Pojęcia kluczowe: *administracyjna kara pieniężna, paliwo, odpowiedzialność, członek zarządu*

Bartłomiej Bieniek

Brak możliwości stosowania przepisów regulujących odpowiedzialność podatkową członka zarządu do kar pieniężnych z ustawy o zapasach ropy naftowej

Abstrakt

Publikacja podejmuje problematykę odpowiedzialności członków zarządu za kary pieniężne nałożone na spółkę na podstawie ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w przypadku zagrożeń bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym. Biorąc pod uwagę przyjętą przez ustawodawcę technikę legislacyjną i brzmienie przepisów dotyczących tej kwestii, możliwość orzekania o tego rodzaju odpowiedzialności budzi uzasadnione wątpliwości. Problem ten ma doniosłe znaczenie praktyczne, ponieważ wiąże się z możliwością rozszerzenia kręgu podmiotów zobowiązanych do zapłaty tej samej administracyjnej kary pieniężnej. Celem artykułu jest analiza przedstawionego zagadnienia i ustalenie, czy w świetle obowiązujących przepisów dopuszczalne jest zastosowanie instytucji odpowiedzialności podatkowej członków zarządu do tego rodzaju kar administracyjnych.

I. Uwagi wstępne

Ustawa z dnia 16.02.2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym[1] określa w szczególności zasady tworzenia, utrzymywania i finansowania zapasów ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego, a także zasady postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego i gazowego państwa. W celu realizacji założeń przywołanej ustawy prawodawca nałożył na określone podmioty (np. handlowców czy producentów paliw)

1 Dz.U. z 2024 r. poz. 1281 ze zm.; dalej: ustawa o zapasach.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.07.7

liczne obowiązki i ograniczenia. Jednocześnie, w celu przeciwdziałania naruszeniom przepisów ustawy o zapasach, w art. 63–67 wprowadzono zasady nakładania kar pieniężnych za nieprzestrzeganie przepisów tej ustawy.

Zgodnie z art. 66 ust. 6 ustawy o zapasach, w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie, do kar pieniężnych stosuje się odpowiednio przepisy działu III ustawy z dnia 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa[2]. W świetle tak skonstruowanego przepisu powstaje pytanie, czy wynikająca z niego norma prawna umożliwia stosowanie w odniesieniu do kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy o zapasach przepisów rozdziału 15, działu III o.p., regulujących instytucję odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, w tym art. 116 o.p. dotyczącego odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej za zaległości podatkowe tejże spółki.

Udzielenie odpowiedzi na tak postawione pytanie wymaga w pierwszej kolejności ustalenia zakresu odniesienia zawartego w art. 66 ust. 6 ustawy o zapasach z uwagi na zastosowaną na gruncie tego przepisu specyficzną technikę legislacyjną, która polega na odesłaniu do przepisów innej ustawy, ale nie wprost, lecz w sposób „odpowiedni". W tym kontekście ustalić trzeba, jakie konsekwencje wynikają z tak przyjętej konstrukcji danej regulacji i co należy rozumieć pod pojęciem „odpowiedniego stosowania przepisów". Z uwagi na treść omawianego przepisu niezbędne wydaje się również dokonanie analizy natury oraz funkcji administracyjnych kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy o zapasach, a następnie zestawienie tej analizy z charakterem instytucji odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. W ocenie autora zabieg ten będzie miał istotny wpływ na właściwe odkodowanie normy prawnej wynikającej z art. 66 ust. 6 ustawy o zapasach i ustalenie możliwości zastosowania instytucji odpowiedzialności podatkowej członka zarządu do kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy o zapasach. Nie sposób bowiem przenosić przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących odpowiedzialności podatkowej osób trzecich na grunt ustawy o zapasach w sposób mechaniczny i bezpośredni, bez uwzględnienia specyfiki i charakteru prawnego zarówno administracyjnych kar pieniężnych, jak i odpowiedzialności podatkowej osób trzecich.

II. Odpowiednie stosowanie przepisów prawa

Zwrot normatywny „stosuje się odpowiednio" jest powszechnie używany w przepisach prawa pozytywnego (zarówno materialnego, jak i procesowego) i służy umożliwieniu stosowania określonych przepisów prawa do jakichś innych przypadków niż te, dla których zostały one ustanowione. Chodzi tu o sytuacje, w których prawodawca, mocą określonego przepisu, nakazuje i jednocześnie zezwala stosować w danej sprawie przepisy ustanowione w celu unormowania innych spraw (normujące zasadniczo

2 Dz.U. z 2025 r. poz. 111; dalej: o.p.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.07.7

inne przypadki)[3]. Stosowanie tego zabiegu legislacyjnego uzasadnione jest względami praktycznymi, albowiem pozwala uniknąć zbędnych powtórzeń w tekstach normatywnych, dzięki czemu możliwe jest jednocześnie znaczne skrócenie rozmiarów aktów prawnych. Jest to więc swoista dyrektywa kodyfikacyjna, którą kieruje się prawodawca przy stanowieniu prawa[4].

W doktrynie wypracowany został pogląd, zgodnie z którym „odpowiednie stosowanie przepisów prawa" nie jest czynnością o jednolitym charakterze i ze względu na rezultat tego zabiegu wyróżnia się trzy grupy przypadków takiego stosowania przepisów. W pierwszym przypadku mamy do czynienia ze stosowaniem pełnym, a więc takim, gdzie odpowiednie przepisy prawa są stosowane wprost, bez żadnych zmian. W drugim przypadku przepisy stosowane są z pewnymi zmianami (modyfikacjami). Natomiast w trzeciej sytuacji występuje niestosowanie określonych przepisów w ogóle, ze względu na bezprzedmiotowość lub całkowitą sprzeczność tych regulacji z przepisami, do których miałyby być stosowane odpowiednio[5]. Pogląd ten został w pełni zaaprobowany przez judykaturę, która wielokrotnie odwoływała się do przedstawionego rozróżnienia, niezależnie od materii rozpatrywanej sprawy czy gałęzi prawa, wokół której toczył się spór sądowy[6].

