

---

# PRZESŁANKI UWOLNIENIA SIĘ CZŁONKÓW ZARZĄDU OD ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA ZALEGŁOŚCI PODATKOWE SPÓŁEK KAPITAŁOWYCH

---

MARCELINA DOMAGAŁA\*

---

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1.Zagadnienia wprowadzające .....	268
2.Przesłanki egzoneracyjne, przesłanki ekskulpacyjne a przesłanki negatywne wystąpienia odpowiedzialności – uwagi ogólne .....	270
3.Wyłączenie odpowiedzialności członka zarządu z uwagi na zgłoszenie we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki .....	271
4.Wyłączenie odpowiedzialności członka zarządu z uwagi na otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego i zatwierdzenie układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu .....	277
5.Brak winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości .....	280
6.Wskazanie mienia spółki, z którego może być prowadzona egzekucja.....	286
7.Podsumowanie .....	292

## ZAGADNIENIA WPROWADZAJĄCE

---

---

Zgodnie z treścią art. 116 § 1 pkt 1 lit. a) Ordynacji podatkowej<sup>1</sup> za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością 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 nie

---

\* absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, domagala.marcelina@gmail.com

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.) (powoływana dalej jako: O.p.).

wykazał, że 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 2017 r. poz. 1508 oraz z 2018 r. poz. 149 i 398) albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne. W myśl art. 116 § 1 pkt 1 lit. b) O.p. przesłanką uwolnienia się członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej może być również okoliczność, że nie ponosi on winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. Ponadto, zgodnie z art. 116 § 1 pkt 2 O.p. członek zarządu może także uwolnić się od odpowiedzialności wskazując mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. Jednocześnie, stosownie do treści art. 116 § 1a O.p., jeżeli obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości powstał i istniał wyłącznie w czasie, gdy prowadzona była egzekucja przez zarząd przymusowy albo przez sprzedaż przedsiębiorstwa na podstawie przepisów Kodeksu postępowania cywilnego, uznaje się, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez winy członka zarządu, o którym mowa w § 1.

Jak wynika z przytoczonych powyżej przepisów, instytucja odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych jest więc wykorzystywana w sytuacji, gdy spółka nie wykonuje ciężącego na niej zobowiązania podatkowego we właściwym terminie, a jej majątek nie pozwala podmiotowi uprawnionemu z tytułu podatku na uzyskanie zaspokojenia w toku prowadzonej egzekucji. Chociaż obowiązujące obecnie regulacje przeszły długą i intensywną ewolucję, wciąż nastroczają licznych wątpliwości interpretacyjnych zarówno w zakresie analizy przesłanek umożliwiających rozszerzenie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej na członka zarządu, jak i w zakresie analizy przesłanek od niej uwalniających. Nieostrość pojęć, jakimi posługuje się w tym zakresie ustawodawca, jest przyczyną wielu sporów interpretacyjnych. Sytuację dodatkowo komplikuje okoliczność, że instytucja odpowiedzialności ma charakter szczególny - służy bowiem ochronie interesu fiskalnego Skarbu Państwa i jednocześnie wkracza w konstytucyjny zakres ochrony prawa własności. Jej realizacja nie może godzić w istotę tego prawa, a ustalenie poszczególnych przesłanek odpowiedzialności, zwłaszcza przesłanek negatywnych, ma kluczowe znaczenie z punktu widzenia ochrony interesu prywatnego

członka zarządu. Z tego powodu w niniejszej pracy podjęto próbę ich kompleksowej analizy, uwzględniając bogaty dorobek judykatury i doktryny w tym zakresie.

## PRZESŁANKI EGZONERACYJNE, PRZESŁANKI EKSKULPACYJNE A PRZESŁANKI NEGATYWNE WYSTĄPIENIA ODPOWIEDZIALNOŚCI – UWAGI OGÓLNE

---

Przesłanki, których zaistnienie uwalnia członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej są określane powszechnie przez przedstawicieli doktryny mianem egzoneracyjnych. Nie wydaje się jednak by taka terminologia była prawidłowa. Należy bowiem zauważyć, że egzoneracja wiąże się na gruncie prawa cywilnego ściśle z odpowiedzialnością na zasadzie ryzyka, czyli odpowiedzialnością odszkodowawczą, której powstanie jest niezależne od istnienia po stronie dłużnika winy i bezprawności<sup>2</sup>. Odpowiedzialność na zasadzie ryzyka może zostać wyłączona jedynie w ustawowo wymienionych sytuacjach, które określane są mianem okoliczności egzoneracyjnych. Przykładowo można wskazać pośród nich powstanie szkody na skutek działania siły wyższej czy też na skutek przyczynienia się samego poszkodowanego.

W świetle powyższego oczywiste jest więc, że przesłanek uwolnienia się członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki nie powinno się określać mianem egzoneracyjnych. Odpowiedzialność osób trzecich uregulowana przepisami Ordynacji podatkowej nie może bowiem zostać uznana za odpowiedzialność odszkodowawczą. Jej wystąpienie jest uniezależnione od zaistnienia szkody. Przykładowo, członek zarządu, który nie złożył we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki nie uwolni się od odpowiedzialności za jej zaległości podatkowe, wskazując, że nawet jeśli wniosek zostałby złożony terminowo, to i tak nie doszłoby do zaspokojenia wierzytelności Skarbu Państwa w wyższym stopniu. Odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych ma charakter gwarancyjny, co odróżnia ją od odpowiedzialności unormowanej przepisami

---

<sup>2</sup> M. Kaliński, *Odpowiedzialność odszkodowawcza – uwagi ogólne* [w:] *System Prawa Prywatnego*, Warszawa 2014, s. 65.

prywatnoprawnymi. Słuszność powyżej tezy potwierdzają przedstawiciele judykatury<sup>3</sup>. Nie ma więc podstaw, by przesłanki uwolnienia się członka zarządu spółki kapitałowej od odpowiedzialności podatkowej kwalifikować jako egzoneracyjne.

Oczywisty wydaje się również wniosek, że przesłanki te nie mogą zostać określone mianem ekskulpacyjnych. Ewentualna ekskulpacja dotyczy bowiem winy. Polskie prawo podatkowe nie konstruuje natomiast co do zasady odpowiedzialności na zasadzie winy<sup>4</sup>. Niewypełnienie przez członka zarządu ciężących na nim z mocy ustawy obowiązków uruchamia automatycznie jego odpowiedzialność. Co więcej, normy, które ją ustanawiają mają bezwzględny i kategoryczny charakter. Ewentualna wina może być badana jedynie w odniesieniu do niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki we właściwym czasie. Tym samym, błędem byłoby kwalifikowanie przesłanek wskazanych w 116 § 1 pkt 1 i 2 O.p. jako przesłanek ekskulpacyjnych.

Mając na uwadze powyższe argumenty, racjonalne i uzasadnione wydaje się określanie przedmiotowych przesłanek mianem przesłanek negatywnych czy też przesłanek uwolnienia się od odpowiedzialności podatkowej. Taka terminologia nie stoi bowiem w sprzeczności z terminologią używaną na gruncie prawa cywilnego.

### WYŁĄCZENIE ODPOWIEDZIALNOŚCI CZŁONKA ZARZĄDU Z UWAGI NA ZGŁOSZENIE WE WŁAŚCIWYM CZASIE WNIOSKU O OGŁOSZENIE UPADŁOŚCI SPÓŁKI

---

Zgodnie z treścią art. 116 § 1 pkt 1 lit. a) O.p. członek zarządu spółki kapitałowej może uwolnić się od odpowiedzialności za jej zaległości podatkowe m.in. wówczas, gdy dowiedzie, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości. Wykazanie pierwszej z przesłanek negatywnych nie jest jednak możliwe w oparciu o przepisy samej Ordynacji podatkowej. Chociaż ustawodawca podatkowy nie zdecydował się na bezpośrednie odesłanie, to nie budzi wątpliwości, że należy w tym zakresie posiłkować się również przepisami ustawy prawo upadłościowe<sup>5</sup>. Zgodnie z treścią art. 10 w/w ustawy upadłość ogłaszana jest w stosunku do dłużnika, który stał się

<sup>3</sup> Uchwała NSA z dnia 8 grudnia 2008 r., II FPS 6/08, Legalis nr 124380.

<sup>4</sup> B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zagadnienie odpowiedzialności w prawie podatkowym [w:] Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*, Toruń 2017, s. 26.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 29 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2344 ze zm.) (powoływana dalej jako: u.p.u.).

niewypłacalny, przy czym ustawodawca wyróżnił dwie alternatywne przesłanki jej ogłoszenia – utratę płynności finansowej oraz nadmierne zadłużenie<sup>6</sup>. Obie ze wskazanych podstaw pozostają wobec siebie niezależne i mają równorzędny charakter, co oznacza, że ogłoszenie upadłości dłużnika jest możliwe, gdy zaistnieje którakolwiek z nich.

