

Uczelnia Łazarskiego w Warszawie

PIOTR SZADY
ORCID: 0000-0001-8550-7414
piotr.szady@gmail.com

Odpowiedzialność członka zarządu jako osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością

The Liability of a Board Member as a Third Party for the Tax Arrears of a Limited Liability Company

WPROWADZENIE

Celem artykułu jest przedstawienie instytucji odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej. Scharakteryzowano zarówno tę instytucję, jak i poszczególne przesłanki, których wykazanie przez organ podatkowy stanowi warunek orzeczenia o odpowiedzialności za zaległości spółki, a także przesłanki, których wykazanie przez członka zarządu pozwala na jego uwolnienie się w tym zakresie. W ramach każdego z omawianych warunków przedstawiono poglądy doktryny oraz orzecznictwo sądów administracyjnych i Sądu Najwyższego. Wskazano na prawidłowy, poparty orzecznictwem sposób interpretacji poszczególnych, regulujących omawianą instytucję prawa przepisów, jak również na akty prawne i poszczególne przepisy mające zastosowanie na gruncie omawianej instytucji.

TEZY

1. Przez pojęcie bezskuteczności egzekucji prowadzonej do majątku spółki w świetle art. 116 § 1 o.p.¹ należy rozumieć, że egzekucja została skier-

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2023, poz. 2383, ze zm.).

rowana do całego majątku spółki. O bezskuteczności egzekucji nie musi przesądzać umorzenie postępowania egzekucyjnego na skutek wydania w tym przedmiocie postanowienia. Za bezskutecznością egzekucji mogą przemawiać inne niż formalne zakończenie egzekucji działania organu egzekucyjnego, o ile nie pozostawia wątpliwości, że egzekwowana wierzytelność nie może być zaspokojona z jakiegokolwiek części majątku podmiotu egzekwowanego.

2. Czas właściwy, o którym mowa w art. 116 § 1 pkt 1 o.p., należy interpretować przez pryzmat art. 21 w zw. z art. 10 i art. 11 ustawy Prawo upadłościowe². W konsekwencji czas właściwy na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości wynosi 30 dni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości. Podstawą odłożenia upadłości jest stan niewypłacalności spółki, który oznacza utratę jej zdolności do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, o czym należy domniemywać, jeżeli opóźnienie w wykonaniu zobowiązań pieniężnych przekracza 3 miesiące, a także stan, gdy zobowiązania pieniężne spółki przekraczają wartość jej majątku, a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający 24 miesiące. Uznanie dłużnika za niewypłacalnego powinno mieć charakter trwały i dotyczyć przeważającej części zobowiązań.
3. Pełnienie obowiązków przez członka zarządu spółki nie może być utożsamiane wyłącznie z formalnym pełnieniem funkcji oraz z wpisem do Krajowego Rejestru Sądowego. Faktyczne wykonywanie obowiązków w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, nawet po formalnej rezygnacji z funkcji członka zarządu w tej spółce, nie wpływa na fakt jego odpowiedzialności za zaległości spółki na gruncie art. 116 o.p. Odpowiedzialność członka zarządu dotyczy więc okresu, w którym pełnił on obowiązki w sensie zarówno formalnym, jak i faktycznym, tj. pomimo wygaśnięcia mandatu członka zarządu.

CHARAKTERYSTYKA I WARUNKI POSTĘPOWANIA

Instytucja orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej, tj. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji, została uregulowana w art. 116 o.p. Instytucja odpowiedzialności członka

² Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (t.j. Dz.U. 2024, poz. 794, ze zm.).

zarządu za zaległości podatkowe spółki jest zbliżona w swojej konstrukcji do tej uregulowanej w art. 299 k.s.h.³. Charakteryzuje się jednak szeregiem odrębności.

W przedmiocie odpowiedzialności osoby trzeciej (członka zarządu) za zaległości podatkowe spółki organ podatkowy orzeka w drodze decyzji (art. 108 § 1 o.p.). Celem wszczętego postępowania podatkowego jest ustalenie, czy w okolicznościach rozpoznawanej sprawy zachodzą przedmiotowe i podmiotowe przesłanki pozwalające na orzeczenie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki.

Należy przy tym podkreślić, że – jak wynika z art. 108 § 2 o.p. – postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie może zostać wszczęte przed upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania (tj. 14 dni od dnia doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego) oraz przed dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej. Postępowanie to zgodnie z art. 108 § 2 pkt 3 o.p. nie może też zostać wszczęte przed dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego w przypadku, o którym mowa w § 3. Jak wyjaśnia A. Mariański, warunek ten wynika z okoliczności wystawienia tytułów wykonawczych na podstawie deklaracji, na zasadach przewidzianych w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁴. W takim przypadku nie jest wymagane wydanie decyzji, o której mowa w art. 108 § 2 pkt 2 o.p. Skutkiem tego nie można wszcząć postępowania w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej do dnia wszczęcia postępowania egzekucyjnego.

Przedmiotem postępowania zmierzającego do orzeczenia odpowiedzialności osoby trzeciej na gruncie art. 116 o.p. jest ustalenie zakresu odpowiedzialności osoby trzeciej. W postępowaniu tym organ podatkowy nie rozstrzyga o istnieniu i wysokości zobowiązania podatkowego. Podstawą orzeczenia są wcześniejsze ustalenia dotyczące zobowiązań podatnika⁵. Podobnie wskazuje w wyroku z dnia 16 listopada 2011 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie: „Przedmiotem postępowania w sprawie odpowiedzialności osób trzecich są wyłącznie kwestie związane z ustaleniem i istnieniem podmiotu, na który przenosi się odpowiedzialność, zakresem należności objętych odpowiedzialnością, a także określeniem terminu płatności należności. W postępowaniu tym nie rozstrzyga się już kwestii związanych z ustaleniem istnienia obowiązku podatkowego oraz wysokością zobowiązania podatkowego”⁶.

³ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. 2024, poz. 18, ze zm.).

⁴ A. Mariański, *Komentarz do art. 108*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2023.

⁵ K. Knapik, *Odpowiedzialność osób trzecich za długi podatnika – konsekwencje praktyczne*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 10, s. 34.

⁶ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 16 listopada 2011 r., I SA/Lu 291/11, LEX nr 1150259.

KONSTITUTYWNY CHARAKTER DECYZJI ORZEKAJĄCEJ O ODPOWIEDZIALNOŚCI

W orzecznictwie i doktrynie zostało ugruntowane, że decyzja orzekająca o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki posiada charakter konstytutywny. Konstytutywność decyzji oznacza, że od dnia jej doręczenia w stosunku do osoby trzeciej nią objętej powstaje obowiązek zapłaty zobowiązania, za które odpowiada ona solidarnie⁷. Innymi słowy, wydana decyzja jest źródłem powstania po stronie osoby trzeciej odpowiedzialności za cudzy dług. Solidarny charakter odpowiedzialności polega na tym, że po wydaniu decyzji orzekającej o odpowiedzialności organ podatkowy zgodnie z art. 366 § 1 k.c.⁸ posiada swobodę wyboru dłużnika, od którego będzie się domagał zaspokojenia wierzytelności. Jak wskazuje Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 20 sierpnia 2014 r., „skutkiem konstytutywnego charakteru decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości składkowe jest to, że od chwili wydania decyzji kilku dłużników może być zobowiązanych w ten sposób, iż wierzyciel może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregośkolwiek z dłużników zwalnia pozostałych (solidarność dłużników); do zupełnego zaspokojenia wierzyciela wszyscy dłużnicy solidarni pozostają zobowiązani”⁹.

W konsekwencji zatem wierzyciel na skutek wydanej decyzji będzie mógł dokonać wyboru dłużnika, od którego będzie się domagał zaspokojenia swoich wierzytelności. Będzie to możliwe dopiero po powstaniu solidarnego zobowiązania dłużników. Niezbędne zatem jest wydanie decyzji o odpowiedzialności w stosunku do wszystkich członków zarządu, co do których zaistniały przesłanki orzeczenia o odpowiedzialności, a nie tylko do niektórych z nich. Należy podkreślić, że nie jest konieczne wydanie jednej wspólnej decyzji w stosunku do wszystkich członków zarządu spółki, w której zostanie stwierdzona ich odpowiedzialność solidarna. Zgodnie bowiem z art. 369 k.c. w zw. art. 116 § 1 o.p. solidarność odpowiedzialności członków zarządu wynika z przepisów ustawy.

AKCESORYJNY CHARAKTER ODPOWIEDZIALNOŚCI

Akcesoryjność odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podmiotu głównego polega na tym, że odpowiedzialność ta nie posiada charakteru samoistnego. Inaczej rzecz ujmując, warunkiem orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu jako osoby trzeciej jest istnienie zobowiązania podatkowego

⁷ A. Mariański, *Komentarz do art. 108...*

⁸ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. 2024, poz. 1061, ze zm.).

⁹ Wyrok SN z dnia 20 sierpnia 2014 r., I UK 205/13, LEX nr 1519906.

ciążącego na podmiocie głównym. Odpowiedzialność osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki nie może istnieć w oderwaniu od długu podmiotu głównego. W sytuacji zatem, gdy zobowiązanie takie wygasło, postępowanie w zakresie orzeczenia o odpowiedzialności nie może się toczyć. Pogląd ten został ugruntowany w judykaturze. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 5 stycznia 2018 r.¹⁰ stwierdził, że w przypadku wygaśnięcia zobowiązania podatkowego na etapie postępowania odwoławczego od decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej decyzja orzekająca o odpowiedzialności powinna zostać uchylona, a postępowanie umorzone w zakresie dotyczącym zaległości przedawnionych.

WARUNKI ORZECZENIA O ODPOWIEDZIALNOŚCI

Przechodząc do omówienia warunków odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, należy wskazać, że w świetle art. 116 § 1 o.p. za zaległości podatkowe spółki kapitałowej 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 wykazał istnienia po jego stronie przesłanek egzoneracyjnych (uwalniających od odpowiedzialności). Przesłanki egzoneracyjne zgodnie z powołanym przepisem stanowią: zgłoszenie we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne¹¹ albo zatwierdzenie układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, albo wykazanie, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez winy członka zarządu, w stosunku do którego toczy się postępowanie. Członek zarządu uwolni się od odpowiedzialności także na skutek wskazania mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. Natomiast w świetle art. 116 § 2 o.p. odpowiedzialność członka zarządu obejmuje tylko te zaległości podatkowe spółki, w której pełnił on funkcję, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez niego obowiązków członka zarządu.

Należy się zgodzić z D. Gibasiewiczem, że instytucja orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu, o której mowa w art. 116 o.p., ma charakter wyjątkowy¹². Uzasadnienie jej zastosowania zachodzi tylko wówczas, gdy występują wymienione w tym przepisie pozytywne przesłanki i brakuje którejkolwiek

¹⁰ I FSK 689/16, LEX nr 2442895.

¹¹ T.j. Dz.U. 2024, poz. 1428, ze zm.

¹² D. Gibasiewicz, *Odpowiedzialność członka zarządu spółki kapitałowej za jej zaległości podatkowe w kontekście zasady zaufania do organów podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4, s. 164.

z okoliczności wyłączających tę odpowiedzialność. Dlatego też niezbędne przy jej zastosowaniu jest niezbite ustalenie przesłanek warunkujących orzeczenie o odpowiedzialności członka zarządu jako osoby trzeciej za zaległości spółki. Przy czym należy przyjąć, że o ile organ podatkowy zobowiązany jest do wykazania przesłanek pozytywnych odpowiedzialności, o tyle nie jest zobligowany do poszukiwania dowodów na wykazanie przesłanek uwalniających członka zarządu.

