

# ZASADY ODPOWIEDZIALNOŚCI CZŁONKÓW ZARZĄDU SPÓŁEK KAPITAŁOWYCH ZA ZALEGŁOŚCI PODATKOWE SPÓŁEK

ALICJA POMORSKA

Wydział Ekonomiczny, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie oraz Kolegium Prawa, Akademia im. L. Koźmińskiego w Warszawie, Polska

## **Abstract in original language**

Przedmiotem rozważań Autorki są aktualnie przyjęte rozwiązania prawne w zakresie zasad i zakresu odpowiedzialności solidarnej członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe spółki. Efektem krytycznej oceny tychże rozwiązań są propozycje zmierzające nie tylko do generalnej przebudowy treści art. 116 Ordynacji podatkowej, ale też do wprowadzenia dodatkowych kryteriów i przesłanek stosowanych przy orzekaniu o odpowiedzialności tej grupy osób trzecich

## **Key words in original language**

Odpowiedzialność, bezskuteczność egzekucji, wina, wniosek o upadłość.

## **Abstract**

The article presents cardinal reasons, scope and principles of liability of various third persons for obligations of taxpayer. The subject of special interest are problems of tax liability of members of boards of joint-stock companies and limited liability companies in Poland. The author criticizes the main disadvantages of Polish tax regulations in this matter.

## **Key words**

Liability, ineffectiveness of execution, guilt, petition in insolvency.

1. Instytucja odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe podatnika ma charakter wyjątkowy, stanowiąc odstępstwo od generalnej zasady odpowiedzialności samego podatnika za jego zobowiązania podatkowe. Obciążenie osoby trzeciej cudzym długiem podatkowym wymaga specjalnej regulacji prawnej, w której określone będą: sytuacje, kiedy może to obciążenie nastąpić, jak też krąg osób trzecich, na których tę odpowiedzialność można rozciągnąć, a także warunki i zakres tejże odpowiedzialności. Znana w doktrynie<sup>1</sup> i postulowana jako niezbędna do realizacji w postępowaniu podatkowym – zasada określoności uprawnień organów podatkowych do wkraczania w sferę praw i wolności obywatela – ma szczególne znaczenie właśnie w sytuacji odpowiedzialności za cudzy dług podatkowy.

Trzeba już na wstępie podkreślić, iż aktualne rozwiązania przyjęte w Ordynacji podatkowej z roku 1997 w zakresie odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatnika w znacznym stopniu spełniają tenże postulat. I tak, po pierwsze – krąg osób trzecich, które można obciążyć odpowiedzialnością podatkową stanowi katalog zamknięty. Po drugie – charakter i rodzaj przesłanek odpowiedzialności poszczególnych kategorii osób trzecich jest wyraźnie określony. Po trzecie – objęcie każdej osoby trzeciej odpowiedzialnością za dług podatnika następuje poprzez wydanie odrębnej decyzji organu podatkowego, która wynika z wcześniej przeprowadzonego, odrębnego postępowania. Po czwarte – jest to

---

<sup>1</sup> B. Brzeziński, „Wprowadzenie do prawa podatkowego”, Dom Organizatora, Toruń 2008, str. 110.

odpowiedzialność warunkowa, oznaczająca, iż określone osoby trzecie tylko w pewnych okolicznościach i po zaistnieniu określonych przesłanek mogą odpowiadać za zobowiązania podatnika. Po piąte – jest to odpowiedzialność solidarna wraz z podatnikiem, posiadająca przy tym charakter subsydiarny.

Obok tychże *sui generis* zasad ogólnych odpowiedzialności osób trzecich Ordynacja podatkowa w rozdziale XV określiła dla każdej kategorii osób trzecich szczegółowe przesłanki, zasady i zakres ich odpowiedzialności.

Generalnie rzecz ujmując, główną przesłanką odpowiedzialności osoby trzeciej, jest jej ekonomiczny związek z podmiotem lub przedmiotem podatku. Związek ten polega na czerpaniu przez osobę trzecią korzyści z dochodu lub majątku podatnika, bądź też z prowadzonej przezeń działalności gospodarczej.