Jeśli chodzi o przesłankę płynnościową, to stosownie do treści art. 11 ust. 1 prawa upadłościowego przyjęto, że dłużnik staje się niewypłacalny, jeśli utracił zdolność wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Jednocześnie, celem ułatwienia potencjalnym wierzycielom oceny sytuacji ustawodawca zdecydował się na przyjęcie wzruszalnego domniemania prawnego, zgodnie z którym o niewypłacalności danego podmiotu można mówić wówczas, gdy opóźnienie w wykonywaniu ciężących na nim zobowiązań pieniężnych przekracza okres trzech miesięcy. Jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy prawo restrukturyzacyjne<sup>7</sup>, na mocy której znowelizowano również w sposób istotny ustawę prawo upadłościowe, sam fakt braku zapłaty nie oznacza automatycznie, że dłużnik jest niewypłacalny, a w konsekwencji, iż należy wszcząć wobec niego postępowanie upadłościowe. Z punktu widzenia wierzycieli znaczenie powinna mieć bowiem przede wszystkim zła kondycja finansowa danego podmiotu uniemożliwiająca mu regulowanie zobowiązań pieniężnych. W sytuacji, gdy opóźnienie utrzymuje się dłużej niż trzy miesiące, na dłużnika przerzucony zostaje ciężar dowodu. Wydaje się bowiem, że trzymiesięczne opóźnienie pozwala przyjąć, iż sytuacja zobowiązanego jest na tyle zła, że wobec braku przeciwnego dowodu, powinna zostać ogłoszona jego upadłość. Dłużnik może bronić się, wskazując, iż mimo braku spłaty, jest zdolny do regulowania swoich zobowiązań.

W świetle powyższego nie budzi więc wątpliwości to, że obowiązujące obecnie przepisy prawa upadłościowego w sposób autonomiczny definiują pojęcie niewypłacalności dłużnika, posługując się w tym celu wyrażeniem „utrata zdolności do wykonywania zobowiązań” i odrzucając postulaty doktryny, by stan niewypłacalności definiować jako „zaprzestanie płacenia długów”<sup>8</sup>. W konsekwencji za aktualne należy uznać orzeczenia zapadłe na gruncie poprzedniego stanu prawnego. I tak o

---

<sup>6</sup> R. Adamus, *Prawo upadłościowe. Komentarz*, Warszawa, Legalis 2016.

<sup>7</sup> Uzasadnienie projektu ustawy Prawo restrukturyzacyjne, druk Sejmu VII kadencji, nr 2824, dostęp online: <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/druk.xsp?nr=2824>.

<sup>8</sup> S. Gurgul, *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Warszawa, Legalis 2018.

niewypłacalności dłużnika można mówić dopiero, jeśli z powodu braku środków nie wykonuje on przez dłuższy okres czasu przeważającej części ciążących na nim zobowiązań<sup>9</sup>. Chodzi więc o zaistnienie pewnej ciągłości, nie zaś o przejściowe trudności finansowe. Krótkotrwała utrata płynności nie stanowi przesłanki ogłoszenia upadłości. Za słusnością takiej wykładni przepisów przemawiają również względy językowe. Wyrażenie „utracił”, którym posługuje się ustawodawca wskazuje bowiem na trwałe i nieprzejściowy stan rzeczy<sup>10</sup>. Nie oznacza to oczywiście, że musi on być definitywny i nieodwracalny - płynność można odzyskać.

Z kolei jeśli chodzi o przesłankę nadmiernego zadłużenia, o której mowa w art. 11 ust. 2 u.p.u., to przyjmuje się, że dłużnik staje się niewypłacalny, jeśli ciążące na nim zobowiązania pieniężne przewyższają wartość posiadanego przez niego majątku i stan taki utrzymuje się przez minimum dwadzieścia cztery miesiące. Istota nadmiernego zadłużenia sprowadza się więc do sytuacji, w której aktualny majątek przedsiębiorcy nie wystarcza do pokrycia jego zobowiązań<sup>11</sup>. Nadmierne zadłużenie pełni funkcję autonomicznej podstawy stwierdzenia niewypłacalności. Ma na celu zapewnienie wierzycielom ochrony poprzez umożliwienie im całościowego zaspokojenia roszczeń w wypadku nagłego zakończenia działalności przez dłużnika – spieniężenie majątku powinno wówczas zapewniać pełną spłatę ciążących na nim zobowiązań. Warto zauważyć, że ustawodawca, wprowadzając przesłankę nadmiernego zadłużenia, podobnie jak w przypadku przesłanki płynnościowej, wskazuje na jego trwałość. Posługuje się bowiem wprost frazą „stan ten utrzymuje się”<sup>12</sup>. W konsekwencji, choćby czasowe uzyskanie przewagi aktywów nad zobowiązaniami, powoduje, że dochodzi do przerwania ciągłości i dwuletni bieg terminu, o którym mowa w art. 11 ust. 2 u.p.u. rozpoczyna się na nowo.

Stosownie do treści art. 21 ust. 1 u.p.u. dłużnik ma obowiązek zgłoszenia w sądzie wniosku o ogłoszenie upadłości nie później niż w terminie trzydziestu dni od dnia wystąpienia podstawy upadłości. Czytając łącznie przepisy Ordynacji podatkowej i ustawy prawo upadłościowe, można wysnuć wniosek, że organy podatkowe powinny

---

<sup>9</sup> Wyrok SN z dnia 19 stycznia 2011 r., V CSK 211/10, Legalis nr 417552, tak także postanowienie SN z dnia 13 kwietnia 2011 r., V CSK 320/10, Legalis nr 429272.

<sup>10</sup> Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2014 r., II FSK 1743/12, Legalis nr 1043204.

<sup>11</sup> P. Filipiak, *Prawo upadłościowe* [w:] *System Prawa Handlowego*, Warszawa 2016, s. 694-698.

<sup>12</sup> *Ibidem*.

więc, w oparciu o zgromadzony w sprawie materiał dowodowy, ocenić, który moment stanowił czas właściwy wystąpienia przez członka zarządu z wnioskiem o ogłoszenie upadłości spółki. Ustalenia takie nie mogą być dowolne i muszą znajdować pełne odzwierciedlenie w wyczerpującym materiale dowodowym<sup>13</sup>. Jednocześnie warto zauważyć, że mimo iż ustawodawca wskazuje wprost dwie podstawy ogłoszenia upadłości dłużnika, to jednak pojęcie stanu niewypłacalności jest pojęciem nieostrym. Tym samym, uzasadnione wydaje się twierdzenie, że dla rzetelnego wskazania i analizy okoliczności aktualizujących obowiązek wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości konieczne będzie, zarówno w odniesieniu do przesłanki płynnościowej, jak i zadłużeniowej, dopuszczenie bądź też powołanie przez właściwy w sprawie organ podatkowy dowodu z opinii biegłego z zakresu rachunkowości<sup>14</sup>. Należy bowiem mieć na uwadze, że przykładowo stan niewypłacalności będzie kształtował się w odmienny sposób w spółkach branży budowlanej, w których przestoje, wywołane chociażby przez warunki atmosferyczne, są naturalnym zjawiskiem, a inaczej w spółkach specjalizujących się w świadczeniu usług o charakterze doradczym, gdzie tego typu przerwy zasadniczo nie występują.

Analizując przesłankę „czasu właściwego” warto również przytoczyć ciekawy pogląd zaprezentowany przez NSA w wyroku z 9 lipca 2015 r.<sup>15</sup>. Wydając przedmiotowe orzeczenie skład orzekający podniósł, że polski ustawodawca nie odwołuje się wprost do pojęć wskazanych w ustawie prawo upadłościowe. Posługuje się natomiast niedookreślonym zwrotem „zgłoszenie wniosku o upadłość we właściwym czasie”. W ocenie Sądu jest to działanie zamierzone, uzasadnione celem regulacji art. 116 O.p. Nie powinno budzić wątpliwości, że przepis ten, normując zasady subsydiarnej odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych, ma zapewniać uprawnionemu z tytułu podatku dodatkową gwarancję odzyskania nieuregulowanych terminowo należności. Jego celem jest zapewnienie realizacji obowiązków ciążących na członkach zarządu. W razie ich niewykonania zostają oni obciążeni powinnością wyrównania uszczerbku poniesionego z tego tytułu przez Skarb Państwa. Zdaniem Sądu wykładnia analizowanego przepisu musi w pierwszej kolejności

---

<sup>13</sup> Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2008 r., I FSK 1406/07, Legalis nr 219701.

<sup>14</sup> M. Gromek, B. Sierakowski, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe niewypłacalnej spółki kapitałowej*, Monitor Prawa Bankowego 2015, nr 10, s. 84.

<sup>15</sup> Wyrok NSA z dnia 9 lipca 2015 r., II FSK 1383/13, LEX nr 783549.

uwzględniać więc funkcję ochronną podmiotu uprawnionego do odzyskania przysługujących mu należności podatkowych. Jednocześnie stanowi ona jedną z głównych funkcji postępowania upadłościowego, zwłaszcza wówczas, gdy oczywiste jest, że niemożliwe będzie całościowe zaspokojenie wszystkich wierzycieli. W konsekwencji, zważywszy na fakt, iż polski ustawodawca, konstruując art. 116 O.p., posłużył się terminem elastycznym, badając przesłankę właściwego czasu, nie należy przenosić mechanicznie na realia danej sprawy terminu wskazanego w regulacjach z zakresu prawa upadłościowego. Z punktu widzenia realizacji celów uregulowania przez polskiego ustawodawcę zasad odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych, zasadnicze znaczenie powinno mieć bowiem przede wszystkim zaistnienie podstaw wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości, jak również złożenie go w takim terminie, by zapewnić wszystkim wierzycielom możliwość uzyskania równomiernego zaspokojenia, nawet jeśli miałyby ono być jedynie częściowe.