1. Pełnienie obowiązków członka zarządu w okresie upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego

W toku postępowania podatkowego w zakresie orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu fundamentalne jest ustalenie, czy członek zarządu, w stosunku do którego to postępowanie zostało wszczęte, pełnił obowiązki w okresie upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego, którego postępowanie dotyczy. Wyjaśnienia wymaga pojęcie pełnienia obowiązków przez członka zarządu, o którym mowa w omawianym przepisie. Należy się w tym miejscu zgodzić z poglądem wyrażonym przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 10 sierpnia 2016 r.¹³, z którego wynika, że przy ustalaniu przesłanki „pełnienia obowiązków” nie jest istotny rodzaj stosunku prawnego łączącego członka zarządu ze spółką. Jak zauważył Sąd, ustawodawca na gruncie art. 116 § 2 o.p. nie różnicuje odpowiedzialności członków zarządu, którzy w rzeczywistości zajmują się sprawami spółki oraz tych, którzy zajmują postawę bierną. Należy też przyjąć, że samo pojęcie pełnienia obowiązków oznacza legitymację do tego, aby realizować czynności wynikające z pełnionej funkcji członka zarządu.

W świetle powyższego bezskuteczne będzie powoływanie się członka zarządu w toku postępowania podatkowego na fakt, że tylko niektórzy z członków zarządu brali udział w czynnym prowadzeniu spraw spółki. Taka okoliczność nie stanowi bowiem przesłanki uwalniającej ani nie wpływa na zakres odpowiedzialności członka zarządu, który w okresie pełnienia obowiązków wykazywał postawę bierną. Ponadto w judykaturze ugruntowany został pogląd, zgodnie z którym pojęcie pełnienia obowiązków członka zarządu należy odnosić do faktycznego prowadzenia spraw spółki, a co za tym idzie nie może być ono rozumiane jako pełnienie obowiązków wyłącznie w sensie formalnym.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na moment formalnego objęcia oraz zaprzestania pełnienia funkcji członka zarządu w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością w świetle obowiązujących przepisów prawa. Na podstawie art. 201 § 4 k.s.h. członek zarządu jest powoływany i odwoływany uchwałą wspólników, chyba że umowa spółki stanowi inaczej. Kolejne przepisy tej ustawy (art. 202 § 1–3 k.s.h.) regulują zasadę kadencyjności pełnienia funkcji członka zarządu.

¹³ I SA/Sz 316/16, LEX nr 2098093.

W § 4 art. 202 k.s.h. ustawodawca wskazał, że mandat członka zarządu wygasa również wskutek śmierci, rezygnacji albo odwołania ze składu zarządu. W art. 203 k.s.h. przewidział, że członek zarządu może być w każdym czasie odwołany uchwałą wspólników. Powyższe okoliczności, wpływające na uznanie faktu objęcia i zakończenia pełnienia przez członka zarządu spółki jego obowiązków z tą funkcją związanych, powinny podlegać w postępowaniu podatkowym gruntownej analizie organu podatkowego.

Należy też pamiętać, że zgodnie z art. 22 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym¹⁴ wniosek o wpis do Rejestru powinien być złożony nie później niż w terminie 7 dni od dnia zdarzenia uzasadniającego dokonanie wpisu, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej. Jak słusznie zauważa T. Szczurowski, powołany w tym przepisie termin ma charakter instrukcyjny, co oznacza, że wniosek złożony po jego upływie będzie rozpoznany i nie będzie oddalony¹⁵. Należy mieć przy tym w polu uwagi, że w świetle art. 17 ust. 1 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym domniemywa się, iż dane wpisane do Rejestru są prawdziwe. Domniemanie prawdziwości wpisu wskazane w powołanym przepisie jest jednak wzruszalne. Z kolei ciężar dowodu wykazania faktu, że dane wpisane do Rejestru nie są prawdziwe, spoczywa na osobach, które z okoliczności tej wywodzą skutki prawne¹⁶.

Mając w polu widzenia powołane wyżej przepisy oraz dzieląc pogląd dominującej linii orzeczniczej, należy wskazać, że pełnienie obowiązków członka zarządu nie może być utożsamiane wyłącznie z formalnym pełnieniem funkcji oraz z wpisem do Krajowego Rejestru Sądowego. W konsekwencji, gdy osoba, której mandat do pełnienia funkcji członka zarządu wygasł na podstawie art. 202 § 1 k.s.h., w dalszym ciągu prowadzi sprawy spółki, to nie może się skutecznie powoływać na okoliczność wygaśnięcia mandatu. Pogląd taki znajduje odzwierciedlenie w wyroku wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 czerwca 2016 r.¹⁷. Podobnie wskazuje Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 26 stycznia 2016 r., wyjaśniając, że brak w załączonym do akt odpisie z Krajowego Rejestru Sądowego wpisu skarżącego jako członka zarządu spółki nie może być dowodem na to, iż nie był on członkiem zarządu spółki w interesującym okresie¹⁸. Konsekwencją tej linii orzeczniczej jest pogląd, zgodnie z którym „faktyczne wykonywanie obowiązków członka zarządu w spółce z o.o., nawet po formalnej rezygnacji z funkcji członka

¹⁴ T.j. Dz.U. 2024, poz. 979, ze zm.

¹⁵ T. Szczurowski, *Komentarz do art. 22, [w:] Ustawa o Krajowym Rejestrze Sądowym. Komentarz*, red. K. Osajda, Warszawa 2023.

¹⁶ A. Michnik, *Komentarz do art. 17, [w:] Krajowy Rejestr Sądowy. Komentarz*, LEX/el. 2013.

¹⁷ I FSK 1896/14, LEX nr 2106330.