„Odpowiednie stosowanie" przepisu prawa może zatem polegać na jego zastosowaniu wprost albo z pewnymi modyfikacjami, dokonywanymi stosownie do wymagań innego zakresu stosowania i usprawiedliwionymi odmiennością stanu „podciąganego" pod dyspozycję stosowanego przepisu, bądź na niedopuszczalności jego stosowania do rozpatrywanego stanu w ogóle[7]. Ta niedopuszczalność może wynikać albo bezpośrednio z treści wchodzących w grę regulacji prawnych, albo z tego, że zastosowania danej normy nie dałoby się pogodzić ze specyfiką i odmiennością rozpoznawanego stanu[8]. Zastrzeżenie „odpowiedniości" odesłania należy bowiem utożsamiać z odesłaniem nie „wprost", ale niejako „pośrednim", mającym skierować uwagę interpretatora przepisów na szczególny charakter takiego odesłania[9].

W orzecznictwie podkreśla się, że sposób, w jaki winno nastąpić odpowiednie zastosowanie danego przepisu, uzależniony jest od oceny charakteru instytucji prawnych

3 Por. uchwała 7 sędziów SN z 15.05.2013 r. (III CZP 91/12), LEX nr 1312974.

4 J. Nowacki, *Odpowiednie stosowanie przepisów prawa*, „Państwo i Prawo" 1964/3, s. 367–376.

5 Zob. J. Nowacki, *Odpowiednie…*; A. Skoczylas, *Odesłania w postępowaniu sądowoadministracyjnym*, Warszawa 2001, s. 6–7; A. Błachnio-Parzych, *Przepisy odsyłające systemowo (wybrane zagadnienia)*, „Państwo i Prawo" 2003/1, s. 43–54.

6 Zob. np.: wyrok NSA z 21.01.2009 r. (II GSK 655/08), LEX nr 516956; wyrok NSA z 6.06.2024 r. (III FSK 1067/22), LEX nr 3743931; uchwała SN z 23.05.2006 r. (I KZP 6/06), LEX nr 180658; postanowienie SN z 21.09.2017 r. (IV KK 130/17), LEX nr 2382427; uchwała 7 sędziów SN z 15.05.2013 r. (III CZP 91/12), LEX nr 1312974; wyrok SN z 29.10.2019 r. (III UK 347/18), LEX nr 3010134.

7 Por. uchwała 7 sędziów NSA z 14.01.2009 r. (II GPS 6/08), LEX nr 469988; wyrok NSA z 8.02.2022 r. (II GSK 1631/18), LEX nr 3325416.

8 Uchwała SN z 6.12.2000 r. (III CZP 41/00), LEX nr 44281.

9 Uchwała SN z 23.05.2006 r. (I KZP 6/06), LEX nr 180658.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.07.7

regulowanych zarówno przez przepis odsyłający do odpowiedniego stosowania danej normy, jak i przez przepis, który ma być odpowiednio zastosowany[10]. Sformułowanie w języku prawnym nakazu „odpowiedniego" stosowania danego przepisu (bądź grupy przepisów) wymaga od organu stosującego prawo dokonania umotywowanego aksjologicznie wyboru spośród możliwych desygnatów tego pojęcia[11]. Wybór jednej z trzech wyżej opisanych możliwości w przypadku odpowiedniego stosowania przepisów (stosowanie wprost, niestosowanie albo stosowanie z modyfikacją) niewątpliwie ma uwarunkowania ocenne. Dlatego też powody, dla których organ stosujący prawo wybiera jedną z tych możliwości, winny znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu wydanego orzeczenia. Natomiast brak przeprowadzenia rozważań w tym zakresie może skutkować wadliwością przeprowadzonego przez organ procesu stosowania prawa i w konsekwencji wydanego rozstrzygnięcia[12].

III. Charakter prawny administracyjnych kar pieniężnych

Nie ulega wątpliwości, iż nakładane na podstawie ustawy o zapasach kary pieniężne należy zakwalifikować do administracyjnych kar pieniężnych, do których zastosowanie mają przepisy działu IVa ustawy z dnia 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego[13]. Kary te określane są również mianem sankcji administracyjnoprawnych[14] czy też sankcji o charakterze karno-administracyjnym[15].

W art. 189b k.p.a. zawarta została definicja legalna „administracyjnej kary pieniężnej". Zgodnie z tym przepisem przez administracyjną karę pieniężną rozumie się określoną w ustawie sankcję o charakterze pieniężnym, nakładaną przez organ administracji publicznej, w drodze decyzji, w następstwie naruszenia prawa polegającego na niedopełnieniu obowiązku albo naruszeniu zakazu ciążącego na osobie fizycznej, osobie prawnej albo jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej.

W literaturze zwraca się uwagę, iż podstawowym uzasadnieniem zastosowania sankcji administracyjnoprawnych jest zapewnienie administracji publicznej efektywnego i praworządnego wykonywania jej ustawowych kompetencji i zadań albo efektywnej realizacji powszechnie obowiązujących przepisów prawa administracyjnego[16].

10 Wyrok NSA z 18.01.2018 r. (II FSK 3502/15), LEX nr 2444284; wyrok NSA z 8.02.2022 r. (II GSK 1631/18), LEX nr 3325416.

11 Wyrok WSA w Kielcach z 19.06.2019 r. (I SA/Ke 156/19), LEX nr 2700507.

12 Por. wyrok WSA w Gliwicach z 19.05.2015 r. (I SA/Gl 1172/14), LEX nr 1754352; wyrok WSA w Kielcach z 10.05.2018 r. (I SA/Ke 104/18), LEX nr 2493172.

13 Dz.U. z 2024 r. poz. 572, dalej: k.p.a.; zob. wyrok NSA z 8.09.2022 r. (II GSK 78/21), LEX nr 3426249.

14 K. Szelągowska, *Art. 189b* (w:) *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz do art. 127–269. Tom III*, red. M. Karpiuk, P. Krzykowski, A. Skóra, LEX/el. 2021; zob. także: M. Szydło, *Charakter i struktura prawna administracyjnych kar pieniężnych*, „Studia Prawnicze" 2003/4, s. 123–150.

15 Wyrok NSA z 20.10.2009 r. (II GSK 380/09), LEX nr 573537.

16 A. Wróbel, *Art. 189b* (w:) M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2025.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.07.7

Natomiast uzasadnieniem szczegółowym może być przykładowo zapewnienie ochrony środowiska, bezpieczeństwa w ruchu lądowym, czy tak jak w przypadku ustawy o zapasach – zapewnienie ochrony i bezpieczeństwa rynku paliwowego w Polsce, jak również należyte wypełnianie przez Rzeczpospolitą Polską zobowiązań międzynarodowych. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, iż konstytucyjnie dopuszczalne jest ustanawianie przez ustawodawcę kar finansowych za zachowania naruszające przepisy prawa publicznego, poza systemem prawa karnego. Dotyczy to w szczególności pieniężnych kar administracyjnych, ustanawianych w różnych obszarach prawa administracyjnego w celu zapewnienia skuteczności jego normom, w drodze prewencji ogólnej (generalnej) i szczególnej (indywidualnej)[17].

