

ODPOWIEDZIALNOŚĆ CZŁONKA ZARZĄDU SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ ZA JEJ ZALEGŁOŚCI PODATKOWE W KONTEKŚCIE ZASADY ZAUFANIA DO ORGANÓW PODATKOWYCH

Streszczenie. Artykuł dotyczy odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe. Przedstawiono w nim sposób interpretacji i stosowania tych przepisów przez organy podatkowe i sądy administracyjne w konkretnych sprawach. Dokonano także analizy błędów popełnianych w tego typu postępowaniach oraz naruszeń praw członków zarządu jako podmiotów solidarnie odpowiedzialnych ze spółkami za ich zaległości podatkowe. Jednocześnie opisano prawidłowy model orzekania odpowiedzialności członków zarządu za takie zaległości, z uwzględnieniem zasady zaufania do organów podatkowych.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność za zaległości podatkowe, spółki kapitałowe, zaległości podatkowe, członkowie zarządu, solidarna odpowiedzialność, zasada zaufania do organów podatkowych

* Doktor nauk prawnych, Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, e-mail: dariusz.gibasiewicz@uwm.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0001-7715-6917>



Data wpływu: 30.05.2022 r. Data akceptacji: 3.10.2022 r.
© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

1. UWAGI WSTĘPNE

Wydaje się, że na temat odpowiedzialności osób trzecich na gruncie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹ napisano bardzo wiele i temat² jest w całości wyczerpany w odniesieniu między innymi do odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe³. Jednakże w ostatnim czasie można zauważyć zwiększenie liczby tego typu postępowań prowadzonych przez organy podatkowe, niezrządowo wszczynanych tuż przed upływem terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, tj. członka zarządu spółki kapitałowej. Krótki okres pozwalający na wydanie i doręczenie członkowi zarządu decyzji orzekającej o jego odpowiedzialności powoduje, że bardzo często w takich sprawach łamane są podstawowe standardy postępowania, a prawa osób będących stroną tych postępowań są poważnie naruszane⁴. Przepisy prawa podatkowego są stosowane „mecha-

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

² Zob. na ten temat między innymi: S. Marciniak, *Odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych (art. 116 ordynacji podatkowej)*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 12, s. 2–24; A. Dziemaszkiewicz-Kwiecińska, W. Majkowski, *Odpowiedzialność członków zarządu oraz likwidatorów za zaległości podatkowe likwidowanej spółki kapitałowej*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 12, s. 26–35; J. Rusek, *Zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki we „właściwym terminie” jako przesłanka wyłączająca odpowiedzialność członka zarządu spółki za jej zaległości podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 5, s. 50–55; S. Koczur, *Odpowiedzialność osobista członków zarządu z tytułu niezapłaconych przez spółkę kapitałową należności publicznoprawnych*, „Przegląd Sądowy” 2014, nr 9, s. 89–101; A. Olesińska, E. Prejs, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 3, s. 25–31; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Specyfika odpowiedzialności członków zarządu jako osób trzecich w cłach, akcyzie i VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 1, s. 39–46; J. Oleśiak, *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2020.

³ Zgodnie z treścią art. 116 § 1 o.p. za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu. Dodatkowo w treści art. 116a § 1 o.p. uregulowano, że za zaległości podatkowe innych osób prawnych niż wymienione w art. 116 odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie organów zarządzających tymi osobami, a przepis art. 116 stosuje się odpowiednio.

⁴ Art. 118 § 1 o.p. stanowi, że nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej członka zarządu spółki kapitałowej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat.

nicznie”, bez uwzględnienia kontekstu określonej sprawy. Prowadzi to do oczywistego pogwałcenia praw osób odpowiadających jako osoby trzecie za zaległości podatkowe spółek kapitałowych. Jest to niedopuszczalne ze względu na fakt, iż podmioty te nie odpowiadają za swoje zobowiązania podatkowe, ale innych podmiotów, tj. spółek, których członkami zarządu były⁵. Tym bardziej powinny zatem odnosić się do tych postępowań dużo wyższe wymagania i standardy ich prowadzenia, a ustalenia walidacyjne i interpretacyjne powinny być wyjątkowo wnikliwe. Również te osoby w szczególności mają prawo oczekiwać, że w stosunku do nich będą przestrzegane podstawowe zasady rządzące postępowaniem podatkowym, w tym zasada zaufania do organów podatkowych. Mają oni prawo wierzyć, że postępowanie podatkowe nie będzie jedną wielką pułapką podatkową, przygotowaną z „chirurgiczną precyzją” przez organy podatkowe, które w sposób bezrefleksyjny będą starały się „przerzucić” odpowiedzialność na członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe tych spółek. Celem niniejszego artykułu jest analiza takich postępowań z uwzględnieniem kontekstu systemowego i funkcjonalnego instytucji odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe tych spółek i aksjologii ją budującej.