¹⁸ II FSK 2981/13, LEX nr 2033546.

zarządu w tejże spółce, powoduje odpowiedzialność podatkową tego podmiotu przewidzianą w art. 116 o.p.”¹⁹. W efekcie podkreślenia wymaga, że solidarna odpowiedzialność członka zarządu nie tyle znajduje oparcie w formalnym piastowaniu stanowiska, co polega na ponoszeniu konsekwencji podejmowanych działań lub zaniechań. W związku z tym nawet po rezygnacji z funkcji członka zarządu w spółce w sensie formalnym, przy jednoczesnym faktycznym pełnieniu tej funkcji, aktualna pozostaje przesłanka orzeczenia o odpowiedzialności za zaległości podatkowe podmiotu przewidziana w art. 116 § 2 o.p., co podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 24 listopada 2023 r.²⁰

W tym miejscu należy podkreślić, że członek zarządu uwolni się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki na skutek jego odwołania czy rezygnacji z funkcji. Nie ma przy tym znaczenia, czy to odwołanie lub rezygnacja zostały ujawnione we właściwym rejestrze²¹.

Jak wskazuje Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 21 stycznia 2010 r.²², „oświadczenie woli o rezygnacji z funkcji członka zarządu jest jednostronną czynnością prawną, która wywołuje skutek w niej wyrażony (art. 56 k.c.) i prowadzi do wygaśnięcia z mocy prawa korporacyjnego stosunku członkostwa w zarządzaniu spółki z chwilą zakomunikowania woli rezygnacji (art. 61 § zd. 1 k.c.) właściwemu organowi spółki lub jej reprezentantowi (w rozpoznawanej sprawie drugiemu z członków pełniących funkcję prezesa zarządu) w sposób umożliwiający zapoznanie się z treścią złożonej rezygnacji, która nie wymaga ich akceptacji”.

Zgodnie z zaprezentowaną wyżej ugruntowaną linią orzecniczą należy przychylić się do poglądu, że odpowiedzialność członka zarządu obejmuje zaległości podatkowe podmiotu powstałe w okresie, w którym pełnił on obowiązki. Dotyczy zatem okresu, w którym pełnił on obowiązki w sensie zarówno formalnym, jak i faktycznym, pomimo wygaśnięcia mandatu członka zarządu. Okoliczność ta powinna podlegać gruntownemu ustaleniu w toku prowadzonego przez organ postępowania. Członek zarządu z kolei uwolni się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, wykazując, że pełnił funkcję członka zarządu spółki w okresie upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego ciążyącego na spółce. Zbadaniu przez organ podatkowy niewątpliwie w pierwszej kolejności będzie podlegał fakt ujawnienia podmiotu postępowania w Krajowym Rejestrze Sądowym w charakterze członka zarządu. Organ podatkowy w zakresie dowodowym będzie mógł też sięgnąć

¹⁹ Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2018 r., II FSK 1036/16, LEX nr 2494175.

²⁰ III FSK 3163/21, LEX nr 3633254.

²¹ L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, t. 1: *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, LEX/el. 2024, komentarz do art. 116.

²² II UK 157/09, LEX nr 583805.

do składanych przez członka zarządu w imieniu podmiotu dokumentów, takich jak: bilanse, sprawozdania finansowe, oświadczenia czy deklaracje podatkowe, podpisywane i składane w imieniu spółki przez osobę działającą w charakterze członka zarządu pomimo formalnego wygaśnięcia jej mandatu. Uwalniające od odpowiedzialności będzie wykazanie przez byłego członka zarządu faktu upływu kadencji w świetle powołanych wyżej przepisów Kodeksu spółek handlowych lub fakt rezygnacji członka zarządu z pełnionej funkcji oraz zawiadomienia o tym fakcie spółki.

2. Subsydiarność odpowiedzialności – bezskuteczność egzekucji z majątku spółki

Kolejną przesłanką warunkującą orzeczenie o odpowiedzialności członka zarządu na gruncie art. 116 o.p. jest bezskuteczność w całości lub w części egzekucji administracyjnej, prowadzonej przez organ egzekucyjny w stosunku do majątku spółki jako podmiotu zobowiązanego podatkowo. Powołany przepis wprowadza zatem zasadę odpowiedzialności subsydiarnej. Istotą tej zasady na gruncie instytucji orzeczenia o odpowiedzialności jest to, że osoba ponosząca odpowiedzialność może odpowiadać dopiero w dalszej kolejności, tj. po stwierdzeniu, że egzekucja z majątku dłużnika okazała się bezskuteczna²³.

Jednocześnie pojęcie bezskuteczności egzekucji nie zostało zdefiniowane w przepisach prawa podatkowego ani na gruncie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²⁴. Należy przy tym wskazać, że w świetle art. 59 § 2 ustawy egzekucyjnej – postępowanie egzekucyjne może być umorzone w przypadku, gdy dalsza egzekucja administracyjna będzie bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne. Użycie przez ustawodawcę w powołanym przepisie zwrotu „może być umorzone” wskazuje na swobodę po stronie organu egzekucyjnego w zakresie decyzji umorzenia czy też dalszego prowadzenia postępowania pomimo istnienia powołanej w tym przepisie przesłanki. Na fakultatywność umorzenia postępowania wskazuje m.in. T. Jędrzejewski²⁵. Innymi słowy, po stronie organu egzekucyjnego nie istnieje obowiązek umorzenia postępowania nawet w przypadku stwierdzenia, że w toku tego postępowania nie zostanie uzyskana kwota przewyższająca wydatki egzekucyjne²⁶. W konsekwencji należy przyjąć, że okolicznością niewątpliwie

²³ A. Mariański, *Komentarz do art. 116*, [w:] *Ordynacja podatkowa...*

²⁴ Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz.U. 2023, poz. 2505, ze zm.), dalej: *ustawa egzekucyjna*.

²⁵ T. Jędrzejewski, *Komentarz do art. 59*, [w:] *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2024.