Administracyjna kara pieniężna stanowiąca przykład sankcji o charakterze finansowym jest nakładana po przeprowadzeniu przewidzianego przez prawo postępowania, a rozstrzygnięcie zapada w drodze wydania konkretno-indywidualnego aktu administracyjnego (decyzji administracyjnej). Sankcja ta stosowana może być wyłącznie przez upoważnione do tego organy administracji publicznej, którym przepisy prawa przyznają kompetencje do stosowania określonych środków realizacji odpowiedzialności administracyjnoprawnej[18].

Omawiana sankcja administracyjna wymierzana jest w następstwie naruszenia prawa. W tym sensie administracyjna kara pieniężna jest ujemnym następstwem naruszenia prawa powodującym uszczerbek w majątku podmiotu naruszającego prawo, polegającym na obowiązku uiszczenia określonej kwoty pieniężnej. Przyczyną i zarazem konieczną przesłanką nałożenia kary pieniężnej jest stwierdzone bezspornie naruszenie przepisów prawa powszechnie obowiązującego (niekoniecznie należących do prawa administracyjnego, aczkolwiek najczęściej tego rodzaju sankcje wymierzane są w następstwie naruszenia norm prawa administracyjnego)[19]. Naruszenie prawa administracyjnego, za które przewidziane są sankcje administracyjne, określane jest jako „czyn zabroniony" przepisami prawa administracyjnego[20] lub „delikt administracyjny"[21].

W orzecznictwie podkreśla się, że w prawie administracyjnym sankcja administracyjna odgrywa ważną rolę, gdyż przez zapowiedź negatywnych konsekwencji, jakie nastąpią w wypadku naruszenia obowiązków wynikających z dyrektyw administracyjnych, zapewnia ich poszanowanie i efektywne urzeczywistnianie. Sens kary administracyjnej tkwi w przymuszeniu do respektowania nakazów i zakazów. Dzięki temu norma sankcjonująca motywuje adresatów norm sankcjonowanych do poszanowania

17 Wyrok TK z 1.07.2014 r. (SK 6/12), LEX nr 1480663; wyrok TK z 20.12.2022 r. (SK 66/21), LEX nr 3489598.

18 K. Szelągowska, *Art. 189b* (w:) *Kodeks…*

19 A. Wróbel, *Art. 189b* (w:) M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz…*

20 Wyrok NSA z 29.10.2020 r. (II OSK 1338/18), LEX nr 3116687.

21 Wyrok NSA z 11.09.2018 r. (II GSK 4134/16), LEX nr 2585322; wyrok WSA w Warszawie z 5.12.2023 r. (VI SA/Wa 4110/23), LEX nr 3695404.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.07.7

prawa. Sama ustawowa groźba nałożenia kary pieniężnej dyscyplinuje podmioty obowiązane, przez co przyczynia się do realizacji celów, którym służy wykonywanie sankcjonowanych obowiązków, a także wzmacnia poczucie praworządności. Instytucja kary administracyjnej stanowi więc nieodłączny element przymusu państwowego, który polega na stosowaniu przymusu typu administracyjnego, zwłaszcza w sytuacjach dotyczących wykonywania nakazów bądź przestrzegania zakazów wprost wynikających z przepisów powszechnie obowiązującego prawa albo ustanowionych przez administrację. Aktywność administracji publicznej w omawianej sferze zawsze więc będzie determinowana prawnym obowiązkiem podjęcia skutecznych działań zmierzających do pełnej ich realizacji i doprowadzenia do stanu korespondencji zaistniałych stanów, sytuacji czy zdarzeń z obowiązującymi aktami normatywnymi[22].

W kontekście omawianego zagadnienia wskazać należy, iż za pomocą administracyjnych kar pieniężnych ustawodawca pragnie realizować przede wszystkim funkcje represyjne, co jest typowe dla kar za wykroczenia oraz kar za przestępstwa, a także funkcje przymuszające, profilaktyczne i prewencyjne[23]. W zakresie funkcji prewencyjnej kary pieniężne działają zapobiegawczo, zarówno w wymiarze indywidualnym (na sprawcę), jak i generalnym (na społeczeństwo). Funkcja represyjna wynika natomiast z charakteru kary samej w sobie, przy czym istotne jest, aby wymierzona kara stanowiła represję wprost proporcjonalną do wagi naruszenia. Administracyjna kara pieniężna realizuje również funkcję kompensacyjną (restytucyjną), stanowiąc ekwiwalent za szkodę wyrządzoną niewykonaniem nałożonego przez prawo obowiązku lub naruszeniem zakazu, wyrażającego się w nakazie uiszczenia konkretnej sumy pieniężnej[24].

Co istotne, rozpatrując finansowe sankcje administracyjne przez pryzmat ich funkcji, należy dostrzec zasadnicze różnice między nimi a daninami publicznymi. Mianowicie kary pieniężne nie realizują celu fiskalnego, lecz służą penalizacji niepożądanych zachowań (naruszeń prawa), dostarczając środków publicznych niejako tylko przy okazji[25]. Podobnie w orzecznictwie podkreśla się, że w odniesieniu do administracyjnych kar pieniężnych dominują cele represyjne i prewencyjne, a cele fiskalne mają znaczenie jedynie uboczne[26].

22 Wyrok NSA z 5.02.2025 r. (II GSK 1788/21), LEX nr 3826367.

23 P. M. Przybysz, *Art. 189b* (w:) *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2024; wyrok TK z 15.10.2013 r. (P 26/11), LEX nr 1393835.

24 K. Szelągowska, *Art. 189b* (w:) *Kodeks…*; M. Kopacz, *Zastosowanie przepisów ogólnych dotyczących administracyjnych kar pieniężnych w sprawach wymierzania kar za zajęcie pasa drogowego*, „Studia Prawnoustrojowe" 2019/46, s. 131–144.

25 R. Kowalczyk, *Sankcje finansowe w strukturze dochodów gmin*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji" 2021/126, s. 49–62; zob. także: W. Bożek, *Publicznoprawne kary pieniężne o charakterze prewencyjnym stanowiące źródło dochodów budżetu państwa*, Warszawa 2022.