Wydaje się, że chociaż wskazane przez NSA argumenty są racjonalne, to jednak uznanie zaprezentowanego stanowiska za słuszne nie jest do końca uzasadnione. Osłabia ono bowiem znacznie pozycję członka zarządu, co zważywszy na wyjątkowy charakter instytucji odpowiedzialności osób trzecich, wydaje się niewskazane. Co więcej, taka wykładnia przepisów daje organom podatkowym narzędzie pozwalające na dyskrecjonalną ocenę pierwszej spośród przesłanek negatywnych. Celem zapewnienia członkowi zarządu należytej ochrony „czas właściwy” powinien być więc oceniany z uwzględnieniem terminów wskazanych w ustawie prawo upadłościowe.

W tym miejscu warto również zauważyć, że redakcja art. 116 § 1 pkt 1 lit. a) O.p. może sugerować, że przesłanką uwalniającą członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki jest samo złożenie we właściwym czasie wniosku o upadłość, natomiast bez znaczenia dla jej oceny pozostają dalsze losy zainicjowanego w ten sposób postępowania. W świetle wykładni celowościowej nie powinno jednak budzić wątpliwości, że aby wyłączenie odpowiedzialności było w ogóle możliwe, sprawie musi zostać nadany dalszy bieg<sup>16</sup>. Przesłanka negatywna nie może być brana pod uwagę, jeśli wniosek został przykładowo zwrócony wnioskodawcy w trybie art. 130

---

<sup>16</sup> Odmienne: A. Mariański, A. Karolak, *Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania spółki z o.o. w świetle przepisów prawa handlowego i podatkowego*, Warszawa 2004, s. 234.



§ 2 ustawy kodeks postępowania cywilnego<sup>17</sup> z uwagi na nieuzupełnienie braków formalnych<sup>18</sup> bądź odrzucony w trybie art. 32 ust. 5 u.p.u. ze względu na niewpłacenie w terminie wzywanej zaliczki. W istocie rzeczy nie chodzi więc jedynie o złożenie wniosku, a o jego zgłoszenie.

Aby członek zarządu spółki kapitałowej mógł skutecznie uwolnić się odpowiedzialności nie jest natomiast wymagane faktycznej ogłoszenie upadłości spółki<sup>19</sup>. Przepis art. 116 § 1 pkt 1 lit. a) Ordynacji podatkowej nie uzależnia bowiem wystąpienia przesłanki negatywnej od sposobu rozstrzygnięcia przez sąd w zakresie zasadności zgłoszonego we właściwym czasie wniosku<sup>20</sup>. Znaczenie ma jedynie to, czy spełnione zostały wymogi formalne i w konsekwencji, czy doszło do merytorycznego orzekania w sprawie.

Dla skutecznego wyłączenia odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe irrelevantny pozostaje również fakt, czy wniosek o ogłoszenie upadłości został złożony przez niego. Przesłanka ta ma bowiem obiektywny charakter. W konsekwencji może być brana pod uwagę także wtedy, gdy z wnioskiem o ogłoszenie upadłości wystąpi wierzyciel spółki lub inny uprawniony do tego podmiot<sup>21</sup>. Jednocześnie warto zauważyć, że wniosek o ogłoszenie upadłości może złożyć samodzielnie każdy członek zarządu spółki. Bez znaczenia pozostają przy tym obowiązujące w spółce zasady jej reprezentacji<sup>22</sup>. W rezultacie terminowe wystąpienie z przedmiotowym wnioskiem przez jednego spośród członków zarządu, uwalnia od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki także pozostałych<sup>23</sup>.

---

<sup>17</sup> Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r., Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 155 ze zm.) (powoływana dalej jako k.p.c.).

<sup>18</sup> Wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2006 r., II FSK 855/05, Legalis nr 229814.

<sup>19</sup> Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2002 r., SA/Sz 1856/00, LEX nr 83697.

<sup>20</sup> R. Sadlik, *Warunki odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. za nieopłacone składki*, Monitor Prawa Pracy 2009, nr 5, s. 245.

<sup>21</sup> Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2001 r., I SA/Ka 1734/00, Legalis nr 56206.

<sup>22</sup> Wyrok SN z dnia 13 lutego 2012 r., II UK 121/11, Legalis nr 483361.

<sup>23</sup> A. Mariański, A. Karolak, *Odpowiedzialność członków zarządu...*, op. cit., s. 42.

WYŁĄCZENIE ODPOWIEDZIALNOŚCI CZŁONKA ZARZĄDU  
Z UWAGI NA OTWARCIE POSTĘPOWANIA  
RESTRUKTURYZACYJNEGO I ZATWIERDZENIE UKŁADU  
W POSTĘPOWANIU O ZATWIERDZENIE UKŁADU

---

---

Z dniem 1 stycznia 2016 r. do katalogu przesłanek negatywnych uwalniających członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej ustawodawca dodał również otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego i zatwierdzenie układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o których mowa w ustawie prawo restrukturyzacyjne<sup>24</sup>. Tym samym ujednociono w znacznej mierze zasady odpowiedzialności członków zarządu funkcjonujące na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej z zasadami obowiązującymi na gruncie ustawy kodeks spółek handlowych<sup>25</sup>.

Zgodnie z treścią art. 2 u.p.r. restrukturyzacja przeprowadzana jest w postępowaniu o zatwierdzenie układu, przyspieszonym postępowaniu układowym, postępowaniu układowym oraz postępowaniu sanacyjnym. Jak natomiast stanowi art. 3 ust. 1 u.p.r. postępowania te mają na celu uniknięcie ogłoszenia upadłości dłużnika poprzez umożliwienie mu restrukturyzacji w drodze zawarcia układu z wierzycielami, a jeśli chodzi o postępowanie sanacyjne – także poprzez przeprowadzenie działań sanacyjnych przy zabezpieczeniu słusznych praw wierzycieli. Jednocześnie, w myśl art. 6 u.p.r. postępowanie restrukturyzacyjne prowadzi się w stosunku do dłużnika niewypłacalnego bądź zagrożonego niewypłacalnością. Z kolei jeśli chodzi o definicję dłużnika niewypłacalnego, to ustawodawca odsyła w tym zakresie wprost do właściwych przepisów ustawy prawo upadłościowe, które omówiono powyżej. Natomiast przez dłużnika zagrożonego niewypłacalnością rozumie się takiego dłużnika, którego sytuacja ekonomiczna wskazuje, że w niedługim czasie może stać się niewypłacalny.

Postępowanie restrukturyzacyjne wszczynane jest zasadniczo na wniosek dłużnika. Zgodnie z treścią art. 7 ust. 2 u.p.r. pod pojęciem „wniosku” należy rozumieć wniosek o otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego, a także wniosek o

---

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1508 ze zm.) (powoływana dalej jako u.p.r.).

<sup>25</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1577 ze zm.) (powoływana dalej jako k.s.h.).

zatwierdzenie układu przyjętego w postępowaniu o zatwierdzenie układu. Należy więc zauważyć, że przepisy wskazują na jego dwojaki charakter<sup>26</sup>. Wniosek może bowiem albo inicjować procedurę zmierzającą do przyjęcia układu (chodzi tu o postępowanie układowe, przyspieszone postępowanie układowe, a także postępowanie sanacyjne) albo inicjować postępowanie mające na celu zatwierdzenie układu, który został uprzednio przyjęty w oderwaniu od norm procedury sądowej w trybie samodzielnego zbierania przez dłużnika głosów wierzycieli.

W przeciwieństwie do wniosku o ogłoszenie upadłości wniosek restrukturyzacyjny nie ma obligatoryjnego charakteru<sup>27</sup>. Wobec tego warto również zbadać wzajemną relację, jaka występuje między tymi dwoma dokumentami. I tak stosownie do treści art. 21 ust. 3 u.p.u. otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego lub zatwierdzenie układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu wyłącza odpowiedzialność za niezgłoszenie w terminie wniosku o ogłoszenie upadłości.

Co istotne, przesłankę negatywną odpowiedzialności stanowi dopiero otwarcie postępowania lub zatwierdzenie układu. Nie wystarczy więc samo złożenie wniosku. Musi on być, w przeciwieństwie do wniosku o ogłoszenie upadłości, zasadny. Co więcej, wobec takiej redakcji art. 116 § 1 O.p. (jak również redakcji art. 299 § 1 k.s.h.) okoliczności, które pozostają *de facto* poza kontrolą członków zarządu, jak choćby opieszałość sądu, mogą w sposób istotny oddziaływać na zakres ich odpowiedzialności. Taki stan rzeczy popularyzuje natomiast praktykę dublowania wniosków restrukturyzacyjnych z wnioskami o ogłoszenie upadłości. Zgodnie z przepisami dotyczącymi zbiegów obowiązkiem sądu jest wówczas w pierwszej kolejności zbadanie wniosku restrukturyzacyjnego. W razie jego uwzględnienia, dochodzi do odrzucenia drugiego z wniosków.