²⁶ Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2012 r., II FSK 1961/10, LEX nr 1137629.

wskazującą na bezskuteczność prowadzonego postępowania egzekucyjnego będzie wydanie przez organ egzekucyjny postanowienia w trybie art. 59 § 4 ustawy egzekucyjnej w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego. W świetle zaakcentowanej wyżej swobody organu w tym zakresie nie zawsze jednak takie postanowienie będzie wydane, skutkując stwierdzeniem bezskuteczności egzekucji w sensie formalnym. Na gruncie rozbieżności co do wymogu formalnego stwierdzenia bezskuteczności egzekucji administracyjnej należy się odwołać do aktualnego stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego zaprezentowanego w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 8 grudnia 2008 r.²⁷, zgodnie z którym stwierdzenie przez organ podatkowy bezskuteczności egzekucji, o której mowa w art. 116 § 1 o.p., powinno być dokonane po przeprowadzeniu postępowania egzekucyjnego. Ponadto stwierdzenie bezskuteczności egzekucji ustala się na podstawie każdego prawnie dopuszczalnego dowodu. Jak wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 20 lutego 2007 r.²⁸, o bezskuteczności egzekucji, o której mowa w art. 116 § 1 o.p., nie musi przesądzać umorzenie postępowania egzekucyjnego na skutek wydania w tym przedmiocie postanowienia. Jak podkreślił Sąd w tym wyroku, za bezskutecznością egzekucji mogą przemawiać inne niż formalne zakończenie egzekucji działania organu egzekucyjnego, o ile nie pozostawia wątpliwości, że egzekwowana wierzytelność nie może być zaspokojona z jakiegokolwiek części majątku podmiotu egzekwowanego. W kontekście omawianego zagadnienia należy mieć w polu widzenia także odmienny pogląd, zaprezentowany w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego dnia 16 lutego 2012 r.²⁹, w którym Sąd wskazał na konieczność wydania formalnego postanowienia o bezskuteczności egzekucji, co jest niezbędne dla uznania egzekucji za bezskuteczną.

W konsekwencji w świetle brzmienia art. 116 § 1 o.p. oraz zawartej tam przesłanki bezskuteczności egzekucji z majątku spółki w całości lub w części, stanowiącej warunek orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu, organ podatkowy zobowiązany będzie w prowadzonym postępowaniu do wykazania, że egzekucja ta okazała się bezskuteczna. Przedmiotowa okoliczność może być wykazana formalnym postanowieniem wydanym przez organ egzekucyjny o umorzeniu postępowania lub – dzieląc pogląd przeważającej linii orzeczniczej – w inny sposób, np. poprzez wykazanie, że egzekwowana wierzytelność nie może być zaspokojona z jakiegokolwiek części majątku podmiotu egzekwowanego. Organ podatkowy będzie też musiał wykazać, że egzekucja została skierowana do całego, a nie tylko do części majątku dłużnika. Dopiero ta okoliczność,

²⁷ II FPS 6/08, LEX nr 465091.

²⁸ II FSK 233/06, LEX nr 364426.

²⁹ II FSK 1565/10, LEX nr 1116115.

w powiązaniu z brakiem zaspokojenia wierzyciela, może przemawiać za bezskutecznością egzekucji.

PRZESŁANKI EGZONERACYJNE – UWALNIAJĄCE OD ODPOWIEDZIALNOŚCI

W art. 116 o.p., stanowiącym podstawę do orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu, ustawodawca przewidział przesłanki egzoneracyjne, tj. uwalniające członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki.

1. Czas właściwy do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości

Pierwszą z przesłanek egzoneracyjnych jest fakt zgłoszenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne albo zatwierdzenie układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne.

Ustawa Ordynacja podatkowa nie definiuje pojęcia czasu właściwego do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości. W tym zakresie należy się więc odnieść do art. 21 ustawy Prawo upadłościowe. W świetle ust. 1 tego przepisu dłużnik jest obowiązany, nie później niż w terminie 30 dni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, zgłosić w sądzie wniosek o ogłoszenie upadłości. Badając podstawę do ogłoszenia upadłości, o której mowa wyżej, należy wskazać na art. 10 powołanej ustawy, zgodnie z którym upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny. W przedmiocie stwierdzenia podstaw do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości kluczową przesłanką jest zatem fakt niewypłacalności dłużnika. Jak głosi natomiast art. 11 ust. 1 ustawy Prawo upadłościowe, dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Zgodnie zaś z ust. 1a art. 11 ustawy upadłościowej domniemywa się, że dłużnik utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, jeżeli opóźnienie w wykonaniu zobowiązań pieniężnych przekracza 3 miesiące. Z kolei w świetle art. 11 ust. 2 ustawy upadłościowej dłużnik, będący osobą prawną albo jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, jest niewypłacalny także wtedy, gdy jego zobowiązania pieniężne przekraczają wartość jego majątku, a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający 24 miesiące.

Organ podatkowy w toku prowadzonego postępowania powinien zatem wnikliwie zbadać stanowiący podstawę złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości fakt niewypłacalności dłużnika w świetle powołanych wyżej przepisów prawa upadłościowego. Istotne jest bowiem ustalenie momentu, w którym nastąpił