W literaturze podkreśla się, iż obok związku o charakterze ekonomicznym odpowiedzialność podatkową niektórych osób trzecich mogą uzasadniać powiązania organizacyjne, kapitałowe lub wynikające ze stosunku pracy, a nawet z wcześniej nawiązanego stosunku prawnego<sup>2</sup>. Zdaniem niektórych Autorów<sup>3</sup> specyficznych przesłanek tejże odpowiedzialności osób trzecich możnaby dopatrzeć się także w prowadzeniu przez osobę trzecią działalności przy pomocy innego podmiotu – [chodzi tu o odpowiedzialność wspólnika spółki nie mającej osobowości prawnej], czy też w zarządzaniu określonym podmiotem i wypełnianiu wobec niego pewnych obowiązków [odpowiedzialność zarządców spółek kapitałowych], jak też pewnych działaniach represyjno – prewencyjnych ustawodawcy, mających zapobiegać zjawisku celowego unikania opodatkowania lub wyższego opodatkowania [wchodzi tu w grę odpowiedzialność firmującego działalność gospodarczą podatnika].

2. Na tle krótkiej prezentacji ogólnych zasad odpowiedzialności podatkowej, jak też różnych przesłanek uzasadniających tę odpowiedzialność, na specjalną uwagę i bliższą analizę zasługuje przypadek odpowiedzialności podatkowej członków zarządów spółek kapitałowych za zaległości podatkowe spółki. Odpowiedzialność ta zarówno, gdy chodzi o przesłanki jej zastosowania, jak też zasady i zakres różni się w istotny sposób od wszystkich pozostałych przypadków odpowiedzialności osób trzecich.

O wyjątkowości tegoż przypadku odpowiedzialności świadczą co najmniej cztery następujące okoliczności:

1. specyficzny charakter przesłanki jej wprowadzenia, jaką jest zamiar ustawodawcy wymuszenia na członkach zarządu spółki wykonywania ciężących nań obowiązków wobec spółki,
2. dla objęcia odpowiedzialnością za zaległości podatkowe spółki członka zarządu nie ma żadnego znaczenia fakt niezyskiwania przezeń jakichkolwiek korzyści finansowych, wynikających z pełnienia tejże funkcji [np. w postaci pobieranego wynagrodzenia lub też innych przysporzeń dochodów],

---

<sup>2</sup> Chodzi tu o odpowiedzialność gwaranta i poręczyciela jako osoby trzeciej. Zob. R. Dowgier, *Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich [w:] „Ordynacja podatkowa. Komentarz.”*, Wolter Kluwers Polska, Warszawa 2006, str. 442-443.

<sup>3</sup> A. Mariański, *Odpowiedzialność osób trzecich według regulacji ordynacji podatkowej*, „Glosa” 1998 kwiecień, str.1.

3. brak jakichkolwiek prawnych ograniczeń zakresu tejże odpowiedzialności, co jest zresztą logiczną konsekwencją tej poprzedniej okoliczności,
4. częściowa zmiana zasad ciężaru dowodowego, polegająca na przerzuceniu wyłącznie na członka zarządu ciężaru wykazania okoliczności, które mogą być przesłanką uwolnienia go od tej odpowiedzialności.

Samo objęcie członków zarządu solidarną odpowiedzialnością za zaległości spółki kapitałowej wynikało z kilku powodów, tj.:

- z konieczności zapewnienia ochrony interesu fiskalnego Skarbu państwa lub gminy,
- braku prawnych możliwości obciążenia odpowiedzialnością w charakterze osób trzecich wspólników spółki kapitałowej,
- wpływu, jaki na terminową płatność obciążeń podatkowych wywierają działania lub zaniechania członków zarządu.

Z powyższych względów rozszerzenie odpowiedzialności na członków zarządów uznaje się za w pełni uzasadnione<sup>4</sup>.

Nie oznacza to jednak, iż aktualna regulacja zasad tejże odpowiedzialności, zawarta w art. 116 Ordynacji podatkowej jest prawidłowa. Wprost przeciwnie - budzi ona wiele wątpliwości i zastrzeżeń i to nie tylko w doktrynie, lecz i w bogatym orzecznictwie sądowym.