26 Wyrok NSA z 18.01.2024 r. (II GSK 726/23), LEX nr 3689620.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.07.7

IV. Kluczowe aspekty odpowiedzialności podatkowej osób trzecich

Co do zasady, podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku jest sam podatnik. W systemie prawa podatkowego przewidziano jednakże takie rozwiązania, które w ściśle określonych warunkach nakładają obowiązek zapłaty tej samej należności publicznoprawnej również na inny podmiot. Mechanizm ten umożliwia instytucja odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, uregulowana w rozdziale 15, działu III o.p. Wprowadzenie tego typu odpowiedzialności służyć ma zapewnieniu prawidłowej realizacji zobowiązań podatkowych i skuteczności poboru danin publicznych. Jej celem jest zabezpieczenie interesu majątkowych związków publicznoprawnych. Instytucja odpowiedzialności podatkowej osób trzecich wykorzystywana jest w sytuacjach, gdy zabraknie podatnika, gdy podatnik nie wykonuje ciążącego na nim zobowiązania we właściwy sposób i we właściwym terminie, a także gdy majątek podatnika w wyniku wszczętej egzekucji okazuje się być niewystarczający[27]. W orzecznictwie podkreśla się, że uzasadnieniem odpowiedzialności podatkowej osób trzecich jest ich ekonomiczny związek z podatnikiem, przejawiający się uzyskiwaniem przez osobę trzecią korzyści z dochodu lub majątku podatnika[28]. Podstawowym warunkiem nałożenia odpowiedzialności podatkowej na osobę trzecią jest niemożność wyegzekwowania należnego podatku od podmiotu pierwotnie zobowiązanego[29].

Stosownie do art. 107 § 1 o.p., w przypadkach i w zakresie przewidzianych w rozdziale 15, działu III o.p. za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie. Natomiast w świetle art. 107 § 2 o.p., co do zasady, osoby trzecie odpowiadają również za: (1) podatki niepobrane oraz pobrane, a niewpłacone przez płatników lub inkasentów; (2) odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych; (3) niezwrócone w terminie zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług oraz za oprocentowanie tych zaliczek; (4) koszty postępowania egzekucyjnego.

Jak wynika z treści przywołanej regulacji, odpowiedzialność osób trzecich jest solidarna. Przy czym odpowiedzialność solidarną na gruncie Ordynacji podatkowej należy rozumieć nieco odmiennie niż w świetle przepisów prawa cywilnego, albowiem ma ona swoistą formę, łączącą w sobie cechy cywilistycznej odpowiedzialności solidarnej, *in solidum*, a także posiłkowej[30]. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich ma

27 Wyrok WSA w Krakowie z 6.11.2008 r. (I SA/Kr 481/08), LEX nr 539137.

28 Wyrok NSA z 3.12.1998 r. (SA/Sz 193/98), LEX nr 36115.

29 K. Radzikowski, *Charakter odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika w świetle metod wykładni prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Publicznego" 2007/1–2, s. 101–124.

30 K. Radzikowski, *Charakter…*, s. 101–124; zob. także: A. Olesińska, *Zagadnienie modelu odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, „Państwo i Prawo" 1999/1, s. 78–93.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.07.7

charakter akcesoryjny, gdyż nie może powstać bez uprzedniego powstania obowiązku wobec pierwotnego dłużnika[31]. Odpowiedzialność ta może zaistnieć obok (a nie zamiast) odpowiedzialności podatnika, a orzeczenie o tego typu odpowiedzialności nie zwalnia pierwotnego dłużnika z obowiązku uiszczenia podatku[32]. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich nie ma zatem wpływu na sytuację prawną podatnika, a jedynie poszerza krąg podmiotów, od których można dochodzić należności podatkowych[33]. Jest to również odpowiedzialność subsydiarna (posiłkowa), ponieważ wierzyciel podatkowy nie ma swobody w kolejności zgłaszania roszczeń podatkowych, lecz kolejność ta jest ściśle określona przez przepisy prawa podatkowego[34]. Stosownie bowiem do art. 108 § 4 o.p. egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna, odstąpiono od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych albo nie przystąpiono do egzekucji administracyjnej w wyniku uprawdopodobnienia przez organ egzekucyjny braku możliwości uzyskania w toku egzekucji administracyjnej kwoty przewyższającej koszty egzekucyjne.

Katalog osób trzecich ponoszących odpowiedzialność podatkową jest zamknięty, a zatem tylko podmioty wskazane w Ordynacji podatkowej mogą odpowiadać jako osoby trzecie za należności podatkowe innego podmiotu. W literaturze podkreśla się, że Ordynacja podatkowa zawiera *numerus clausus* przypadków, w których istnieje możliwość przeniesienia odpowiedzialności za cudze długi podatkowe[35]. Podobnie w judykaturze podnosi się, że krąg podmiotów będących potencjalnymi osobami trzecimi zakreślony jest wyczerpująco w przepisach art. 110–117 o.p. i nie ma możliwości jego poszerzania[36].

O odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej orzeka się w drodze decyzji (art. 108 § 1 o.p.). Decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie kreuje nowego zobowiązania podatkowego, a stanowi jedynie formę, w jakiej organy podatkowe żądają spełnienia zobowiązania podatkowego przez tę osobę za określonego podatnika[37]. Decyzja ta ma jednak charakter konstytutywny, ponieważ tworzy nowe stosunki prawne, zarówno jeżeli chodzi o ich podmiot, jak i przedmiot. Podmiotem

31 Wyrok WSA w Białymstoku z 21.11.2017 r. (I SA/Bk 490/17), LEX nr 2408688.

32 B. Brzeziński, A. Olesińska (w:) *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014, s. 40.

33 R. Mastalski, *Art. 107* (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017*, Wrocław 2017, s. 603 i n.

34 Wyrok WSA w Warszawie z 28.08.2018 r. (III SA/Wa 3860/16), LEX nr 2604303 .

35 R. Dowgier, *Art. 107* (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017, s. 745; S. Babiarz, *Art. 107* (w:) S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 763.