stan niewypłacalności spółki, ponieważ wówczas rozpoczyna się bieg terminu do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, o którym mowa w art. 21 ustawy upadłościowej. Wraz z uchybieniem tego terminu pojawia się szereg negatywnych, obciążających członków zarządu spółki skutków. Zdolność do realizacji zobowiązań podmiotu stanowi więc kluczowy element oceny w zakresie niewypłacalności i powinna stanowić przedmiot uwagi już z chwilą pierwszego opóźnienia realizacji zobowiązań spółki. Jak zauważa P. Zimmerman, „jeżeli istnieje realna perspektywa pozyskania tych środków w niedługim czasie, są podstawy do uznania, że stan niewypłacalności jeszcze nie wystąpił. Wątpliwości co do tego, jak długo dłużnik może zwlekać z rozpoznaniem u siebie stanu utraty zdolności do regulowania zobowiązań, rozstrzyga art. 11 ust. 1a, uznający ten stan za istniejący z upływem 3 miesięcy od chwili, kiedy najstarsza z niezapłaconych należności stała się wymagalna”³⁰. Należy przy tym pamiętać, że zgodnie z art. 1 pkt 1 ustawy upadłościowej ustawa reguluje zasady wspólnego dochodzenia roszczeń wierzycieli od niewypłacalnych dłużników będących przedsiębiorcami. Użycie w art. 11 ust. 1 ustawy upadłościowej wyrażenia „niewykonywanie”, a nie „niewykonanie” oraz użycie liczby mnogiej „zobowiązań”, a nie pojedynczej „zobowiązania” wskazuje na zasadność przyjęcia, że podstawą stwierdzenia stanu niewypłacalności, a w konsekwencji podstawą do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, jest posiadanie wielu zobowiązań. W efekcie okoliczność, w której spółka traci zdolność wypełnienia tylko jednego zobowiązania, w świetle ustawy upadłościowej nie pozwala na uznanie zaistnienia stanu niewypłacalności³¹. Warto przy tym wskazać na stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone w wyroku z dnia 25 czerwca 2014 r.³², zgodnie z którym obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości powstaje już w momencie niezapłacenia jednego czy kilku długów. Uznanie dłużnika za niewypłacalnego powinno mieć charakter trwały i dotyczyć przeważającej części zobowiązań. W kontekście przedmiotowego zagadnienia nie wolno pominąć poglądu Naczelnego Sądu Administracyjnego zaprezentowanego w wyroku z dnia 20 grudnia 2022 r.³³, w świetle którego „nie należy automatycznie przenosić terminu «czasu właściwego do zgłoszenia wniosku» z ustawy Prawo upadłościowe i naprawcze, lecz w odniesieniu do okoliczności danej sprawy ustalić «właściwy czas» do zgłoszenia wniosku w konkretnym przypadku”. Wydaje się jednak, że należy się przychylić do tych poglądów doktryny i judykatury, które nakazują przyjęcie oceny podstaw do uznania niewypłacalności podmiotu, uzasadniających w konsekwencji złożenie wniosku

³⁰ P. Zimmerman, *Komentarz do art. 11, [w:] Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Warszawa 2024.

³¹ *Ibidem*.

³² II FSK 1743/12, LEX nr 1518904.

³³ III FSK 975/22, LEX nr 3454113.

o ogłoszenie upadłości, w oparciu o jasno precyzujące tę kwestię przepisy ustawy Prawo upadłościowe. Brak jest bowiem oparcia w przepisach prawa innych niż powołane wyżej normy prawa upadłościowego, pozwalającego na ustalenie „właściwego czasu” do zgłoszenia wniosku w konkretnym przypadku.

Na gruncie przedmiotowego zagadnienia należy też zwrócić uwagę na znaczenie użytego w art. 116 § 1 pkt 1 lit. 1 o.p. zwrotu „we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości”. Brzmienie powołanego przepisu wyraźnie wskazuje, że w kontekście przesłanki egzoneracyjnej w nim zawartej (uwalniającej członka zarządu od odpowiedzialności) nie ma znaczenia, kto dokonał zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Przepis ustawy nie wymaga bowiem, by uwolnienie od odpowiedzialności za zaległości spółki warunkowane było zgłoszeniem dokonany przez członka zarządu podmiotu, w szczególności w stosunku do którego prowadzone jest postępowanie podatkowe. Decydujące zatem dla spełnienia się przesłanki uwalniającej jest to, by doszło do skutecznego zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Pogląd taki znajduje potwierdzenie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 stycznia 2010 r.³⁴ Słusznie B. Bieniek zwraca uwagę na dominujący w doktrynie pogląd, zgodnie z którym obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości podmiotu dotyczy indywidualnie każdego członka zarządu, niezależnie od przyjętego w danej spółce sposobu reprezentacji, oraz jest niezależny od podziału kompetencji wewnątrz organu zarządzającego³⁵. Należy się zgodzić również z tymi poglądami doktryny i orzecznictwa, które wskazują, że nie można mówić o spełnieniu wyłączającej odpowiedzialności członka zarządu w sytuacji, gdy nie doszło do skutecznego zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości, np. gdy wniosek został zwrócony.

2. Wina w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości

Drugą przesłankę uwalniającą członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki jest brak winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. Z uwagi na fakt, że ustawa Ordynacja podatkowa nie zawiera definicji winy, niezbędne w tym zakresie będzie odwołanie się do norm na gruncie prawa cywilnego. Za ukształtowanym poglądem judykatury należy przyjąć, że będzie chodziło o każdą postać winy, tj. zarówno umyślną, jak i nieumyślną. W tym drugim przypadku dotyczy to postaci lekkomyślności i niedbalstwa³⁶. Przy czym za brak winy należy pochylić się na sytuację, gdy członek zarządu nie miał żadnej możliwości prowadzenia spraw spółki, a stan ten wynikał z przyczyn od niego

³⁴ I FSK 2030/08, LEX nr 558857.

³⁵ B. Bieniek, *Odpowiedzialność podatkowa członka zarządu spółki kapitałowej, której jedynym wierzycielem jest Skarb Państwa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, s. 137.

³⁶ Wyrok NSA z dnia 28 marca 2018 r., II FSK 817/16, LEX nr 2482525.

niezależnych. W toku postępowania w zakresie orzeczenia o odpowiedzialności członek zarządu może bronić się, wykazując, że na skutek zaistniałych okoliczności nie mógł prowadzić spraw spółki, w konsekwencji czego nie można mu przypisać winy w niezłożeniu wniosku lub niedbalstwa w tym zakresie. Za taką okoliczność można będzie uznać obłożną chorobę czy też obiektywny brak możliwości pełnienia obowiązków na skutek braku kontaktu z podmiotem z uwagi na zaistniałe katastrofy naturalne.