Członkowie zarządu spółki kapitałowej odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe spółki w przypadku, gdy egzekucja z jej majątku okazała się w całości lub w części bezskuteczna. Jedynym ograniczeniem odpowiedzialności członka zarządu jest objęcie go odpowiedzialnością za zaległości z tytułu zobowiązań podatkowych, jakie powstały w okresie pełnienia przezeń obowiązków członka zarządu.

Członek zarządu może się uwolnić od tej odpowiedzialności w dwóch sytuacjach:

- po pierwsze – jeśli wykaże że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości spółki, lub że wszczęto wobec niej postępowanie układowe, albo iż niezgłoszenie takowego wniosku bądź nieszczęście postępowania układowego nastąpiło bez jego winy,
- po drugie – jeśli wskaże mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

Oznacza to, że odpowiedzialność członka zarządu uzależniona jest w głównej mierze od zrealizowania przezeń obowiązków sygnalizacyjnych wynikających z przepisów postępowania upadłościowego oraz układowego. Natomiast nie ma żadnego znaczenia ewentualna jego wina w doprowadzeniu spółki do tak trudnej sytuacji finansowej, że grożącej jej upadłością lub koniecznością wszczęcia postępowania układowego. Co więcej, nawet

---

<sup>4</sup> A. Gorgol, Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe [w:] „Zarys finansów publicznych i prawa finansowego” pod red. W. Wójtowicz, Zakamycze, Kraków 2005, str. 189.

umyślne i świadome działania członka zarządu na szkodę spółki nie spowodują jego odpowiedzialności podatkowej, jeśli we właściwym czasie został zgłoszony wniosek o jej upadłość, bądź wszczęto postępowanie układowe<sup>5</sup>. Z punktu widzenia przesłanek odpowiedzialności subsydiarnej nie są bowiem istotne przyczyny, które spowodowały konieczność zgłoszenia wniosku o upadłość spółki lub wszczęcie postępowania układowego<sup>6</sup>. Odpowiedzialność ta nie ma charakteru odszkodowawczego.

Ustawodawca nie różnicuje też odpowiedzialności poszczególnych członków zarządu w zależności od stopnia ich aktywności w realizacji obowiązków wynikających z piastowania tejże funkcji w spółce. Jak się jednak słusznie podnosi<sup>7</sup>, bierna postawa członka zarządu może wyrzucić dla niego niekorzystne skutki w postaci niemożliwości wykazania, iż we właściwym czasie zgłoszono wniosek o upadłość spółki, bądź że wszczęto wobec niej postępowanie układowe, przez co nie będzie on mógł uwolnić się od odpowiedzialności za zaległości spółki.

Nie stanowi też przesłanki ekskulpacyjnej członka zarządu fakt dokonania wewnątrz zarządu podziału obowiązków pomiędzy poszczególnymi członkami, jak też niezajomość stanu finansów spółki<sup>8</sup>.

3. Na przestrzeni ostatnich kilku lat daje się wyraźnie zaobserwować w orzecznictwie sądów administracyjnych pewne wyraźne już elementy stopniowego łagodzenia ostrości regulacji art. 116 Ordynacji podatkowej, służące ochronie członka zarządu. Celowi temu niewątpliwie służy z jednej strony znaczne uściślenie niektórych pojęć i zwrotów użytych w treści tegoż artykułu, z drugiej – wskazywana powszechnie potrzeba ustalania w konkretnym przypadku realnego wpływu członka zarządu na dokonanie przezeń we właściwym czasie zgłoszenia wniosku o upadłość spółki.

I tak, nastąpiło znaczne uściślenie dwóch istotnych dla kwestii odpowiedzialności podatkowej pojęć, tj.: „członka zarządu” odpowiedzialnego za zaległości, jak też „pełnienia obowiązków przez członka zarządu”. Za nieprawidłowe uznaje się ściśle ograniczenie odpowiedzialności ujętej w art. 116 do osób legitymujących się jako członkowie zarządu stosownym wpisem do rejestru, gdyż wpis do rejestru – co do zasady – ma jedynie deklaratoryjny charakter i nie może stanowić jedynej przesłanki przypisania w tym przypadku odpowiedzialności. Skutek materialnoprawny w postaci powstania i ustania stosunku członkostwa w zarządzie spółki następuje wyłącznie w drodze wyboru lub rezygnacji bądź odwołania i to niezależnie od tego, czy zostało ono ujawnione przez wpis do rejestru czy nie<sup>9</sup>.

