

- **Prawo do obrony byłego członka zarządu – możliwość kwestionowania decyzji wymiarowej w toku postępowania prowadzonego wobec osoby trzeciej – doradca podatkowy Aleksander Brzozowski, Dentons Europe Dąbrowski i Wspólnicy sp. k.**

Wyrok WSA w Warszawie z 28 listopada 2024 r., III SA/Wa 1840/24

Jest w demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji RP) niedopuszczalne, by odpowiedzialność za zaległość podatkową ponosił (były) członek zarządu pozbawiony prawnej możliwości wywodzenia (przy pomocy argumentów i dowodów), że zaległość ta nie istnieje – że nie powstało zobowiązanie podatkowe (pozbawiony tej możliwości zarówno w postępowaniu wymiarowym wobec spółki, jak i w postępowaniu w przedmiocie jego własnej odpowiedzialności). Ingerencja (wkroczenie) w jego prawa odbywałaby się wtedy w istotnym aspekcie bez jego udziału – bez jego prawa głosu (bez możliwości wykonania przez niego prawa do wysłuchania).

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Co do meritum – w ocenie Sądu w sprawie nie można – na obecnym etapie – uznać za stwierdzoną (ustaloną) jedną z pozytywnych przesłanek odpowiedzialności podatkowej Skarżącego: istnienie zaległości podatkowej.

(...) Istnienie zaległości podatkowej jest zależne od tego, czy zobowiązanie powstało i czy istniało nadal w momencie orzekania przez organ odwoławczy (nie wygasło przez przedawnienie).

Jedno ani drugie nie zostało dowiedzione – ponieważ: (i) Skarżący był pozbawiony możliwości kwestionowania istnienia i wymiaru zobowiązania podatkowego, z którego wynika zaległość podatkowa; (ii) zachodzą wątpliwości co do skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania podatkowego, a tym samym jego wymagalności na moment orzekania przez DIAS.

Zatem w pierwszej kolejności: zaległość podatkowa wynika z zobowiązania podatkowego określonego decyzją wymiarową wydaną w postępowaniu podatkowym, które w całości było prowadzone w okresie, gdy Skarżący nie był już członkiem zarządu spółki.

(...) Sąd stoi na stanowisku, że w wykonaniu prawa do obrony członek zarządu może w postępowaniu podatkowym w przedmiocie swojej odpowiedzialności podatkowej zakwestionować ustalenia faktyczne i kwalifikacje prawne przyjęte w decyzji wymiarowej wydanej wobec spółki – w konsekwencji podnosić zarzuty dotyczące wymiaru podatku (istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego).

Gdy członek zarządu ponosi odpowiedzialność podatkową za zaległość podatkową spółki, zaległość ta ma zostać pokryta z jego majątku. Orzeczenie o takiej odpowiedzialności wkracza w sferę jego konstytucyjnie chronionych praw: ingeruje w prawo własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji RP).

Jest w demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji RP) niedopuszczalne, by odpowiedzialność za zaległość podatkową ponosił (były) członek zarządu pozbawiony prawnej możliwości wywodzenia (przy pomocy argumentów i dowodów), że zaległość ta nie istnieje – że nie powstało zobowiązanie podatkowe (pozbawiony tej możliwości zarówno w postępowaniu wymiarowym wobec spółki, jak i w postępowaniu w przedmiocie jego własnej odpowiedzialności). Ingerencja (wkroczenie) w jego prawa odbywałaby się wtedy w istotnym aspekcie bez jego udziału – bez jego prawa głosu (bez możliwości wykonania przez niego prawa do wysłuchania).

(...) A priori, możliwość udziału w procedurze determinującej istnienie i wymiar zobowiązania podatkowego można stworzyć członkowi zarządu albo przez przyznanie mu statusu strony w postępowaniu wymiarowym prowadzonym wobec spółki, albo przez umożliwienie mu kwestionowania ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych przyjętych w wydanej w tym

postępowaniu decyzji podatkowej w jego postępowaniu w przedmiocie jego własnej odpowiedzialności.