36 Postanowienie NSA z 13.06.2018 r. (I GSK 313/16), LEX nr 2504428.

37 Wyrok WSA w Opolu z 28.09.2005 r. (I SA/Op 181/05), LEX nr 856946.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.07.7

tych stosunków są osoby trzecie, zaś przedmiotem jest odpowiedzialność, która odnosi się nie do obowiązku świadczenia dłużnika, lecz do pokrycia długu[38].

Trzeba przy tym nadmienić, że zobowiązanie osoby trzeciej nie jest podatkiem, a zobowiązaniem do uiszczenia cudzego długu podatkowego[39]. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich jest zatem odpowiedzialnością „za cudze długi", co nadaje jej wyjątkowego charakteru. Z uwagi na ten wyjątkowy charakter odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika, konieczne jest ustalenie wyraźnych jej granic prawnych. Reguły ponoszenia tego rodzaju odpowiedzialności muszą być ściśle określone. Źródłem takiej odpowiedzialności mogą być tylko przepisy ustawy, z których da się wyprowadzić normę prawną obciążającą określony w niej podmiot odpowiedzialnością za cudze długi podatkowe[40].

W tym kontekście konieczne jest przyjęcie założenia o wyczerpującym uregulowaniu przez ustawodawcę zakresu podmiotowego i przedmiotowego odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. Jednocześnie wykładnia przepisów prawa regulujących odpowiedzialność za cudze długi podatkowe nie może mieć charakteru prawotwórczego. Biorąc pod uwagę wyjątkowy charakter odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, przepisy te należy interpretować w sposób ścisły, unikając wykładni rozszerzającej – to bowiem ustawa może być źródłem ingerencji w sferę własności obywatela poprzez nałożenie obowiązku podatkowego, a nie sposób jej interpretacji[41]. Sposób interpretacji przepisów nie może kształtować sytuacji osoby trzeciej, gdyż mogą to czynić wyłącznie przepisy ustaw, które powinny spełniać wyższe standardy co do zupełności regulacji oraz jej klarowności. Przepisy prawa publicznego regulujące odpowiedzialność osób trzecich jako związane z nałożeniem podatku na osobę niebędącą podatnikiem i ingerujące w sferę prawa własności oraz innych praw i swobód nie mogą być interpretowane w sposób rozszerzający[42]. Zakaz wykładni rozszerzającej przepisów prawa dotyczy zwłaszcza tych sytuacji, w których mogłoby to prowadzić do rozszerzenia odpowiedzialności prawnej[43].

38 R. Mastalski, *Art. 108* (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, s. 608.

39 Wyrok WSA w Szczecinie z 24.07.2013 r. (I SA/Sz 250/13), LEX nr 1361087.

40 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018, s. 277 i nast.

41 M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 60.

42 Wyrok WSA w Warszawie z 3.12.2019 r. (III SA/Wa 2733/18), LEX nr 3014591.

43 L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2014, s. 200; wyrok WSA we Wrocławiu z 30.11.2018 r. (I SA/Wr 171/18), LEX nr 2606642.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.07.7

V. Brak podstaw do przenoszenia na członka zarządu odpowiedzialności za zaległości spółki z tytułu kar pieniężnych wymierzanych na podstawie ustawy o zapasach

Na tle przedstawionej charakterystyki administracyjnych kar pieniężnych i instytucji odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, dla prawidłowego rozstrzygnięcia zagadnienia dopuszczalności stosowania przepisów art. 107–119 o.p. do kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy o zapasach trzeba przede wszystkim uwzględniać zasadnicze różnice pomiędzy obowiązkami wynikającymi z ustaw podatkowych (obowiązkami podatkowymi), w zakresie których ustanowione zostały przepisy regulujące odpowiedzialność podatkową osób trzecich, w tym członków zarządu, a obowiązkami administracyjnoprawnymi o charakterze sankcyjnym, w ramach których powinność przymusowego świadczenia pieniężnego jest następstwem naruszenia określonych nakazów lub zakazów.

O ile obowiązek podatkowy jako pierwotny i nieskonkretyzowany nakaz przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawach podatkowych (art. 4 o.p.) powstaje z mocy prawa i przekształca się w zobowiązanie podatkowe z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, albo z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 5 w zw. z art. 21 § 1 o.p.), o tyle obowiązek uiszczenia kary pieniężnej, o której mowa w ustawie o zapasach, powstaje dopiero wtórnie jako następstwo naruszenia obowiązków wynikających z tej ustawy i podlega przekształceniu w sankcyjne zobowiązanie pieniężne z dniem doręczenia decyzji nakładającej karę pieniężną. Istnieje zatem zasadnicza różnica w zakresie genezy, mechanizmu powstania oraz charakteru zobowiązania pieniężnego, które powstaje jako zobowiązanie podatkowe albo zobowiązanie sankcyjne[44].

Zobowiązanie podatkowe jest efektem urzeczywistnienia przez podatnika podatkowego stanu faktycznego opisanego w treści ustawy podatkowej. W wyniku tego zachowania dochodzi w pierwszej kolejności do powstania obowiązku podatkowego. Następnie zaś zaistniała, nieskonkretyzowana powinność podatkowa, w sposób określony w art. 21 o.p. może się przekształcić w zobowiązanie podatkowe. Zupełnie inna jest natomiast natura administracyjnej kary pieniężnej, w tym nakładanej na podstawie ustawy o zapasach. Nie jest ona, tak jak podatek, przejawem partycypacji państwa czy jednostki samorządu terytorialnego w korzyściach osiąganych przez określoną osobę z prowadzonej przez nią działalności. Wręcz przeciwnie, kara administracyjna ma służyć zniechęceniu do naruszania prawa. Jeśli jednak to odstraszenie nie okaże się skuteczne i dojdzie do naruszenia prawa, efektem tego jest konieczność nałożenia kary pieniężnej na podmiot łamiący prawo. Państwo, stosując taką sankcję i egzekwując ją,

44 Por. wyrok NSA z 18.01.2024 r. (II GSK 726/23), LEX nr 3689620.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.07.7

nie partycypuje (tak, jak to ma miejsce w przypadku podatku) w korzyściach ekonomicznych z nielegalnej działalności. W ten sposób pozbawia ono natomiast sprawcę „owoców" jego nielegalnej działalności i – w odniesieniu do przyszłych zachowań sprawcy – oddziałuje ono na niego prewencyjnie[45].