Samo pojęcie „pełnienia obowiązków przez członka zarządu” doczekało się jednolitej interpretacji w orzecznictwie, wskazującej, że chodzi tu o rzeczywiste [czynne, faktyczne] ich wykonywanie, a nie tylko o piastowanie [bierne] funkcji, z którą te obowiązki są związane<sup>10</sup>. Natomiast bierna postawa czynnego członka zarządu nie tylko nie zwalnia go od

---

<sup>5</sup> R. Kubacki: Zasady odpowiedzialności zarządców spółek kapitałowych, „Państwo i Prawo”, 1998 nr 2 str. 3.

<sup>6</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 31.01.2008 r. sygn. I SA/OL 605/07, Lex nr 339767.

<sup>7</sup> B. Draniewicz, Glosa do wyroku NSA z dnia 9.09.2002 r. I SA/ KA 1259/01.

<sup>8</sup> Wyrok SN z dnia 17.10.2006 r. sygn. II UK 85/06 OSNP 2007/ 21-22/328.

<sup>9</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dn. 17.10.2006 r., sygn. III S.A./Wa 2063/06, Lex nr 291133. Na charakter deklaratoryjny wpisu członka zarządu do rejestru wskazuje też wyrok WSA w Bydgoszczy z dn. 6.07.2005 r., I SA/ Bd 219/05, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2006/3/41.

<sup>10</sup> Wyrok SN z dnia 9.10.2006 r., sygn. II UK 47/06, OSNP 2007/19-20/296.

odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki, lecz nawet uniemożliwia mu – jak już podkreślono wyżej – wykazanie jednej z przesłanek ekskulpujących go od niej<sup>11</sup>. W praktyce mamy do czynienia z przypadkami fikcyjnego powoływania na członków osób nie mających nie tylko odpowiedniej wiedzy i doświadczenia, ale i nieinteresujących się wręcz sprawami finansowymi spółki.

W doktrynie podnosi się też, że sądy administracyjne w większości przypadków oceniając przesłanki z art. 116 Ordynacji wymagają, by organy podatkowe w orzeczeniu o odpowiedzialności członka zarządu wskazywały okoliczności pełnienia przezeń obowiązków członka zarządu w czasie powstania zobowiązań podatkowych, które później przekształciły się w zaległość podatkową<sup>12</sup>.

Interesująco rysują się też różne stanowiska zawarte w wyrokach sądów administracyjnych w kwestii rozumienia zwrotu „*właściwego czasu do zgłoszenia wniosku o upadłość spółki bądź wszczęcia wobec niej postępowania układowego*”. I tak, za upływ właściwego czasu na zgłoszenie wniosku uznaje się upływ 14 dni od dnia otrzymania decyzji organu podatkowego I instancji o zobowiązaniach podatkowych spółki. Dzień doręczenia takiej decyzji stanowi najpóźniejszą z możliwych do przyjęcia datę ujawnienia faktu, iż majątek posiadany przez spółkę nie wystarcza na zaspokojenie jej długów<sup>13</sup>. Inna interpretacja tegoż zwrotu wskazuje, że za zgłoszony we właściwym czasie może być uznany wniosek o ogłoszenie upadłości, jeżeli wykazane zostało, że zgłaszając go, zarząd [albo członek zarządu] uczynił ze swej strony wszystko, by nie dopuścić do zniweczenia celu postępowania upadłościowego poprzez stworzenie sytuacji, w której niektórzy wierzyciele są zaspakajani kosztem innych. Natomiast przesłanka ta jest spełniona wówczas, gdy zarząd [członek zarządu], który po objęciu swej funkcji ustalił, że stan interesów spółki uzasadnia zgłoszenie wniosku o upadłość, bądź otwarcie postępowania układowego niezwłocznie złoży taki wniosek<sup>14</sup>. Na uwagę wreszcie zasługuje też pesymistyczne stanowisko judykatury, wskazujące na fakt, że opierając się wyłącznie na treści art. 116 nie daje się udzielić odpowiedzi na pytanie, co oznacza użyty w nim zwrot „*we właściwym czasie*”, a w szczególności, jakiego rodzaju okoliczności winny być brane pod uwagę przy ocenie, czy wniosek o upadłość spółki został skierowany do sądu w odpowiedniej chwili<sup>15</sup>.