W judykaturze zwraca się uwagę na to, że przesłanka braku winy wystąpi w sytuacji, gdy członek zarządu nie miał żadnych możliwości prowadzenia spraw spółki. Tym samym nie uwolni się on od odpowiedzialności z powołaniem się na stan zdrowia, który jednak nie uniemożliwiał faktycznie wykonywania czynności zarządu³⁷. W efekcie należy się zgodzić się, że ukształtowanie relacji wewnątrz spółki, na skutek których członek zarządu był wyłączony od podejmowania określonych decyzji, nie zwalnia go z obowiązku posiadania wiedzy o sytuacji finansowej podmiotu, a w konsekwencji nie wyłącza jego odpowiedzialności za niezgłoszenie wniosku o upadłość w przypadku zaistnienia do tego podstaw.

3. Wskazanie mienia spółki umożliwiającego zaspokojenie wierzyciela

Kolejną przesłankę egzoneracyjną w świetle art. 116 § 1 pkt 2 o.p. stanowi mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. Ordynacja podatkowa nie formułuje przy tym definicji pojęcia „w znacznej części”. W konsekwencji to po stronie organu podatkowego prowadzącego postępowanie leży swoboda oceny skali zaspokojenia zaległości podatkowej. Pomocna w tym przedmiocie staje się wykładnia powołanego pojęcia dokonana przez sądy administracyjne. Dla przykładu Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 10 kwietnia 2015 r.³⁸ zauważa, że chodzi o „mienie konkretne i rzeczywiście istniejące, a nadto umożliwiające przeprowadzenie egzekucji zaległości podatkowych spółki «w znacznej części», co oznacza, że musi mieć egzekwowalną wartość spełniającą przesłankę «znaczności» w porównaniu z wysokością zaległości podatkowych spółki”. Z kolei w wyroku z dnia 10 kwietnia 2018 r.³⁹ Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że mienie spółki wskazywane przez członka zarządu musi mieć egzekwowalną wartość spełniającą przesłankę znaczności w porównaniu z wysokością zaległości podatkowych spółki. Niewątpliwie zatem chodzi o wskazanie mienia, które charakteryzuje się istotnością w odniesieniu do kwoty zaległości podatkowych podmiotu. Musi to być również mienie, z którego egzekucja będzie możliwa, a także mie-

³⁷ Wyrok NSA z dnia 8 marca 2018 r., II FSK 2623/16, LEX nr 2460834.

³⁸ II FSK 852/13, LEX nr 1774615.

³⁹ II FSK 2400/17, LEX nr 2494689.

nie, które nie było wcześniej znane organowi egzekucyjnemu. Wbrew niekiedy wyrażanym poglądom trzeba się zgodzić z J. Serwackim, że pojęcia zaspokojenia zaległości podatkowych w „znaczej części” nie należy utożsamiać z zaspokojeniem zaległości podatkowych co najmniej w połowie⁴⁰.

INICJATYWA W ZAKRESIE WYKAZANIA PRZESŁANEK EGZONERACYJNYCH

Należy wskazać, że o ile wykazanie przesłanki bezskuteczności egzekucji z majątku spółki oraz pełnienia przez członka zarządu obowiązków w spółce w okresie, w którym upłynął termin płatności zobowiązania podatkowego, należy do organów prowadzących postępowanie, o tyle inicjatywa w zakresie wykazania przesłanek egzoneracyjnych leży po stronie członka zarządu, w stosunku do którego prowadzone jest postępowanie.

Oczywiste jest, że organ podatkowy powinien dążyć w postępowaniu do ustalenia prawdy obiektywnej. Nie jest jednak uzasadnione przerzucenie na organ podatkowy obowiązku w zakresie poszukiwania dowodów wskazujących na przesłanki uwalniające członka zarządu od odpowiedzialności. Ta sfera aktywności leży w domenie członka zarządu, w stosunku do którego organ prowadzi postępowanie podatkowe. W świetle art. 6 k.c. to na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne, spoczywa ciężar udowodnienia faktu, którym na gruncie przedmiotowego zagadnienia jest przesłanka uwalniająca od odpowiedzialności.

W konsekwencji, gdy przesłanki odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki zostaną spełnione, a jednocześnie członek zarządu nie podola ciężarowi dowodowemu wykazania przesłanek uwalniających od odpowiedzialności (egzoneracyjnych), organ podatkowy wyda w tym przedmiocie decyzję o odpowiedzialności członka zarządu jako osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki.

PODSUMOWANIE

Podsumowując rozważania, należy zwrócić uwagę na swoisty charakter instytucji orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki. Postępowanie w zakresie orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej charakteryzuje się daleko idącą złożonością. Prawidłowe zastosowanie tej instytucji wymaga nie tylko gruntownej analizy norm prawnych na gruncie ordynacji podatkowej, lecz także odwołania się do przepisów prawa handlowego, prawa upadłościowego, prawa

⁴⁰ J. Serwacki, *Komentarz do art. 116, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020.

cywilnego, przepisów o kontroli skarbowej oraz przepisów ustawy egzekucyjnej. W artykule zwrócono uwagę na szereg obowiązków organu podatkowego zmierzającego do wydania decyzji, a także na działania konieczne do podjęcia przez członka zarządu celem wykazania przesłanek uwalniających od odpowiedzialności za zaległości spółki. W ramach omówionych przesłanek przywołano ugruntowane poglądy orzecznictwa oraz doktryny. Wskazano też na daleko idące konsekwencje wynikające z zaniechań w zakresie dowodowym na gruncie omawianej instytucji.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