Ponadto zauważenia wymaga, że o ile zobowiązanie podatkowe zasadniczo nie ma charakteru ściśle osobistego (nierozerwalnie związanego z osobą podatnika), o tyle zobowiązanie sankcyjne (w tym wynikające z nałożonej administracyjnej kary pieniężnej) jest co do zasady konkretyzacją obowiązku ściśle związanego z podmiotem naruszającym obowiązki administracyjnoprawne[46]. W odniesieniu do administracyjnych kar pieniężnych, z uwagi na ich sankcyjny i prewencyjny charakter, podobnie jak w prawie karnym, należy przyjąć zasadę odpowiedzialności indywidualnej, zgodnie z którą odpowiedzialności podlega sprawca czynu zabronionego (naruszenia prawa) i odpowiedzialności tej nie może przyjąć na siebie inna osoba, jak również nie można przenieść takiej odpowiedzialności na inną osobę.

W podobnym tonie wypowiedział się kiedyś Minister Finansów w jednej z wydanych przez siebie interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego[47]. Mianowicie w interpretacji tej wskazano, że o ile istota ekonomiczna podatku polega na przejmowaniu przez państwo rezultatów działalności gospodarczej innych podmiotów, to sankcja jest jedynie opłatą za działanie niezgodne z prawem. Dlatego też ciężar wykonania kar pieniężnych powinien obciążać jedynie te podmioty, na które te sankcje zostały nałożone. Spostrzeżenia te doprowadziły organ interpretacyjny do stwierdzenia, że odpowiedzialność osób trzecich nie obejmuje kar pieniężnych.

Ponadto należy uwzględnić, że przewidziana w rozdziale 15, działu III o.p. subsydiarna, akcesoryjna i solidarna odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika jest szczególną instytucją prawa podatkowego, która umożliwia następcze obciążenie obowiązkiem wykonania zaległego zobowiązania podatkowego podmiotów, które – pomimo określonych powiązań z podatnikiem (np. rodzinnych, ekonomicznych, organizacyjnych) – nie były adresatami tego zobowiązania. Subsydiarna odpowiedzialność za cudze zaległości podatkowe jako rozwiązanie normatywne, służące zastępczemu wykonaniu przez osoby trzecie skonkretyzowanych i zindywidualizowanych zobowiązań podatkowych innego podmiotu, musi być zatem postrzegana jako instytucja wyjątkowa, którą ustawodawca powiązał jedynie z należnościami podatkowymi, a nie z przypadkami niezapłacenia kary pieniężnej za naruszenie obowiązków lub zakazów określonych w ustawie o zapasach[48].

45 Por. wyrok WSA w Gliwicach z 24.10.2022 r. (III SA/Gl 426/22), LEX nr 3430557.

46 Wyrok NSA z 18.01.2024 r. (II GSK 726/23), LEX nr 3689620.

47 Interpretacja Indywidualna z dnia 30.12.2015 r., wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie działającego w imieniu Ministra Finansów, nr IPPP2/4518-9/15-2/MJ, http://eureka.mf.gov.pl.

48 Por. wyrok NSA z 18.01.2024 r. (II GSK 726/23), LEX nr 3689620.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.07.7

W świetle powyższego, brak jest podstaw do przyjęcia, że przepisy rozdziału 15, działu III o.p. – jako statuujące akcesoryjny rodzaj odpowiedzialności podatkowej za zobowiązania podatkowe – mogą mieć, w granicach metody odpowiedniego stosowania przepisów, zastosowanie do zobowiązań sankcyjnych wynikających z decyzji o nałożeniu kary pieniężnej za niedopełnienie obowiązku lub zakazów określonych w ustawie o zapasach.

Podkreślenia również wymaga, iż w art. 107 § 1 i 2 o.p. wskazano precyzyjnie, jakie należności objęte zostały odpowiedzialnością podatkową osób trzecich, a wśród tych należności brak administracyjnych kar pieniężnych, w tym nakładanych na podstawie ustawy o zapasach. Przy czym wyjaśnić należy, że choć art. 3 pkt 1 o.p. stanowi, iż pod pojęciem podatków należy rozumieć również niepodatkowe należności budżetowe, to w ocenie autora nie można utożsamiać kary pieniężnej z tego typu należnością. W świetle art. 3 pkt 8 o.p. przez niepodatkowe należności budżetowe rozumie się niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych. W zakresie należności budżetowych nie mieszczą się jednak kary administracyjne, nakładane w związku z deliktem administracyjnym. Wpływy z kar pieniężnych są dochodem budżetu państwa, jednak charakter kar administracyjnych nie pozwala utożsamiać ich z należnościami wynikającymi ze stosunków publicznoprawnych nakazujących określonym podmiotom świadczenie pieniężne na rzecz państwa[49]. Do kategorii niepodatkowych należności budżetowych zalicza się takie świadczenia, które zawierają w swych konstrukcjach elementy prawne danin publicznych. Natomiast wszelkiego rodzaju kary pieniężne nie wynikają ze stosunków publicznoprawnych, nakazujących określonym podmiotom spełnić świadczenie pieniężne na rzecz związku publicznoprawnego, lecz są skutkiem zabronionych pod groźbą sankcji zachowań tych podmiotów (źródłem nałożenia kary pieniężnej jest sankcjonowane zachowanie ukaranego stanowiące naruszenie prawa). Kary te są następstwem stwierdzenia przez organ deliktu administracyjnego, stanowiąc instrument prawa administracyjnego, ale o określonym charakterze represyjnym. Są one rodzajem sankcji za nieprzestrzeganie przepisów prawa publicznego (administracyjnego). Z pojęcia niepodatkowych należności publicznoprawnych wyklucza się wobec tego dochody budżetowe, których źródłem są wszelkiego rodzaju kary pieniężne, grzywny czy mandaty[50].