Omawiając wzajemną relację między wnioskiem o ogłoszenie upadłości, a wnioskiem restrukturyzacyjnym należy również wskazać na art. 8 ust. 1 u.p.r. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r., zgodnie z którym sąd ma obowiązek odmówić wszczęcia postępowania restrukturyzacyjnego, jeśli jego skutkiem byłoby pokrzywdzenie wierzycieli. Pojęcie to jest typową klauzulą generalną, wypełnianą przez

---

<sup>27</sup> H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wyd. 7*, Warszawa, Legalis 2018.

sąd rzeczywistą treścią w trakcie orzekania w przedmiocie otwarcia postępowania<sup>28</sup>. Interpretując powyższy termin, należy w sposób ostrożny posiłkować się dorobkiem doktryny i judykatury powstałym na gruncie uchylonego już art. 14 ustawy prawo upadłościowe i naprawcze<sup>29</sup>. Teza, zgodnie z którą o pokrzywdzeniu wierzycieli w wyniku przeprowadzenia postępowania restrukturyzacyjnego można mówić wówczas, gdy okoliczności sprawy wskazują, że wierzyciele w ramach zawarcia i wykonania układu doznają zaspokojenia w stopniu mniejszym albo w terminie późniejszym niż zostaliby zaspokojeni na skutek ogłoszenia upadłości, a następnie przeprowadzenia likwidacji majątku dłużnika pozostaje co prawda słuszna, jednak samo „pokrzywdzenie wierzycieli” powinno być interpretowane obecnie znacznie szerzej, z uwzględnieniem okoliczności konkretnego przypadku<sup>30</sup>.

Podobnie jak przesłanka wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości, tak również przesłanki otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego i zatwierdzenia układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu mają obiektywny charakter. Oznacza to, że dla uwolnienia członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej bez znaczenia pozostaje fakt, kto wystąpił do sądu z odpowiednim wnioskiem. Jednocześnie warto w tym miejscu wskazać, że krąg podmiotów uprawnionych do złożenia wniosku restrukturyzacyjnego jest zdecydowanie węższy niż krąg podmiotów, które mają prawo wystąpić z wnioskiem o ogłoszenie upadłości, nie zaliczają się bowiem do niego wierzyciele spółki. Otwarcie postępowania bądź zatwierdzenie układu na wniosek jednego spośród członków zarządu zapewnia ochronę również pozostałym osobom wchodzącym w skład organu.

Mając na uwadze powyższe rozważania, można wysnuć wniosek, że odpowiedzialność członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej jest w znacznym stopniu uzależniona od wypełnienia przez niego obowiązków sygnalizacyjnych, o których mowa w ustawach prawo upadłościowe i prawo restrukturyzacyjne. Na istnienie i zakres odpowiedzialności nie wpływa natomiast jego ewentualna wina w doprowadzeniu zarządzanej spółki do wyjątkowo trudnej sytuacji finansowej grożącej ogłoszeniem upadłości bądź wymagającej wszczęcia postępowania

---

<sup>28</sup> P. Zimmerman, *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Warszawa, Legalis 2016.

<sup>29</sup> Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz.U. Nr 60, poz. 535).

<sup>30</sup> P. Zimmerman, *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne...*, op. cit.

restrukturyzacyjnego<sup>31</sup>. Jak wskazuje R. Kubacki, nawet umyślne i świadome działanie członka zarządu na szkodę spółki nie powoduje powstania po jego stronie odpowiedzialności za zaległości podatkowe, jeśli tylko we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości<sup>32</sup>, otwarto postępowanie restrukturyzacyjne bądź zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu. Z punktu widzenia przesłanek orzekania o odpowiedzialności osób trzecich, która ma subsydiarny, nie zaś odszkodowawczy charakter, bez znaczenia pozostają bowiem przyczyny leżące u podstaw poszczególnych procedur i stosownych czynności<sup>33</sup>.

## BRAK WINY W NIEZGŁOSZENIU WNIOSKU O OGŁOSZENIE UPADŁOŚCI

---

Kolejną przesłanką wyłączającą odpowiedzialność członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej jest zgodnie z treścią art. 116 § 1 pkt 1 lit. b) Ordynacji podatkowej wykazanie, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy. Z uwagi na charakterystyczne regulacje ustawy prawo restrukturyzacyjne przesłanka ta nie odnosi się do nieotwarcia postępowania restrukturyzacyjnego ani do niezatwierdzenia układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu.

W pierwszej kolejności warto rozważyć, kiedy w ogóle możliwe jest analizowanie braku winy po stronie członków zarządu. Z szeroką krytyką spotkał się wyrok wydany w tym zakresie przez NSA, w którym stwierdzone zostało, że w sytuacji, gdy złożono wniosek o ogłoszenie upadłości, rozważanie przedmiotowej przesłanki staje się bezzasadne<sup>34</sup>. Opierając się przede wszystkim na wykładni językowej, skład orzekający przyjął, że skoro wniosek został złożony, to brak jest podstaw do badania ewentualnej winy członka zarządu bądź jej braku w niezgłoszeniu go we właściwym czasie. Takie stanowisko nie zasługuje na aprobatę. Jak słusznie wskazują przedstawiciele doktryny należy bowiem w pierwszej kolejności rozróżnić zgłoszenie wniosku upadłościowego we właściwym czasie od stanu jego niezgłoszenia. Następnie warto zauważyć, że druga

---

<sup>31</sup> A. Pomorska, *Zasady odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe spółek*, dostępny w Internecie: <https://www.law.muni.cz/sborniky/dp08/files/pdf/financ/pomorska.pdf>.

<sup>32</sup> R. Kubacki, *Zasady odpowiedzialności zarządców spółek kapitałowych*, Państwo i Prawo 1998, nr 2, s. 3

<sup>33</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 31 stycznia 2008 r., I SA/OL 605/07, LEX nr 339767.

<sup>34</sup> Wyrok NSA z dnia 19 kwietnia 2011 r., I FSK 637/10, Legalis nr 361898.

z tych sytuacji dotyczy zarówno niezłożenia wniosku w ogóle (co jest równoznaczne z niewykonaniem obowiązku), jak również jego zgłoszenia, ale dokonania tego w niewłaściwym czasie (co z kolei oznacza nienależyte wykonanie obowiązku)<sup>35</sup>. W obu tych przypadkach oceniony powinien zostać stopień zawinienia danej osoby<sup>36</sup>. Odmienna wykładnia analizowanego przepisu pozbawia bowiem sensu przesłankę uwolnienia się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej przykładowo w odniesieniu do członka zarządu powołanego w skład organu już po upływie ustawowego terminu na wystąpienie z wnioskiem o ogłoszenie upadłości. To z kolei stoi w sprzeczności z zasadą sprawiedliwości podatkowej, jak również narusza podstawowe reguły samej odpowiedzialności, która każdorazowo powinna znajdować podstawy w nagannym zachowaniu i niewypełnieniu przez członka zarządu ciężących na nim obowiązków<sup>37</sup>. Wobec powyższych argumentów należy w sposób negatywny ocenić wydane w późniejszym czasie wyroki sądów administracyjnych, w których potwierdzone zostało, że badanie winy może mieć miejsce jedynie w przypadku, gdy w ogóle nie zgłoszono przedmiotowego wniosku<sup>38</sup>. Wydaje się bowiem, że w tym konkretnym przypadku organy i sądy powinny odstąpić od wykładni językowej przepisu na rzecz pozostałych jej rodzajów, tj. wykładni systemowej i celowościowej. Wykładnia językowa art. 116 § 1 pkt 1 lit. b) O.p. może prowadzić do rażąco niesprawiedliwych rozstrzygnięć, m.in. w przeanalizowanej powyżej sytuacji, gdy dana osoba została powołana w skład zarządu już po upływie właściwego czasu na złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości. Ponadto stoi ona w sprzeczności z celem wprowadzenia instytucji odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych. Należy bowiem pamiętać, że celem tym nie jest samo uzyskanie zaspokojenia przez uprawnionego z tytułu podatku (w szczególności zważywszy na fakt, że majątek osoby fizycznej jest zazwyczaj nieadekwatny do zobowiązań spółki), a raczej swoiste wymuszenie na członkach zarządu realizacji obowiązków nałożonych na nich na mocy przepisów upadłościowych<sup>39</sup>. W konsekwencji kształtującą się obecnie linię orzeczniczą,

---

<sup>35</sup> M. Gromek, B. Sierakowski, *Odpowiedzialność osób trzecich...*, op. cit., s. 78-79.

<sup>36</sup> S. Łajszczak, A. Partyka-Opiela, *Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania podatkowe*, Monitor Prawniczy 2013, nr 14.

<sup>37</sup> M. Gromek, B. Sierakowski, *Odpowiedzialność osób trzecich...*, op. cit., s. 79.

