadają solidarnie. Postępowania w odniesieniu do poszczególnych z tych osób można przyjąć do łącznego rozpoznania w trybie art. 166 o.p.

Powyższe przekłada się na konieczność zmian w treści art. 210 o.p. w ten sposób, aby organ podatkowy w decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki kapitałowej mógł wskazać, po pierwsze, zaległość podatkową spółki, za którą ta osoba ma odpowiadać, wskazując przy tym jej wysokość przyjętą zgodnie z projektowanym art. 116 § 4-6 o.p., oraz, po drugie, wysokość należności danej osoby trzeciej, która mogła zostać zwolniona w części lub w całości z tej odpowiedzialności na podstawie projektowanego art. 116 § 2 o.p. Z istoty odpowiedzialności solidarnej wynika, że pierwsza z tych wartości ma charakter obiektywny i powinna być taka sama w stosunku do każdej osoby trzeciej ponoszącej odpowiedzialność daną zaległość podatkową. Z osobistego charakteru przesłanki egzoneracyjnej z art. 116 § 2 o.p. wynika, że druga z tych kwot może różnić się w zależności od stopnia dochowania należytej staranności w prowadzeniu spraw spółki przez poszczególne z tych osób.

Do art. 2:

Zgodnie z zasadą *tempus regit actum*, wprowadza się przepis intertemporalny, zgodnie z którym projektowane przepisy mają mieć zastosowanie do zaległości podatkowych powstałych od dnia wejścia w życie projektowanych przepisów, zaś do zaległości podatkowych przed tym dniem stosować należy zasady dotychczasowe.

Do art. 3:

Proponuje się, aby projektowana ustawa weszła w życie z upływem 14 dni od jej ogłoszenia. Ze względu na regułę intertemporalną wyrażoną w art. 2 projektu ustawy taki okres *vacatio legis* jest adekwatny.

3. Kwestie końcowe

Projekt ustawy wpłynie pozytywnie na działalność mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców poprzez wzmocnienie pozycji procesowej osób trzecich odpowiadających za zaległości podatkowe spółek kapitałowych, jak również poprzez zapewnienie sprawiedliwych zasad pociągania tych osób do takiej odpowiedzialności.

Projekt ustawy nie jest sprzeczny z prawem Unii Europejskiej.

Niniejszy projekt ustawy nie zawiera przepisów technicznych, w związku z czym nie podlega procedurze notyfikacji na zasadach przewidzianych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.).

Projekt ustawy nie wymaga przedstawienia właściwym instytucjom i organom Unii Europejskiej lub Europejskiemu Bankowi Centralnemu celem uzyskania opinii, dokonania konsultacji albo uzgodnienia, w przypadkach określonych w obowiązujących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przepisach Unii Europejskiej.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2025 r. poz. 677) oraz § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. z 2024 r. poz. 806,f z późn. zm.) projekt ustawy zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.