W kontekście omawianego zagadnienia nie można również pominąć fundamentalnej przesłanki, która przesądza o nieprzystawalności instytucji odpowiedzialności osób trzecich za cudze zaległości podatkowe do niezapłaconych kar pieniężnych, o których mowa w rozdziale 7 ustawy o zapasach. Przesłanka ta polega na

49 Wyrok WSA w Warszawie z 2.02.2018 r. (VI SA/Wa 1465/17), LEX nr 2453423.

50 Wyrok WSA w Gliwicach z 24.10.2022 r. (III SA/Gl 426/22), LEX nr 3430557; wyrok NSA z 25.05.2022 r. (III OSK 1158/21), LEX nr 3353787.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.07.7

odmienności celów i funkcji zobowiązań podatkowych oraz zobowiązań z tytułu administracyjnych kar pieniężnych. Instytucja uregulowana w art. 107–119 o.p. została ustanowiona w celu zapewnienia skutecznej realizacji przez podmioty zastępcze zaległych podatkowych świadczeń pieniężnych osób zobowiązanych podatkowo. Pełni więc ona funkcję uzupełniającej i dodatkowej podstawy prawnej do obciążania osób trzecich odpowiedzialnością podatkową, natomiast cele normatywne jej stosowania mają charakter fiskalny i gwarancyjny[51]. W związku z powyższym uzasadniony jest wniosek, że stojące u podstaw rozważanej instytucji cele i funkcje pozostają w ścisłym i nierozerwalnym związku z zadaniami publicznymi w zakresie efektywnego egzekwowania zaległych zobowiązań podatkowych. Natomiast w odniesieniu do kar pieniężnych z ustawy o zapasach dominują cele represyjne i prewencyjne, a cele fiskalne mają znaczenie jedynie uboczne. Nie istnieje zatem bezpośredni związek wspomnianej instytucji z administracyjnymi karami pieniężnymi nakładanymi za naruszenia obowiązków lub zakazów określonych w ustawie o zapasach.

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że odesłanie do „odpowiedniego" stosowania przepisów działu III o.p. wyklucza możliwość orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej za zaległości tej spółki powstałe z tytułu nieregulowanych kar pieniężnych nałożonych na tę spółkę na podstawie ustawy o zapasach. Na przeszkodzie odmiennej wykładni art. 66 ust. 6 ustawy o zapasach stoi w szczególności natura administracyjnych kar pieniężnych, mających obok kompensacyjnego, również charakter represyjny oraz prewencyjny w odniesieniu do osoby czy jednostki dopuszczającej się czynu naruszającego postanowienia ustawy o zapasach.

Ponadto, o czym już wcześniej była mowa, instytucja odpowiedzialności podatkowej osób trzecich ma wyjątkowy charakter, co wiąże się z koniecznością ścisłego, precyzyjnego i jasnego określenia zasad ponoszenia tego rodzaju odpowiedzialności (zasada określoności przepisów prawa), a także ścisłej wykładni przepisów regulujących tę instytucję prawną. To treść przepisów prawa ma w sposób jednoznaczny wskazywać, czy i kto może ponosić odpowiedzialność za cudze długi. Kształt i zakres stosowania takiej instytucji nie może zaś wynikać z przyjętego sposobu interpretacji przepisów prawa powszechnie obowiązującego, która to wykładnia może prowadzić do niedopuszczalnego rozszerzenia tej odpowiedzialności.

Dlatego też jeżeli ustawodawca nie zdecydował się uregulować wprost odpowiedzialności ściśle określonej grupy podmiotów (jako osób trzecich) za określone należności podmiotu pierwotnie zobowiązanego, to niedopuszczalne jest stosowanie takiej instytucji i jednocześnie posiłkowanie się „odpowiednio" regulacjami z innych aktów prawnych, w szczególności dotyczących zobowiązań o innym charakterze, a tym bardziej gdy brak jest bezpośredniego odwołania się do tych regulacji. Taka wykładnia będzie miała bowiem charakter niedopuszczalnej wykładni rozszerzającej, a wręcz

51 Por. wyrok NSA z 18.01.2024 r. (II GSK 726/23), LEX nr 3689620.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.07.7

prawotwórczej, co jest sprzeczne z fundamentalnymi zasadami ponoszenia odpowiedzialności za cudze długi. Do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych obowiązany jest tylko ten, który jest wyraźnie określony w ustawie[52]. Wobec tego przeniesienie odpowiedzialności za administracyjne kary pieniężne na inne podmioty musiałoby znaleźć wyraźną, niepozostawiającą wątpliwości, podstawę prawną[53]. Z taką sytuacją nie mamy do czynienia w przypadku kar pieniężnych wymierzanych na podstawie ustawy o zapasach.

Warto również odnotować, że przepis art. 66 ust. 6 ustawy o zapasach nie zawiera nawet zastrzeżenia – na wzór innych regulacji tego typu[54] – że do „należności z tytułu kar pieniężnych" stosuje się odpowiednio przepisy działu III o.p. W art. 66 ust. 6 ustawy o zapasach mowa jest jedynie ogólnie, że „do kar pieniężnych" stosuje się odpowiednio przepisy działu III o.p., co dodatkowo osłabia przeciwną do zaprezentowanej linię argumentacyjną. W tym kontekście można również przywołać regulację z art. 31 ustawy z dnia 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych[55]. W przepisie tym wskazano wprost, że „do należności z tytułu składek stosuje się odpowiednio: […] art. 107 § 1, 1a, § 2 pkt 2 i 4 i § 3, art. 108 § 1, 3 i 4, art. 109 § 1 w zakresie art. 29, art. 109 § 2 pkt 1, art. 110 § 1, § 2 pkt 2 i § 3, art. 111 § 1–4 i § 5 pkt 1, art. 112 § 1–5, art. 112b–114, art. 115–117, art. 117d, art. 117e, art. 118 § 1 oraz art. 119 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa". Takiego bezpośredniego odwołania do regulacji dotyczących odpowiedzialności podatkowej osób trzecich próżno szukać w ustawie o zapasach.

Ponadto również w samej ustawie o zapasach (art. 21b ust. 13), w odniesieniu do opłaty zapasowej, w sposób zdecydowanie bardziej precyzyjny wskazane zostało, że „w zakresie nieuregulowanym w ustawie, do należności z tytułu opłaty zapasowej stosuje się odpowiednio przepisy działu III oraz działu V ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa […] z wyłączeniem przepisów dotyczących umarzania należności, odraczania płatności oraz rozkładania płatności na raty". Co więcej, art. 21b ust. 14 ustawy o zapasach stanowi, że organem właściwym w sprawie opłaty zapasowej jest Prezes Agencji, któremu przysługują uprawnienia organu podatkowego, określone w dziale III oraz w dziale V ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa". Na podstawie tak zakreślonego obszaru odpowiedniego stosowania przepisów działu III o.p., niewątpliwie bardziej uprawnione jest przyjęcie, iż w kontekście zaległości z tytułu opłaty zapasowej możliwe jest przeniesienie odpowiedzialności na członka zarządu. Natomiast w przypadku kar pieniężnych nakładanych na podstawie

52 Wyrok SN z 22.05.2012 r. (II UK 339/11), LEX nr 1297822; wyrok SA w Gdańsku z 24.05.2018 r. (III AUa 1612/17), LEX nr 2566761.