<sup>38</sup> Tak m.in. wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2012 r., II FSK 93/11, Legalis nr 543050, wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2013 r., I FSK 1737/12, Legalis nr 807581.

<sup>39</sup> A. Mariański, A. Karolak, *Odpowiedzialność członków zarządu...*, op. cit., s. 233.

zgodnie z którą przesłanka zawinienia może być badana jedynie w przypadku niezłożenia wniosku o ogłoszenie upadłości należy uznać za nieprawidłową.

W tym miejscu warto również przeanalizować możliwość uwolnienia się członka zarządu od odpowiedzialności w sytuacji, gdy wniosek został co prawda złożony, ale z uwagi na nieuzupełnienie braków formalnych zwrócono go stronie. Jak wskazano już w niniejszej pracy zwrot pisma powoduje, że nie wywołuje ono żadnych skutków prawnych. Wobec tego nie powinno budzić wątpliwości, że członek zarządu nie zostanie pociągnięty do odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, jeśli dowiedzie braku swojej winy w nieprawidłowym zgłoszeniu przedmiotowego wniosku. Jako trafny należy ocenić pogląd, zgodnie z którym w przypadku zwrotu wniosku stronie na skutek uchybienia wymogom formalnym i nieuzupełnienia zaistniałych braków w terminie, ocenie powinno zostać poddane przede wszystkim istnienie realnej możliwości uzupełnienia owych braków<sup>40</sup>. Z kolei zbyt restrykcyjne wydaje się stanowisko, że zwrot wniosku w dniu odwołania wnioskodawcy z zarządu spółki wyklucza możliwość spełnienia jednej z przesłanek negatywnych pociągnięcia członka zarządu do odpowiedzialności, bowiem członek zarządu ma obowiązek zainicjować prawidłowo postępowanie upadłościowe<sup>41</sup>. Jak trafnie wskazują M. Gromek i B. Sierakowski stanowisko takie nie zasługuje na aprobatę, gdyż czyni odpowiedzialność unormowaną w art. 116 O.p. odpowiedzialnością całkowicie obiektywną, w sytuacji gdy w rzeczywistości zasada się ona nie tylko na bezprawności, ale też na pojęciu winy<sup>42</sup>.

Pojęcie winy nie zostało zdefiniowane na gruncie przepisów prawa podatkowego. Posiłkując się jednak ujęciem cywilistycznym, można przyjąć, że obejmuje ono swoim zakresem każdą postać winy, czyli zarówno winę umyślną, jak i nieumyślną<sup>43</sup>. Jednocześnie za ugruntowany można uznać pogląd, wedle którego pod w/w pojęciem należy rozumieć również niedbalstwo, tj. powinność i możliwość przewidzenia skutku w postaci trwałej niewypłacalności spółki. Badając kryterium braku winy jako podstawy wyłączenia odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe, powinno przyjmować się obiektywny miernik staranności, jaka może być

<sup>40</sup> Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2007 r., I FSK 1511/06, Legalis nr 726660.

<sup>41</sup> Wyrok NSA z dnia 23 października 2012 r., I FSK 1854/11, Legalis nr 552841.

<sup>42</sup> M. Gromek, B. Sierakowski, *Odpowiedzialność osób trzecich...*, op. cit., s. 81.

<sup>43</sup> Wyrok NSA z dnia 13 października 2011 r., I FSK 1642/10, LEX nr 1069304.

wymagana od strony, która w należyty sposób dba zarówno o swoje interesy<sup>44</sup>, jak i o interesy udziałowców i wierzycieli spółki, w tym wierzycieli uprawnionych z tytułu podatku<sup>45</sup>. Organy podatkowe i sądy administracyjne przyjmują, że członek zarządu ma obowiązek znać stan finansowy i zasady działania spółki, a także rodzaj i charakter zawieranych przez nią transakcji. W konsekwencji powoływanie się na niewiedzę w zakresie nieprawidłowości występujących w spółce nie stanowi przesłanki wyłączenia odpowiedzialności za zaległości podatkowe<sup>46</sup>.

Co istotne, od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki uwalnia członka zarządu jedynie obiektywny i niezawiniony brak możliwości wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości, nie zaś jego świadome niezgłoszenie<sup>47</sup>. Dla udowodnienia braku winy niezbędne jest więc wykazanie nie tylko samej staranności, ale również dowiedzenie, że uchybienie obowiązkowi wynikającemu z ustawy było od danej osoby faktycznie niezależne. W tym kontekście niewystąpienie w wnioskiem o ogłoszenie upadłości w skutek udzielonej w sposób błędny pomocy prawnej nie wypełnia więc przesłanki braku zawinienia i tym samym nie pozwala na wyłączenie ewentualnej odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki<sup>48</sup>. Dla skutecznego uwolnienia od odpowiedzialności irrelevantne pozostają również pobudki kierujące członkiem zarządu, w tym okoliczność, że nie zgłaszając przedmiotowego wniosku, działał w dobrej wierze bądź był przekonany, że w danym momencie nie zachodzi jeszcze realna potrzeba wnioskowania o ogłoszenie upadłości spółki. Za ugruntowany w orzecznictwie sądownoadministracyjnym należy uznać pogląd, zgodnie z którym nie można pozbawić członka zarządu prawa do podjęcia ryzyka i niewystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości pomimo zaistnienia ustawowych przesłanek takiego działania, jeśli w gdy jego ocenie możliwe jest jeszcze opanowanie sytuacji finansowej spółki, a co za tym idzie spłata całości ciążących na niej zobowiązań. Co istotne, jeżeli członek zarządu zdecyduje się podjąć takie ryzyko, powinien czynić to z pełną świadomością wiążącej się z tym odpowiedzialności. Innymi słowy, osoba zarządzająca spółką musi liczyć się z ewentualnymi konsekwencjami błędnej oceny sytuacji. Jeśli

---

<sup>44</sup> Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2012 r., I FSK 385/11, Legalis nr 448260.

<sup>45</sup> M. Gromek, B. Sierakowski, *Odpowiedzialność osób trzecich...*, op. cit., s. 80.

<sup>46</sup> Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2012 r., I FSK 385/11, LEX nr 1113114.

<sup>47</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 września 2017 r., I SA/Kr 717/17, Legalis nr 1694529.

<sup>48</sup> Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2002 r., III SA 2544/00, Legalis nr 54866.



uregulowanie ciążących na spółce zobowiązań i zaległości okaże się chociażby częściowo niemożliwe, członek zarządu zostanie bowiem pociągnięty do subsydiarnej odpowiedzialności<sup>49</sup> i będzie odpowiadał za ich spłatę. Taka wykładnia przepisów pozostaje spójna z wykładnią prezentowaną przez SN. Przykładowo w wyroku zapadłym 5 lipca 2011 r. przyjęto, że subiektywne przeświadczenie członka zarządu, iż pomimo nieregulowania w terminie zobowiązań, może dojść jeszcze do poprawy kondycji finansowej spółki, a więc przeświadczenie, iż utrata płynności spowodowana jest przejściowymi trudnościami, pozostaje bez znaczenia przy ocenie przesłanki uwolnienia członka zarządu od odpowiedzialności, o ile nie znajduje ono poparcia w obiektywnych okolicznościach potwierdzających, że rzeczywiście osiągalne jest odzyskanie płynności bądź zniwelowanie stopnia zadłużenia spółki<sup>50</sup>.

Jeśli natomiast chodzi o konkretne sytuacje, w których mimo niezgłoszenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości członek zarządu może skutecznie uwolnić się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, to powszechnie uznaje się, że obłożna choroba uniemożliwiająca wystąpienie z przedmiotowym wnioskiem stanowi przykład niezawinionego zaniechania<sup>51</sup>, a tym samym zwalnia z odpowiedzialności podatkowej. Oczywiście nie chodzi tu o jakąkolwiek dolegliwość, a raczej o nagłą chorobę o niespodziewanym przebiegu. Członek zarządu, chcąc wyłączyć ewentualną odpowiedzialność, może również powołać się na swoją nieobecność, a co za tym idzie niemożność uczestniczenia w pracach zarządu (spowodowane na przykład osadzeniem w areszcie), czy też nieznaną rzeczywistego stanu majątkowego spółki (nie dotyczy to jednak niewiedzy, a przykładowo sytuacji, w której członek zarządu został przez osoby trzecie wprowadzony w błąd co do jej finansów)<sup>52</sup>. Co istotne, wskazane okoliczności nie mają uniwersalnego charakteru i w konsekwencji podlegają każdorazowej ocenie, przy czym ocena taka musi być silnie zindywidualizowana. Jej kluczowy element powinno stanowić określenie związku przyczynowo – skutkowego występującego pomiędzy zaistniałymi

---

<sup>49</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 maja 2014 r., I SA/Kr 399/14, LEX nr 1467471, tak także wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 lutego 2014 r., I SA/Kr 30/14, LEX nr 1501903.

<sup>50</sup> Wyrok SN z dnia 5 lipca 2011 r., I UK 422/10, LEX nr 1084705.

<sup>51</sup> Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2012 r., I FSK 385/11, Legalis nr 448260.

<sup>52</sup> Wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2010 r., I FSK 36/10, LEX nr 1101750.

okolicznościami, a rzeczywistą niemożnością realizacji przez daną osobę ustawowego obowiązku wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości<sup>53</sup>.