W literaturze podnosi się, iż organy podatkowe w celu wskazania „*czasu właściwego*” do zgłoszenia wniosku o upadłość spółki, winny ustalić moment, kiedy zarząd spółki przy dołożeniu należytej staranności mógł uzyskać wiedzę o tym, że spółka w sposób trwały zaprzestała płacić długi, w tym i podatkowe, a jej majątek nie wystarcza na ich pokrycie. Postuluje się w związku z tym konieczność ustalenia w szczególności, czy moment ten nie zbiega się z datą zapoznania się zarządu spółki ze sporządzonym bilansem i rachunkiem wyników spółki za poprzedni rok<sup>16</sup>.

---

<sup>11</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25.10.2006 r., sygn. III SA/ Wa 2508/06, Lex nr 291139.

<sup>12</sup> Zob. M. Wolf – Mendecka, Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich, [w:] „Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika” pod red. J. Glumińskiej – Pawlic, UŚ, Katowice 2007, str. 142.

<sup>13</sup> Wyrok NSA w Warszawie z dnia 25.11.2005 r., sygn. I FSK 271/05, Lex nr 187615.

<sup>14</sup> Wyrok NSA w Warszawie z dnia 22.11.2006 r., sygn. I FSK 189/06, Lex nr 262145.

<sup>15</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 3.12.2007 r., sygn. I SA/ GI/708/07, Lex nr 326665.

<sup>16</sup> K. Winiarski, Odpowiedzialność podatkowa członków zarządu spółek kapitałowych. Wybrane problemy, „PPP” 2007/4/13.

Na szczególne podkreślenie zasługuje jednolitość linii orzeczniczej wskazującej, iż jedynie w przypadku, gdy członek zarządu miał wpływ na dokonanie we właściwym czasie zgłoszenia stosownego wniosku o upadłość lub postępowanie układowe, a nie nastąpiło w tym czasie takowe zgłoszenie, wówczas od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki może go wyłączyć jedynie wykazanie, że nie nastąpiło to z jego winy<sup>17</sup>. Odwołanie się w ramach tejże normy do wykazania braku winy członka zarządu za niepodjęcie określonych w niej działań, a więc okoliczności wolicjonalnych wskazuje jednoznacznie iż ustawodawca uznał, że członek zarządu nie może ponosić odpowiedzialności za okoliczności na które nie miał jakiegokolwiek wpływu.

Warto przy tym zwrócić uwagę na treść jednego z wyroków NSA, wskazującego, iż z brzmienia art. 116 Ordynacji można wywieść iż członek zarządu musi przynajmniej – obok postawienia tezy, iż zachodzi w jego przypadku jedna z okoliczności zwalniających go z odpowiedzialności – wskazać konkretne okoliczności faktyczne, na których opiera swój wniosek. Oznacza to, że musi skonkretyzować, z czego wywodzi podnoszoną okoliczność faktyczną<sup>18</sup>.