53 Wyrok WSA w Białymstoku z 31.08.2022 r. (I SA/Bk 141/22), LEX nr 3412643.

54 Zob. np. art. 19e ust. 2 ustawy z dnia 21.07.2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz.U. z 2024 r. poz. 135).

55 Dz.U. z 2024 r. poz. 497.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.07.7

ustawy o zapasach, przyjęta technika legislacyjna powinna prowadzić do wniosku, że celem ustawodawcy nie było umożliwienie stosowania instytucji odpowiedzialności podatkowej osób trzecich w odniesieniu do tych kar, zapewne także ze względu na omówione wcześniej aspekty poruszonego zagadnienia. Innymi słowy, treść art. 66 ust. 6 ustawy o zapasach, uwzględniająca naturę i funkcję administracyjnych kar pieniężnych w zestawieniu z charakterem instytucji odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, wyklucza możliwość zastosowania tej instytucji w odniesieniu do kar pieniężnych, o których mowa w rozdziale 7 ustawy o zapasach.

VI. Konkluzje

Konkludując i dokonując końcowej oceny omawianego zagadnienia, stwierdzić należy, że w ramach zawartej w art. 66 ust. 6 ustawy o zapasach konstrukcji ogólnego odesłania do odpowiedniego stosowania do kar pieniężnych nakładanych na podstawie tej ustawy przepisów działu III Ordynacji podatkowej nie mieści się operacja tak bezpośredniego, jak i zmodyfikowanego stosowania przepisów o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich (art. 107–119 o.p.). Oznacza to, że przepisy te nie mają zastosowania do kar pieniężnych, uregulowanych w rozdziale 7 ustawy o zapasach. Wobec tego, w świetle obowiązujących przepisów prawa, brak jest materialnoprawnych podstaw do przeniesienia na członka zarządu spółki kapitałowej odpowiedzialności za zaległości takiej spółki z tytułu nieuregulowanej kary pieniężnej wymierzonej wobec spółki w oparciu o ustawę o zapasach. Wszczęcie postępowania administracyjnego w tym zakresie byłoby bezzasadne, gdyż takie postępowanie od początku byłoby bezprzedmiotowe. W przypadku zaś wszczęcia takiego postępowania – postępowanie to należy umorzyć jako bezprzedmiotowe (art. 105 § 1 k.p.a.).

adw. Bartłomiej Bieniek

Adwokat oraz doradca podatkowy z wieloletnim doświadczeniem. Absolwent Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku na kierunku prawo, a także Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego na kierunku „Podatki i Doradztwo Podatkowe". Autor szeregu publikacji naukowych, głównie z dziedziny prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego.

An attorney and tax advisor with extensive experience. He graduated from the Faculty of Law at the University of Białystok, majoring in law, and from the Faculty of Law and Administration at the University of Gdańsk, majoring in "Taxes and Tax Consulting." He is the author numerous publications, primarily in the domain of tax law and penal tax law.

ORCID: 0000-0002-5231-9860

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.07.7

Abstract

Keywords: *administrative financial penalty, fuel, liability, management board member*

The impossibility of applying the provisions governing management board members' liability to pay tax to financial penalties under the Oil Stocks Act

The publication deals with the issue of liability of management board members for the company's financial penalties imposed on the basis of the Act of 16 February 2007 on Reserves of Crude Oil, Petroleum Products and Natural Gas and the Principles of Dealing with Threats to State Fuel Security and Oil Market Disturbances. Given the legislative technique adopted by the legislator and the wording of the provisions relating to this issue, the possibility of adjudicating this type of liability raises reasonable doubts. This problem is of momentous practical significance, because it is related to the possibility of expanding the circle of entities responsible for paying the same administrative fine. The purpose of the article is to analyse the presented issue and determine whether, in light of the current legislation, it is permissible to apply the institution of management board members' liability to pay tax to this type of administrative penalties.

Bibliografia

1. **Babiarz Stefan,** *Art. 107* (w:) S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017
2. **Błachnio-Parzych Anna,** *Przepisy odsyłające systemowo (wybrane zagadnienia)*, „Państwo i Prawo" 2003/1, s. 43–54
3. **Bożek Wojciech,** *Publicznoprawne kary pieniężne o charakterze prewencyjnym stanowiące źródło dochodów budżetu państwa*, Warszawa 2022
4. **Brzeziński Bogumił, Olesińska Agnieszka** (w:) *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014
5. **Dowgier Rafał,** *Art. 107* (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017
6. **Kalinowski Marek,** *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001
7. **Kopacz Marta,** *Zastosowanie przepisów ogólnych dotyczących administracyjnych kar pieniężnych w sprawach wymierzania kar za zajęcie pasa drogowego*, „Studia Prawnoustrojowe" 2019/46, s. 131–144

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.07.7

8. **Kowalczyk Rafał,** *Sankcje finansowe w strukturze dochodów gmin*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji" 2021/126, s. 49–62
9. **Mastalski Ryszard,** *Art. 107* (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017*, Wrocław 2017
10. **Mastalski Ryszard,** *Art. 108* (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017*, Wrocław 2017
11. **Mastalski Ryszard,** *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018
12. **Morawski Lech,** *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2014
13. **Nowacki Józef,** *Odpowiednie stosowanie przepisów prawa*, „Państwo i Prawo" 1964/3, s. 367–376
14. **Olesińska Agnieszka,** *Zagadnienie modelu odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, „Państwo i Prawo" 1999/1, s. 78–93
15. **Przybysz Piotr,** *Art. 189b* (w:) *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2024
16. **Radzikowski Krzysztof,** *Charakter odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika w świetle metod wykładni prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Publicznego" 2007/1–2, s. 101–124
17. **Skoczylas Andrzej,** *Odesłania w postępowaniu sądowoadministracyjnym*, Warszawa 2001
18. **Szelągowska Karolina,** *Art. 189b* (w:) *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz do art. 127–269. Tom III*, red. M. Karpiuk, P. Krzykowski, A. Skóra, LEX/el. 2021
19. **Szydło Marek,** *Charakter i struktura prawna administracyjnych kar pieniężnych*, „Studia Prawnicze" 2003/4, s. 123–150
20. **Wróbel Andrzej,** *Art. 189b* (w:) M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2025

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.07.7