Bez znaczenia przy orzekaniu o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe pozostaje natomiast wewnętrzny podział obowiązków pomiędzy poszczególne osoby wchodzące w skład zarządu<sup>54</sup>. Skoro bowiem zgodnie z treścią art. 201 k.s.h. zarząd jest organem, który prowadzi sprawy spółki i ją reprezentuje, to należy uznać, że podział obowiązków nie może wyłączać winy danej osoby, nawet jeśli w ramach takiego podziału wyrazi ona zgodę na pozbawienie jej możliwości realnego oddziaływania na sprawy spółki<sup>55</sup>. Zrzekając się wpływu na zarządzanie spółką, członek zarządu bierze bowiem na siebie ryzyko ponoszenia odpowiedzialności za powstałe po jej stronie zaległości podatkowe. Podobnie dzieje się, gdy członek zarządu decyduje się na wykonanie uchwały zgromadzenia wspólników, na mocy której udziałowcy zakazują członkom zarządu złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Przyjmuje on wówczas na siebie wszelkie ryzyka związane z tego rodzaju zaniechaniem, w tym również ryzyko ponoszenia odpowiedzialności subsydiarnej za zaległości podatkowe spółki<sup>56</sup>.

Analizując przesłankę winy w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości, należy także zwrócić uwagę na treść § 1a dodanego do art. 116 O.p. począwszy od 1 stycznia 2016 r. Regulacja ta dotyczy sytuacji, gdy obowiązek wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości powstał i istniał jedynie w czasie, kiedy prowadzona była albo egzekucja przez zarząd przymusowy albo egzekucja przez sprzedaż przedsiębiorstwa na podstawie przepisów Kodeksu postępowania cywilnego. Ustawodawca zdecydował się w tym zakresie na przyjęcie niewzruszalnego domniemania prawnego, zgodnie z którym przyjmuje się wówczas, że członek zarządu nie ponosi winy w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. Warto zauważyć, że konstrukcja domniemania niewzruszalnego (*preasumptio iuris ac de iure*) jest w praktyce niemal w ogóle niestosowana<sup>57</sup>. Niechętnie bowiem wprowadzane są unormowania nawiązujące do teorii dowodów formalnych, które ustanawiają nieelastyczne reguły oceny zebranych w toku postępowania dowodów i pozbawiają organ właściwy w sprawie możliwości ich kwalifikacji zgodnie

<sup>53</sup> M. Gromek, B. Sierakowski, *Odpowiedzialność osób trzecich...*, op. cit., s. 80.

<sup>54</sup> Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2013, I FSK 1291/12, POP 2014, nr 1, poz. 7, s. 54.

<sup>55</sup> Wyrok NSA z dnia 9 marca 2012 r., II FSK 1714/10, CBOSA.

<sup>56</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 marca 2014 r., I SA/Kr 1461/13, LEX nr 1518510.

<sup>57</sup> S. Babiarsz, B. Dauter, R.M. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, LEX.

z własnym uznaniem, tj. w myśl zasady swobodnej oceny dowodów<sup>58</sup>. Domniemanie prawne niewzruszalne nie może zostać obalone dowodem przeciwnym jeśli tylko przesłanka jego stosowania jest prawdziwa. W analizowanym przypadku przesłanką tą jest powstanie i istnienie obowiązku zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości w czasie prowadzenia egzekucji przez zarząd przymusowy w trybie art. 1064<sup>1</sup>-1064<sup>13</sup> k.p.c. bądź w czasie prowadzenia egzekucji przez sprzedaż przedsiębiorstwa stosownie do treści art. 1064<sup>14</sup>-1064<sup>23</sup> k.p.c. Bez znaczenia pozostaje natomiast w takiej sytuacji faktyczna możliwość wystąpienia przez członka zarządu z przedmiotowym wnioskiem.

### WSKAZANIE MIENIA SPÓŁKI, Z KTÓREGO MOŻE BYĆ PROWADZONA EGZEKUCJA

---

Katalog przesłanek negatywnych wykluczających możliwość orzekania o odpowiedzialności członków zarządu zamyka wskazanie mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych w znacznej części (art. 116 § 1 pkt 2 O.p.). W pierwszej kolejności należy przeanalizować wzajemną relację występującą pomiędzy ujawnieniem majątku a uprzednią bezskutecznością egzekucji. Jak podkreśla się w orzecznictwie wskazanie mienia dotyczy okresu po stwierdzeniu bezskuteczności egzekucji. Z treści art. 116 § 1 pkt 2 O.p. wynika bowiem, że chodzi o sytuację, gdy w pierwszej kolejności egzekucja z majątku spółki okazuje się bezskuteczna w całości lub w części, a następnie członek zarządu wskazuje mienie, z którego egzekucja może pozwolić na zaspokojenie znacznej części zaległości podatkowych<sup>59</sup>. Mając na uwadze powyższe i przyjmując jako trafny pogląd, zgodnie z którym, aby wydanie decyzji w przedmiocie odpowiedzialności osoby trzeciej było w ogóle możliwe, konieczne jest przeprowadzenie egzekucji skierowanej do całego majątku spółki, która to egzekucja musi okazać się przynajmniej w części bezskuteczna, pojawia się wątpliwość, w jaki sposób członek zarządu spółki kapitałowej może wykazać po zakończeniu takiej egzekucji, że istnieje jeszcze mienie, z którego podmiot uprawniony z tytułu podatku uzyska zaspokojenie. Analizując wskazane przesłanki łącznie, można wysnuć wniosek, że w pewnym zakresie wzajemnie się one wykluczają. Jeśli bowiem egzekucja

---

<sup>58</sup> A. Gill, *Charakter prawny domniemania doręczenia w kodeksie postępowania administracyjnego*, Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny 72, 2010, z. 4, s. 75.

<sup>59</sup> Wyrok SA w Krakowie z dnia 12 grudnia 2017 r., III AUa 507/16, Legalis nr 1713173.

przeprowadzona w stosunku do całego majątku spółki okazała się bezskuteczna, to po jej zakończeniu nie powinno być już możliwe wskazanie aktywów, które pozwoliłyby na uregulowanie zaległości podatkowych.

Wydaje się, że brak sprzeczności między przesłanką bezskuteczności egzekucji będącą warunkiem wszczęcia postępowania w przedmiocie przeniesienia odpowiedzialności na członka zarządu, a przesłanką ujawnienia majątku umożliwiającego zaspokojenie zaległości podatkowych stanowiącą podstawę wyłączenia odpowiedzialności występuje jedynie wówczas, gdy członek zarządu wskazuje mienie, które należało do spółki już w trakcie postępowania egzekucyjnego lub które powstało albo zostało nabyte dopiero po jego zakończeniu<sup>60</sup>. Jeśli jednak chodzi o pierwszą ze wskazanych sytuacji, to brak sprzeczności okazuje się mieć jedynie pozorny charakter. Oczywiście jest bowiem, że jeżeli członek zarządu ujawnia pewien majątek, który posiadany był przez spółkę już na etapie egzekucji, to organy podatkowe z całą pewnością tej egzekucji do niego nie skierowały. Nie sposób wówczas przyjąć, że doszło do spełnienia przesłanki bezskuteczności. Bezskuteczność może bowiem zostać stwierdzona jedynie wówczas, gdy przymusowa realizacja zobowiązań została przeprowadzona do całego majątku spółki (nie zaś do jego poszczególnych składników) i nie przyniosła rezultatów. W świetle powyższego nie budzi więc wątpliwości, że jeśli na etapie postępowania egzekucyjnego istniał majątek, do którego nie skierowano egzekucji, to ewentualne pociągnięcie członka zarządu do odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki nastąpiło z naruszeniem art. 116 § 1 O.p. (z uwagi na błędne określenie przesłanki bezskuteczności)<sup>61</sup>. Nie ma wówczas w ogóle możliwości badania przesłanki wskazania mienia pozwalającego na zaspokojenie zaległości. Skoro bowiem nie istnieją podstawy do pociągnięcia członka zarządu do odpowiedzialności, to tym bardziej nie można analizować, czy spełniony został warunek uwolnienia go od tej odpowiedzialności. W konsekwencji należy więc uznać, że o rzeczywistym braku sprzeczności między bezskutecznością egzekucji a wskazaniem majątku pozwalającego na uregulowanie zaległości podatkowych można mówić jedynie wtedy, gdy członek zarządu wskazuje mienie, które powstało lub zostało nabyte już po zakończeniu

---

<sup>60</sup> B. Draniewicz, *Glosa do wyroku WSA we Wrocławiu z 19 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 501/08*, Prawo Spółek 2010, nr 6, s. 57.

<sup>61</sup> *Ibidem*.

egzekucji. Co do zasady, spółka może bowiem prowadzić wówczas działalność gospodarczą i podejmować samodzielnie czynności prawne. Co natomiast najistotniejsze, może także nabywać prawa i wierzytelności wynikające ze stosunków prawnych istniejących w czasie prowadzenia egzekucji (przykładowo na skutek zakończenia postępowania w przedmiocie spornej wierzytelności).