W orzecznictwie sądów administracyjnych odnaleźć można odmienne interpretacje dotyczące częściowej zmiany zasad ciężaru dowodowego, dokonanej w art. 116 Ordynacji podatkowej. Wychodząc z literalnego brzmienia przepisu tegoż artykułu, a zwłaszcza użytego w nich zwrotu „*chyba, że członek zarządu wykaże...*”, wyciąga się wniosek, iż nieuprawnione jest nakładanie na organ podatkowy obowiązku działania z urzędu celem wykazania okoliczności ekskulpujących członka zarządu<sup>19</sup>. W zdecydowanej większości wyroków zapadłych w tejże materii wskazuje się jednak, że nałożenie obowiązku na członka zarządu wykazania przesłanek uwalniających go od odpowiedzialności nie oznacza, iżby organy podatkowe zwolnione były z obowiązku gromadzenia z własnej inicjatywy materiału dowodowego celem dokładnego i wszechstronnego wyjaśnienia stanu faktycznego i rozstrzygnięcia sprawy. Identyczne stanowisko prezentuje też wielu Autorów<sup>20</sup>, podkreślając przy tym, że przepis art. 116 nie może być stosowany i interpretowany w oderwaniu od innych przepisów Ordynacji podatkowej, a w szczególności od obowiązujących w niej zasad ogólnych postępowania podatkowego, w tym zwłaszcza zasady prawdy obiektywnej.

Kolejnym problemem budzącym wątpliwość jest kwestia interpretacji ustawowego zwrotu „*bezskuteczności egzekucji*”. W orzecznictwie za bezskuteczną egzekucję z majątku spółki uznaje się generalnie sytuację, w której już nie ma jakichkolwiek wątpliwości, iż istnieje możliwość zaspokojenia zaległości z jakiegokolwiek części majątku spółki. Jednocześnie podkreśla się konieczność, by w toku postępowania egzekucyjnego wyczerpano wszystkie możliwe sposoby egzekucji, a sama egzekucja dotyczyła całego majątku. Nieudana egzekucja tylko z części majątku [np. z rachunku bankowego] bądź też przeprowadzona z wykorzystaniem tylko jednego ze sposobów jej prowadzenia nie wystarcza do przyjęcia bezskuteczności egzekucji jako przesłanki objęcia członków zarządu odpowiedzialnością za

---

<sup>17</sup> Zob. m.in. wyrok NSA w Warszawie z dnia 15.02.2006 r., sygn. I FSK 114/105, Lex nr 250317, wyrok NSA w Warszawie z dnia 20.10.2006 r., sygn. II FSK 1271/05, Lex nr 264209 oraz wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23.08.2007 r., sygn. I SA/Gd 341/07, Lex nr 296345.

<sup>18</sup> Wyrok NSA w Warszawie z dnia 25.05.2006 r., I FSK 973/05, Lex nr 283743.

<sup>19</sup> Wyrok NSA w Warszawie z dnia 14.09.2005 r., sygn. I FSK 2062/4, Lex nr 173087.

<sup>20</sup> A. Mariański, Głosa do wyroku NSA z dnia 11.02.2003 r., sygn. I SA/ Łd 1006/01, OSP 2004/5/69 oraz L. Guzek: Podatkowa odpowiedzialność członków zarządu spółki z o.o., „Monitor Podatkowy” 2002 nr 4, str. 22.

zaległości podatkowe<sup>21</sup>. Wprawdzie w jednym z wyroków zwrócono uwagę, że ustawodawca nie wymaga, by bezskuteczność egzekucji stwierdzona była w sposób formalny<sup>22</sup>, to jednak, jak się podkreśla w innej sentencji wyroku, formalny akt organu egzekucyjnego w postaci postanowienia komornika o umorzeniu postępowania egzekucyjnego z powodu bezskuteczności egzekucji stanowi istotną gwarancję zabezpieczającą osobę trzecią przed przedwczesnym i nieuzasadnionym orzeczeniem jej odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki<sup>23</sup>.

4. Podejmując próbę generalnej oceny aktualnej ustawowej regulacji zasad solidarnej odpowiedzialności zarządców spółek kapitałowych za zaległości podatkowe tychże spółek w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na jej ogólnikowość i niejasność. Jest ona rezultatem zawarcia w treści art. 116 Ordynacji podatkowej szeregu nieprecyzyjnych, wieloznacznych i niedookreślonych pojęć i zwrotów. O skali nieprecyzyjności regulacji najdobitniej świadczy bogate orzecznictwo sądów administracyjnych poświęcone wykładni wielu użytych w niej pojęć i sformułowań.