(...) Skarżący nie został uznany za stronę postępowania wymiarowego prowadzonego wobec spółki. Zgodnie z utrwaloną praktyką przyznanie mu takiego statusu było na gruncie art. 133 O.p. wykluczone; z tych samych powodów wykluczone jest zainicjowanie przez Skarżącego postępowania podatkowego zmierzającego do wzruszenia decyzji ostatecznej w trybie nadzwyczajnym (...). Był członkiem zarządu – jak się powszechnie uważa – nie jest stroną postępowania podatkowego, którego przedmiotem jest wymiar podatku należnego od spółki.

Tym samym Skarżący był pozbawiony wpływu na przebieg postępowania wymiarowego – nie mógł przedstawić argumentów i dowodów w tamtym postępowaniu.

W takim razie należy dopuścić możliwość kwestionowania przez niego istnienia i wymiaru zobowiązania podatkowego obecnie: w postępowaniu w przedmiocie jego odpowiedzialności jako osoby trzeciej. Tylko taki modus operandi jest zgodny z zasadą demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP), dyrektywą 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE. L z 2006 r. Nr 347, s. 1 ze zm.; dalej: "dyrektywa 2006/112/WE"), zasadą poszanowania prawa do obrony oraz art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej.

Przeciwnie, traktowanie decyzji wymiarowej jako prejudykatu, automatycznie (mechanicznie) wiążącego organy podatkowe także w postępowaniu podatkowym prowadzonym w przedmiocie odpowiedzialności członka zarządu, pozbawiłoby Skarżącego realnego udziału w sprawie, która go dotyczy. Pierwsza i główna przesłanka jego odpowiedzialności byłaby założona i wyłączona z dyskusji (wtórnie – także wyłączona z kontroli sądowej).

(...) W postępowaniu w przedmiocie odpowiedzialności osoby trzeciej decyzja wymiarowa ma status nie prejudykatu, lecz dokumentu urzędowego (art. 194 O.p.). Dokumentowi temu przysługuje domniemanie wiarygodności – jest to jednak domniemanie wzruszalne. Wobec tego możliwe jest przeprowadzenie przeciwdowodu wobec tego dokumentu i w rezultacie zakwestionowanie wymiaru podatku wynikającego z decyzji.

(...) Decyzją wymiarową – jako aktem o indywidualnym charakterze – jest związany jej adresat (podatnik), który brał udział w charakterze strony i w świetle art. 212 zd. pierwsze O.p. organ podatkowy, który ją wydał (i który jest nią związany od chwili jej doręczenia).

Nie jest nią związana osoba trzecia (członek zarządu) ani organ podatkowy orzekający w przedmiocie jej (jego) odpowiedzialności. (...) Formalna niewzruszalność równoważna takiej trwałości nie prowadzi do poszerzenia zakresu podmiotowego kręgu adresatów decyzji czy też nadania jej skutku erga omnes.

(...) Oparte na rozdzieleniu (dwoistości podejścia) jest stanowisko, że członek zarządu z jednej strony nie ma statusu strony postępowania wymiarowego prowadzonego wobec spółki, z drugiej – jest związany wydaną w tym postępowaniu decyzją. Nie można sensownie twierdzić, że zarazem: członek zarządu nie jest tym, kto "z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy" (art. 133 § 1 O.p.) i tym, którego mimo to "dotyczy" wydana w tym postępowaniu podatkowym decyzja.

(...) Z punktu widzenia prawa Unii – w wyroku z dnia 16 października 2019 r. w sprawie Glencore, C-189/18, ECLI:EU:C:2019:861, TSUE orzekł w szczególności, że dyrektywę 2006/112/WE, zasadę poszanowania prawa do obrony oraz art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że co do zasady nie sprzeciwiają się one uregulowaniu lub praktyce danego państwa członkowskiego, zgodnie z którymi w trakcie weryfikacji wykonanego przez podatnika prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) organ podatkowy jest związany ustaleniami faktycznymi i kwalifikacjami prawnymi dokonanymi już przez siebie w ramach powiązanych postępowań administracyjnych wszczętych przeciwko dostawcom tego podatnika, na których zostały oparte decyzje, które stały się ostateczne – z zastrzeżeniem wszakże, że podatnik ten nie zostanie pozbawiony prawa do skutecznego zakwestionowania w trakcie toczącego się przeciwko niemu postępowania owych ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych.