Celem uwolnienia się od odpowiedzialności członek zarządu powinien wskazać mienie spółki pozwalające na przeprowadzenie egzekucji, która zaspokoi znaczną część zaległości podatkowych. Z uwagi na fakt, że ustawodawca zdecydował się posłużyć w tym zakresie nieostrym pojęciem „znaczną część”, analiza ostatniej z przesłanek nastrocza pewnych wątpliwości interpretacyjnych. W powszechnym rozumieniu znaczny to „dość duży pod względem liczby, ilości, natężenia; okazały, niemały, spory”<sup>62</sup>. Nie powinno więc budzić wątpliwości, że członek zarządu nie może skutecznie uwolnić się od odpowiedzialności poprzez wskazanie majątku pozwalającego na zaspokojenie wyłącznie małego ułamka istniejących zaległości podatkowych. Jednocześnie nie sposób jednak określić jednoznacznie takiego poziomu zaspokojenia, którego osiągnięcie wypełniałoby automatycznie analizowaną przesłankę. Określenie właściwej proporcji powinno więc odbywać się każdorazowo z uwzględnieniem okoliczności danego przypadku.

Przykładowo, w wyroku z 7 grudnia 2010 r. NSA uznał, że wskazanie mienia, które pozwala na zaspokojenie zaledwie 20% zaległości podatkowych spółki nie stanowi przesłanki uwolnienia członka zarządu od ewentualnej odpowiedzialności. Sąd słusznie podniósł, że uznanie stanowiska zajętego w tym zakresie przez stronę skarżącą za prawidłowe mogłoby znacznie utrudnić uzyskanie przez Skarb Państwa zaspokojenia w pozostałej części stanowiącej aż 80% wszystkich zaległości. Taki odsetek z całą pewnością nie może natomiast zostać uznany za nieznaczny. Wyłączenie odpowiedzialności prowadziłoby w takiej sytuacji do nieuzasadnionego uprzywilejowania członka zarządu wobec podmiotu uprawnionego z tytułu podatku, co z kolei wydaje się sprzeczne z intencją ustawodawcy. NSA wskazał również, że z uwagi na zasady wykładni językowej nie można traktować w sposób odrębny poszczególnych zaległości podatkowych i oceniać każdorazowo, czy mogą zostać one zaspokojone ze wskazanego majątku. Przeczy temu bowiem treść art. 116 § 1 pkt 2 O.p., zgodnie

<sup>62</sup> S. Dubisz, *Uniwersalny słownik języka polskiego*, Warszawa 2003, s. 1046.

z którym dla uwolnienia od odpowiedzialności konieczne jest wskazanie mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych (nie zaś pojedynczej zaległości) w znacznej części. Przyjęcie odmiennego toku rozumowania prowadziłyby do irracjonalnych wniosków. Przykładowo wskazanie majątku o wartości 50.000 zł pozwalałoby członkowi zarządu uwolnić się od odpowiedzialności za każdą z zaległości podatkowych w kwocie 10.000 zł, także w sytuacji, gdy spółka miałaby takich zaległości kilka, kilkanaście czy nawet kilkadziesiąt. Dochodziłoby wówczas do sztucznego pomnażania mienia, co z kolei wyłączałoby odpowiedzialność danej osoby pomimo faktycznej niemożności uzyskania zaspokojenia przez podmiot uprawniony z tytułu podatku<sup>63</sup>.

Dokonując wykładni analizowanego pojęcia, warto również przytoczyć pogląd G. Dźwigały, zgodnie z którym za znaczną część w rozumieniu art. 116 § 1 pkt 2 O.p. należy uznać minimum połowę wartości dochodzonej należności (przy czym nie chodzi tu wyłącznie o same zaległości, ale także o kwotę odsetek i ewentualnych kosztów egzekucyjnych). Jednocześnie nie wyklucza to możliwości zakwalifikowania jako znacznej części również mniejszych wartości, w szczególności gdy są to istotne kwoty. Przykładowo, zdaniem G. Dźwigały, jeśli należności Skarbu Państwa są należnościami o dużej, kilkumilionowej wartości, za znaczną ich część należy uznać również sumy kilkuset tysięcy<sup>64</sup>. Przytoczone stanowisko, chociaż dość kontrowersyjne, powinno zostać ocenione jako prawidłowe. Wydaje się bowiem, że z punktu widzenia podmiotu uprawnionego z tytułu podatku, sytuacją bardziej pożądaną jest uzyskanie pewności co do chociażby częściowego zaspokojenia kilkumilionowej należności, w szczególności zważywszy na fakt, że majątek osoby fizycznej jest zazwyczaj nieadekwatny do skali zobowiązań spółki, co sprawia, że szanse na uregulowanie zaległości podatkowych maleją, jeśli nie dojdzie do zaspokojenia Skarbu Państwa w toku postępowania egzekucyjnego prowadzonego wobec samego podatnika.

Jednocześnie należy mieć na uwadze, że ustawodawca nie wskazuje w treści art. 116 § 1 pkt 2 O.p., że uwolnienie członka zarządu spółki kapitałowej od odpowiedzialności powinno następować w takiej proporcji, w jakiej możliwe było

---

<sup>63</sup> Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2010 r., I FSK 3/10, Legalis nr 357934.

<sup>64</sup> G. Dźwigała, *Odpowiedzialność członka zarządu za błędy w wypełnianiu obowiązków podatkowych*, Prawo i podatki 2006, nr 3, s. 11.

zaspokojenie zaległości podatkowych ze wskazanego przezeń mienia. Wniosek taki nie może zostać wyprowadzony przede wszystkim z uwagi na uszczegółowienie, jakim posłużył się ustawodawca, konstruując przesłanki negatywne odpowiedzialności. Wydaje się, że gdyby rzeczywistym jego celem było ustanowienie wzajemnego proporcjonalnego sprzężenia między osiągniętym stopniem zaspokojenia, a zakresem odpowiedzialności członka zarządu, zrezygnowałby on z odwołania się do „zaspokojenia zaległości w znacznej części” i wskazał wprost na istnienie takiego powiązania. To z kolei oznaczałoby, że jeśli członek zarządu wskaże w toku postępowania mienie, które pozwoli na zaspokojenie istniejących zaległości podatkowych chociażby w niewielkim stopniu, zostanie w takiej samej proporcji zwolniony od odpowiedzialności. Wydaje się, że taka konstrukcja byłaby bardziej racjonalna i celowa. Zmuszałaby bowiem członka zarządu do poszukiwań i wskazania majątku spółki nawet wówczas, gdy byłby on pewny, że w danym momencie nie istnieje już mienie, z którego egzekucja mogłaby doprowadzić do zaspokojenia znacznej części zaległości podatkowych<sup>65</sup>. Ujawnienie jakiegokolwiek majątku spółki przekładałoby się bowiem bezpośrednio na zakres jego odpowiedzialności i pozwalało na jej proporcjonalne ograniczenie.

W tym miejscu należy również zauważyć, że podobna do postulowanej powyżej zależność występuje obecnie w odniesieniu do przesłanki pozytywnej odpowiedzialności w postaci bezskuteczności egzekucji. Zgodnie z treścią art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej członek zarządu może bowiem zostać pociągnięty do odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, jeśli egzekucja z jej majątku okazała się bezskuteczna w całości lub w części. Oznacza to, że zakres odpowiedzialności członka zarządu jest ograniczony wyłącznie do tych zaległości, których nie zaspokojono w toku postępowania egzekucyjnego.

Chociaż ustawodawca nie zdecydował się na uzależnienie zakresu zwolnienia członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe od stopnia zaspokojenia uzyskanego ze wskazanego przezeń majątku spółki, to jednak w świetle powyższych rozważań wydaje się, że możliwy do obrony jest pogląd, zgodnie z którym należy *de lege lata* przyjmować, że członek zarządu zostaje zwolniony z odpowiedzialności w takiej części, w jakiej wskazał mienie pozwalające na zaspokojenie podmiotu uprawnionego z tytułu podatku. Takie rozwiązanie jest korzystne zarówno z punktu widzenia osoby

---

<sup>65</sup> B. Draniewicz, *Glosa do wyroku WSA...*, op. cit., s. 58-59.

trzeciej, która może w ten sposób wpływać na zakres ponoszonej przez siebie odpowiedzialności, jak i z perspektywy podmiotu uprawnionego z tytułu podatku, który zyskuje większe perspektywy na odzyskanie przysługujących mu należności. Co więcej, można w nim również dostrzec element nagrody dla członka zarządu za ujawnienie mienia spółki, które może pozwolić na zaspokojenie jej zaległości<sup>66</sup>.