Jeszcze większy ciężar gatunkowy posiadają przyjęte wadliwe merytorycznie założenia i konkretne rozwiązania. Osobiście nie znajduję żadnych poważnych argumentów merytorycznych dla uzasadnienia dokonanej w tym przypadku częściowej zmiany ciężaru dowodowego. Wynikające z literalnego brzmienia przepisu art. 116 przerzucenie wyłącznie na członka zarządu obowiązku wykazania okoliczności, które mogłyby uwolnić go od odpowiedzialności podatkowej oznacza równoczesne zwolnienie organu podatkowego z obowiązku gromadzenia materiału dowodowego. Taka interpretacja byłaby odstępstwem od obowiązującej w postępowaniu podatkowym powszechnej zasady prawdy obiektywnej, a przez to byłaby nielegalna. Co więcej, właśnie w kontekście orzekania o odpowiedzialności osób trzecich za cudzy dług, a zwłaszcza w obliczu niejasno sformułowanych przepisów szczególnie aktywną winna być rola organów podatkowych w ustalaniu stanu faktycznego sprawy i ocenie całokształtu dowodów.

Konieczność zapewnienia ochrony prawnej członkom zarządów spółek kapitałowych, jak i pozostałym kategoriom osób trzecich obciążonych odpowiedzialnością za cudze długi podatkowe, wymaga – moim zdaniem - powrotu do dawniej obowiązujących w przepisach ustawy o zobowiązaniach podatkowych reguł, które dopuszczały przy orzekaniu o odpowiedzialności podatkowej kierowanie się zasadami współzycia społecznego, a także ważnymi względami gospodarczymi i społecznymi.<sup>24</sup> Prawo podatkowe nie może być bowiem traktowane jako tak autarkiczny dział prawa pozytywnego, by nie mogły znaleźć się w nim tego typu zasady, zwłaszcza z uwagi na swój z natury ingerencyjny charakter i istotne zagrożenia, jakie mogą jego wadliwe unormowania nieść dla praw, wolności i interesów obywateli.

---

<sup>21</sup> Wyrok NSA w Warszawie z dnia 27.02.2007 r., I FSK 46/06, Lex nr 302875 oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 6.09.2007 r. sygn. III SA/ Wa 3951/06, Lex nr 288065.

<sup>22</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10.05.2007 r. sygn. I SA/ Gd 693/06, Lex nr 253947.

<sup>23</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 7.11.2007 r, sygn. I SA/Ol 276/07, Lex nr 361345.

<sup>24</sup> Chodzi tu o art. 40 ust.2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych [ tekst jednolity w: Dz. U z 1993 r. nr 108, poz. 486].

**Literature:**

- Brzeziński B., Wprowadzenie do prawa podatkowego”, Dom Organizatora, Toruń 2008, s. 347, ISBN 978-83-7285-372-1.
- Dowgier R., Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich (w:) Kosikowski C.,Etel L., Presnarowicz S., Dowgier R. (red.) „Ordynacja podatkowa. Komentarz”, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2006, s. 966, ISBN 83-7416-918-4.
- Gorgol A., Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe (w:) Wójtowicz W. (red.) „Zarys finansów publicznych i prawa finansowego”, Zakamycze, Kraków 2005, s. 476, ISBN 83-7444-296-4.
- Guzek L., Podatkowa odpowiedzialność członków zarządu spółki z o.o., „Monitor Podatkowy” 2002, nr 4, s. 22, ISSN 1231-1855.
- Kubacki R., Zasady odpowiedzialności zarządców spółek kapitałowych, „Państwo i Prawo” 1998, nr 2, s. 4, ISSN 0031-0980.
- Mariański A., Odpowiedzialność osób trzecich według regulacji ordynacji podatkowej, „Glosa” 1998, nr 4, s. 1, ISSN 1233-4634.
- Winiarski K., Odpowiedzialność podatkowa członków zarządu spółek kapitałowych. Wybrane problemy, „Przegląd Prawa Publicznego” 2007, nr 4, s. 13, ISSN 1896-8996.
- Wolf – Mendecka M., Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich, (w:) Glumińska-Pawlic J. (red.) „Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika”, Wyd. UŚ, Katowice 2007, s. 156.

**Contact – email**

*alpom40@wp.pl*