- Bieniek B., *Odpowiedzialność podatkowa członka zarządu spółki kapitałowej, której jedynym wierzycielem jest Skarb Państwa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, DOI: <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.03.05>
- Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, t. 1: *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, LEX/el. 2024.
- Gibasiewicz D., *Odpowiedzialność członka zarządu spółki kapitałowej za jej zaległości podatkowe w kontekście zasady zaufania do organów podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4, DOI: <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2022.04.06>
- Jędrzejewski T., *Komentarz do art. 59, [w:] Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2024.
- Knapik K., *Odpowiedzialność osób trzecich za długi podatnika – konsekwencje praktyczne*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 10.
- Mariański A., *Komentarz do art. 108, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2023.
- Mariański A., *Komentarz do art. 116, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2023.
- Michnik A., *Komentarz do art. 17, [w:] Krajowy Rejestr Sądowy. Komentarz*, LEX/el. 2013.
- Serwacki J., *Komentarz do art. 116, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020.
- Szczurowski T., *Komentarz do art. 22, [w:] Ustawa o Krajowym Rejestrze Sądowym. Komentarz*, red. K. Osajda, Warszawa 2023.
- Zimmerman P., *Komentarz do art. 11, [w:] Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Warszawa 2024.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. 2024, poz. 1061, ze zm.).
- Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz.U. 2023, poz. 2505, ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2023, poz. 2383, ze zm.).
- Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (t.j. Dz.U. 2024, poz. 979, ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. 2024, poz. 18, ze zm.).
- Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (t.j. Dz.U. 2024, poz. 794, ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (t.j. Dz.U. 2024, poz. 1428, ze zm.).

Orzecznictwo

Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 8 grudnia 2008 r., II FPS 6/08, LEX nr 465091.
 Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2007 r., II FSK 233/06, LEX nr 364426.
 Wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2010 r., I FSK 2030/08, LEX nr 558857.
 Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2012 r., II FSK 1565/10, LEX nr 1116115.
 Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2012 r., II FSK 1961/10, LEX nr 1137629.
 Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2014 r., II FSK 1743/12, LEX nr 1518904.
 Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2015 r., II FSK 852/13, LEX nr 1774615.
 Wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2016 r., II FSK 2981/13, LEX nr 2033546.
 Wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2016 r., I FSK 1896/14, LEX nr 2106330.
 Wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2018 r., I FSK 689/16, LEX nr 2442895.
 Wyrok NSA z dnia 8 marca 2018 r., II FSK 2623/16, LEX nr 2460834.
 Wyrok NSA z dnia 28 marca 2018 r., II FSK 817/16, LEX nr 2482525.
 Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2018 r., II FSK 2400/17, LEX nr 2494689.
 Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2018 r., II FSK 1036/16, LEX nr 2494175.
 Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2022 r., III FSK 975/22, LEX nr 3454113.
 Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2023 r., III FSK 3163/21, LEX nr 3633254.
 Wyrok SN z dnia 21 stycznia 2010 r., II UK 157/09, LEX nr 583805.
 Wyrok SN z dnia 20 sierpnia 2014 r., I UK 205/13, LEX nr 1519906.
 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 16 listopada 2011 r., I SA/Lu 291/11, LEX nr 1150259.
 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 10 sierpnia 2016 r., I SA/Sz 316/16, LEX nr 2098093.

ABSTRACT

The institution of ruling on the liability of a management board member of a capital company is regulated by Article 116 of the Tax Ordinance. In the course of initiated proceedings, the tax authority is obliged to gather evidence and assess the prerequisites that condition a ruling in this regard. The authority conducting the proceedings evaluates whether the material and personal conditions for holding a board member liable for the company's tax arrears are met. Under the mentioned provision, one can distinguish positive and negative prerequisites for ruling on the liability for the company's tax arrears. Among the positive prerequisites are the expiration of the company's tax obligation during the board member's tenure and the ineffective enforcement from the company's assets, either wholly or partially. The negative prerequisites include the timely submission of a bankruptcy petition, the absence of fault on the board member's part in failing to submit the bankruptcy petition, and the board member's indication of the company's assets from which enforcement would enable the satisfaction of the company's tax arrears to a significant extent. The article provides a characterization of the institution of ruling on the liability of a management board member, the nature of this liability, and the prerequisites defining this institution, presenting selected views from legal doctrine and case law.

Keywords: liability for arrears; third-party liability; limited liability company; liability for another's debt; liability for tax arrears; board member liability

ABSTRAKT

Instytucja orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej uregulowana została w art. 116 Ordynacji podatkowej. Organ podatkowy w ramach wszczętego postępowania zobowiązany jest do zgromadzenia materiału dowodowego i oceny przesłanek warunkujących

orzeczenie w powołanym zakresie. Organ prowadzący postępowanie dokonuje oceny, czy w sprawie zachodzą przedmiotowe i podmiotowe przesłanki pozwalające na orzeczenie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki. Na gruncie powołanego przepisu można wyróżnić podlegające ocenie przesłanki pozytywne oraz negatywne orzeczenia o odpowiedzialności za zaległości spółki. Po stronie przesłanek pozytywnych należy wskazać takie jak upływ terminu płatności zobowiązania podatkowego spółki w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu oraz bezskuteczność egzekucji z majątku spółki w całości lub w części. Po stronie przesłanek negatywnych należy wskazać złożenie we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, brak winy członka zarządu w niezgłoszeniu wniosku o upadłość, a także wskazanie przez członka zarządu mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. W artykule dokonano charakterystyki instytucji orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu spółki, charakteru tej odpowiedzialności oraz przesłanek tę instytucję charakteryzujących, przedstawiając wybrane poglądy doktryny oraz orzecznictwa.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność za zaległości; odpowiedzialność osoby trzeciej; spółka z ograniczoną odpowiedzialnością; odpowiedzialność za cudzy dług; odpowiedzialność za zaległości podatkowe; odpowiedzialność członka zarządu