Analogicznie: w postępowaniu w przedmiocie odpowiedzialności członka zarządu można uznać decyzję wymiarową wydaną wobec spółki za dokument urzędowy. (...) Dowód ten jest objęty domniemaniem zgodności z prawdą twierdzeń w nim zawartych (wiarygodności). Domniemanie to jest jednak wzruszalne – może zostać obalone przeciwdowodem (art. 194 § 3 O.p.) – w ten sposób członek zarządu może skutecznie zakwestionować ustalenia faktycznie i kwalifikacje prawne dokonane w postępowaniu wymiarowym prowadzonym wobec spółki.

(...) Organ podatkowy powinien był przeprowadzić żądane przez Skarżącego dowody – pozyskać wskazane dokumenty i włączyć je do akt sprawy, a następnie zgodnie z art. 191 O.p. ocenić na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy istnienie i wymiar (wysokość) zobowiązania podatkowego zostały udowodnione. Ocena ta powinna była polegać na stwierdzeniu, czy nowo przeprowadzone dowody obalają domniemanie wiarygodności decyzji wymiarowej (...).

Póki organ podatkowy nie przeprowadzi żądanych przez Skarżącego dowodów, przez które ten zmierza do podważenia wiarygodności decyzji wymiarowej, a następnie nie rozpatrzy kwestii istnienia i wymiaru zobowiązania podatkowego w oparciu o całokształt materiału dowodowego, póty istnienia i wymiaru zobowiązania podatkowego (w takim razie – również zaległości podatkowej) nie można uznać za udowodnione zgodnie z art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 O.p.

(...) Możliwość udziału w własnej sprawie byłaby pusta (pozorna), gdyby konsumowała ją okoliczność, że argumenty i dowody były już rozpatrzone – przez inny organ jednak i w innym postępowaniu podatkowym (którego Skarżący nie był stroną). Skarżący tu i teraz, to znaczy we własnej sprawie, ma mieć możliwość prezentowania i eksploataowania tych dowodów w sposób, który w ramach urzeczywistniania prawa do obrony uzna za właściwy do kontestowania decyzji wymiarowej (jej ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych).

Konsekwencją uznania takiego jego prawa jest to, że stanowisko organu podatkowego w spornej kwestii istnienia i wymiaru zobowiązania podatkowego może stać się następnie przedmiotem kontroli sądowej, zainicjowanej przez samego Skarżącego przez złożenie skargi. Takiej możliwości (tj. możliwości wniesienia skargi i korzystania z prawa do sądu) Skarżący nie miał w przypadku postępowania podatkowego prowadzonego wobec spółki – nie był już wtedy członkiem jej zarządu.

Orzeczenia powiązane

postanowienie WSA we Wrocławiu z 25 stycznia 2024 r., sygn. akt I SA/Wr 4/23 (C-277/24 Adjak)

wyrok TK z 26 maja 2009 r., sygn. akt SK 32/07

wyrok TSUE z 16 października 2019 r. w sprawie Glencore, C-189/18

wyrok NSA z 11 stycznia 2024 r., sygn. akt III FSK 4874/21

wyrok NSA z 8 listopada 2023 r., sygn. akt III FSK 2704/21

wyrok WSA w Bydgoszczy z 8 września 2020 r., sygn. akt I SA/Bd 247/20

Przepisy

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Art. 2 Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Art. 64 ust. 1 Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r., poz. 111 ze zm.).

Art. 116 § 1. Za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej

w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

1) nie wykazał, że:

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

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

2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

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

Art. 194 § 1. Dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 nie wyłączają możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom wymienionym w tych przepisach.

Art. 212 Organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Decyzje, o których mowa w art. 67d, wiążą organ podatkowy od chwili ich wydania.

Główne problemy

1. Zakres badania przesłanki istnienia zaległości podatkowej w toku postępowania w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej.
2. Możliwe sposoby zapewnienia byłemu członkowi zarządu prawa do obrony (udział na prawach strony w postępowaniu wymiarowym / możliwość kwestionowania ustaleń decyzji wymiarowej w postępowaniu w przedmiocie odpowiedzialności solidarnej).
3. A co jeśli nie ma decyzji? - kwestia korekty deklaracji