Wskazywane mienie musi faktycznie istnieć w momencie prowadzenia postępowania dotyczącego przeniesienia odpowiedzialności na osobę trzecią, być łatwe do zidentyfikowania i zbycia, nadawać się do egzekucji, która rokuje pozytywnie na osiągnięcie znacznych kwot w odniesieniu do wysokości zaległości podatkowych obciążających spółkę, a także przedstawiać pewną realną wartość finansową. Jest to bowiem niezbędne przy ocenie, czy ewentualna egzekucja będzie skuteczna i doprowadzi do zaspokojenia roszczeń Skarbu Państwa w znacznej części<sup>67</sup>. Aby uwolnić się od odpowiedzialności, członek zarządu powinien wskazać konkretne składniki bądź prawa majątkowe, określając przy tym ich usytuowanie, wartość, stan prawny<sup>68</sup>. Przykładowo, jeśli członek zarządu wskazuje wierzytelności przysługujące spółce, muszą być one stwierdzone i pewne, tj. znajdować potwierdzenie w orzeczeniu sądu, zawartej ugodzie sądowej czy czynności uznania długu przez dłużnika. Tylko tak ustalone roszczenia mogą bowiem stanowić przedmiot skutecznej egzekucji. *A contrario* nie wystarczy więc wykazanie istnienia jakichkolwiek wierzytelności przysługujących spółce. Konieczne jest również dowiedzenie, że są one wymagalne. Samo twierdzenie, że spółka posiada wierzytelności nieoparte jednoznacznymi dowodami, które potwierdzałyby ich faktyczne istnienie nie umożliwia bowiem wszczęcia postępowania egzekucyjnego w stosunku do wskazanego majątku<sup>69</sup>. Na skuteczne uwolnienie się członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe nie pozwoli natomiast z całą pewnością wskazanie wierzytelności spornych, czy tym bardziej przedawnionych.

Jak już podniesiono, wskazywane mienie musi być mieniem aktualnie istniejącym. Przesłanki wymienionej w art. 116 § 1 pkt 2 O.p. nie wyczerpuje więc wskazanie składników majątku istniejących wcześniej, tj. np. w trakcie zakończonego postępowania egzekucyjnego. Na słuszność takiego wniosku wskazuje jednoznacznie

---

<sup>66</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z 19 lutego 2009 r., I SA/Wr 501/08, Legalis nr 166524.

<sup>67</sup> Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2015 r., I FSK 366/14, Legalis nr 1310985.

<sup>68</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 14 czerwca 2017 r., I SA/Bk 1186/16, Legalis nr 1631436.

<sup>69</sup> M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa: 366 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, s. 314.



brzmienie analizowanego przepisu, zgodnie z którym członek zarządu powinien wskazać (a więc w toku postępowania mającego za przedmiot wydanie decyzji o jego odpowiedzialności) mienie spółki, egzekucja z którego umożliwi (a więc w danym momencie, nie zaś w przeszłości) zaspokojenie zaległości podatkowych. Nie powinno więc budzić wątpliwości, że przedmiotowa przesłanka dotyczy wyłącznie ujawnienia istniejącego aktualnie majątku spółki, który może być przedmiotem egzekucji przeprowadzanej w przyszłości<sup>70</sup>.

## PODSUMOWANIE

---

Przesłanki uwolnienia się członków zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółek kapitałowych, określane często błędnie mianem egzoneracyjnych czy też ekskulpacyjnych, nastroczają zarówno podatnikom, jak i organom podatkowym i sądom administracyjnym licznych wątpliwości interpretacyjnych. Wobec nieścistości, wydaje się, że wymagają one doprecyzowania.

W pierwszej kolejności należy rozważyć zmiany redakcyjne w zakresie art. 116 § 1 pkt 1 lit. a) O.p. Przepis ten rodzi obecnie pewne kontrowersje z uwagi na fakt, że ustawodawca, konstruując przesłankę w postaci zgłoszenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości, nie zdecydował się na bezpośrednie odesłanie do przepisów ustawy prawo upadłościowe. W konsekwencji nie jest oczywiste, czy wykładnia pojęcia „właściwy czas”, którym posługuje się ustawodawca powinna odbywać się z uwzględnieniem terminów w niej wskazanych czy też pozostawać od owych terminów niezależna.

Warto również zastanowić się nad modyfikacją przesłanki wskazania mienia, z którego może być prowadzona skuteczna egzekucja poprzez ustanowienie proporcjonalnego sprzężenia między osiągniętym w rzeczywistości stopniem zaspokojenia, a zakresem odpowiedzialności ponoszonej przez członka zarządu. Ustawodawca powinien zrezygnować w tym zakresie z odwołania się do nieostrego pojęcia „zaspokojenia zaległości w znacznej części” i wskazać wprost, że uwolnienie członka zarządu spółki kapitałowej od odpowiedzialności następuje w takiej proporcji, w jakiej możliwe jest zaspokojenie zaległości podatkowych. Wydaje się, że taka

---

<sup>70</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 marca 2017 r., I SA/Po 1114/16, Legalis nr 1601180.

konstrukcja byłaby bardziej racjonalna i celowa. Eliminowałaby bowiem wątpliwości interpretacyjne pojawiające się na etapie wykładni, a dodatkowo zmuszałaby członka zarządu do poszukiwań i wskazania majątku spółki nawet wówczas, gdy byłby on pewny, że w danym momencie nie istnieje już mienie, które pozwoli na zaspokojenie znacznej części niespłaconych uprzednio zaległości podatkowych.

Pomimo powyższych uwag krytycznych, rozwiązania konstrukcyjne przyjęte przez ustawodawcę podatkowego w zakresie przesłanek pozwalających członkom zarządu uwolnić się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej, nie powinny być jednak oceniane w sposób jednostronnie negatywny. Na aprobatę zasługuje fakt, że instytucja odpowiedzialności członków zarządu odwołuje się przede wszystkim do kryteriów obiektywnych, nie zaś subiektywnych. Ustawodawca nie nawiązuje raczej do pojęć takich jak świadomość, cel, dobra czy zła wiara charakterystycznych dla prawa cywilnego. Jedyny wyjątek od tej zasady stanowi przesłanka braku winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. Taka konstrukcja przesłanek negatywnych odpowiedzialności powinna zostać oceniona pozytywnie. Rezygnacja z kryteriów obiektywnych sprawia bowiem, że regulacje publicznoprawne są prostsze w zastosowaniu i bardziej efektywne niż instrumenty o charakterze cywilnoprawnym. W konsekwencji należy więc odrzucić postulat wprowadzenia do przepisów Ordynacji podatkowej regulacji, które pozwalałyby członkowi zarządu na uwolnienie się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej w sytuacji, gdy mimo niezgłoszenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości podmiot uprawniony z tytułu podatku nie poniósł szkody. Nie można argumentować, że taka nowelizacja byłaby uzasadniona potrzebą ujednoczenia zasad odpowiedzialności za zaległości podatkowe obowiązujących na gruncie Ordynacji podatkowej i zasad odpowiedzialności za zobowiązania prywatnoprawne uregulowanych w przepisach kodeksu spółek handlowych. Odpowiedzialność podatkowa znajduje bowiem swoje podstawy w istnieniu zaległości podatkowej, a stan ten nie powinien być przyrównywany do szkody w rozumieniu cywilnoprawnym. Zaległość podatkowa ma obiektywny charakter. Istnieje bądź nie istnieje. W przeciwieństwie do szkody nie może być więc przedmiotem oceny i szacunku, co ostatecznie potwierdza, że konstrukcja przesłanek pozwalających na uwolnienie od odpowiedzialności powinna w tym zakresie zostać oceniona pozytywnie, a postulaty

PRZESŁANKI UWOLNIENIA SIĘ CZŁONKÓW ZARZĄDU OD  
ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA ZALEGŁOŚCI PODATKOWE SPÓŁEK  
KAPITAŁOWYCH

wprowadzenia kryteriów subiektywnych charakterystycznych dla prawa cywilnego odrzucone.

## SUMMARY

### **Premises for discharge of liability for capital companies' tax arrears by members of the management board**

The tax liability of members of the management board applies in the situation where the company does not settle its tax liability in due time and where the execution against the company's assets proves to be fully or partially ineffective. On the one hand, this legal structure protects the fiscal interest of the State Treasury, and on the other it encroaches on the constitutional protection of the right of property. Against this background, premises for discharge of tax liability deserve special attention. Significantly, these premises are largely related to discharge of duties of the management board arising from bankruptcy and restructuring rules. Pursuant to article 116 par. 1 point 1 letter a) and b) of the Tax Ordinance 1997 a member of the management board may extricate himself from the tax liability by showing that a bankruptcy petition was filed in due time or that at that time a ruling on opening of restructuring proceedings or on the approval of an arrangement in the proceedings in the matter of approving the arrangement was issued or that the failure to file a bankruptcy petition was not through his fault. Due to the fact that the above mentioned premises should not be evaluated only on the basis of the provisions of the Tax Ordinance, a number of regulations of bankruptcy law and restructuring law were also taken into account in the analysis process. In addition, the rich case-law in this area was mentioned. Finally, the premise of disclosure of company's assets, the execution against which would enable the satisfaction of the company's tax arrears to a significant extent (article 116 par. 1 point 2 of Tax Ordinance 1997) was presented. The analysis of premises for discharge of tax liability carried out in this particular way enabled the author to try to construct the postulates of their amendment and clarification, and also allowed for a subjective assessment of the currently applicable regulations.

**Key words:** third party tax liability, member of the management board, capital company, tax arrear.

**Słowa kluczowe:** odpowiedzialność podatkowa osób trzecich, członek zarządu, spółka kapitałowa, zaległość podatkowa.