⁵ Na temat charakteru odpowiedzialności osób trzecich wypowiedział się między innymi Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w uchwale z dnia 10 sierpnia 2009 r., sygn. II FPS 3/09, LEX/el., który stwierdził, iż „cechą charakteryzującą odpowiedzialność osób trzecich jest to, iż odpowiadają one za cudzy dług. Jest to bowiem odpowiedzialność gwarancyjna i zabezpieczająca należności publicznoprawne przed unikaniem odpowiedzialności przez podatników, płatników, inkasentów. Co więcej, odpowiedzialność osób trzecich nie ma żadnego związku z obowiązkiem podatkowym ciążącym na podatniku czy też obowiązkiem instrumentalnym płatnika i inkasenta. Odpowiedzialność osób trzecich ma w związku z tym charakter odpowiedzialności wprawdzie oderwanej od zobowiązania podatkowego, ale jednak jest zależna od powstania zaległości podatkowej, skoro w art. 107 § 1–3, art. 108 § 1–4 i art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej ściśle została określona kolejność zgłaszania przez wierzyciela podatkowego roszczenia do podatnika lub osoby trzeciej. Wynika to z istoty subsydiarności tej odpowiedzialności [...]. Wydanie decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej wymaga wykazania przesłanek pozytywnych tej odpowiedzialności, jak również wykazania, że w sprawie nie wystąpiły przesłanki wyłączające tę odpowiedzialność, przesłanki egzoneracyjne”.

2. PRZESŁANKI ODPOWIEDZIALNOŚCI CZŁONKÓW ZARZĄDU SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ

Na wstępie należy wskazać, że każdorazowo odpowiedzialność członków zarządu, o której mowa w art. 116 o.p., ma charakter wyjątkowy i znajduje zastosowanie jedynie wtedy, gdy zachodzą wymienione w nim pozytywne przesłanki i brakuje którejkolwiek z okoliczności wyłączających tę odpowiedzialność. Niewłaściwe jest podejście, zgodnie z którym odpowiedzialność subsydiarna podmiotów trzecich jest zasadą, a jej brak wyjątkiem. Brakuje podstaw, aby dosyć „mechanicznie”, wręcz bezrefleksyjnie, „przenieść” odpowiedzialność za zaległości podatkowe z podatnika na podmiot trzeci. Niestety, taka praktyka jest bardzo często widoczna w rozstrzygnięciach organów podatkowych, w których osoby trzecie są traktowane jako swoiści „następcy prawni” w odniesieniu do zaległości podatkowych pierwotnie zobowiązanych, co jest często tłumaczone tym, że wystarczający do przejścia takiej odpowiedzialności na osobę trzecią jest normatywny związek między tymi podmiotami, określony w przepisach Ordynacji podatkowej.

Po drugie, należy zauważyć, że 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:

- 1) nie wykazał, że:
 - a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości⁶ lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne⁷ albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie Prawo restrukturyzacyjne, albo
 - b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;
- 2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

⁶ Zob. ustawę z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1228 ze zm., dalej: u.p.u.).

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1588 ze zm.

Pełnego skatalogowania przesłanek odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej dostarczyło bogate w tej materii orzecznictwo sądowe. Dało ono także określone wytyczne, których prawidłowe stosowanie może znacząco wpływać na poprawność orzeczenia odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki:

- 1) w każdym przypadku orzekania o odpowiedzialności członka zarządu organ podatkowy jest zobowiązany zbadać, czy i kiedy wystąpiły przesłanki do ogłoszenia upadłości, gdyż tylko niezłożenie wniosku o upadłość w terminie czyni otwartą kwestię odpowiedzialności członka zarządu na podstawie art. 116 § 1 o.p.;
- 2) odpowiedzialność członka zarządu może wchodzić w rachubę tylko w sytuacji, gdy w stosunku do spółki wystąpiły przesłanki upadłości;
- 3) z kolei członek zarządu tylko wtedy ponosi odpowiedzialność, kiedy obowiązku w zakresie złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcia postępowania układowego nie wypełnił w terminie lub też ponosi winę za jego niewypełnienie; w każdym przypadku należy zatem ustalić, że taki obowiązek w ogóle na członku zarządu ciążył oraz kiedy powinien być dopełniony;
- 4) jeśli w okresie pełnienia funkcji przez członka zarządu nie zachodziły przesłanki do ogłoszenia upadłości, to późniejsze pogorszenie się sytuacji finansowej spółki w okresie, kiedy już tej funkcji nie pełnił, powoduje uwolnienie tego członka zarządu od odpowiedzialności ukształtowanej w art. 116 § 1 o.p.;
- 5) w decyzji podjętej na podstawie art. 116 § 1 o.p. organ podatkowy zobowiązany jest wskazać istnienie przesłanek odpowiedzialności członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za jej zaległości podatkowe oraz zbadać, czy nie zachodziły przesłanki wyłączające tę odpowiedzialność; w przypadku orzeczenia odpowiedzialności byłych członków zarządu tych spółek badanie przesłanek wyłączających tę odpowiedzialność z uwagi na podstawy ogłoszenia upadłości lub wszczęcia postępowania układowego może dotyczyć wyłącznie okresu, w którym osoby te pełniły obowiązki członka zarządu, i dotyczyć zobowiązań podatkowych powstałych w tym okresie (art. 116 § 2 o.p.);
- 6) badanie przez organ podatkowy właściwego czasu na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości jest przesłanką obiektywną, ustaloną na podstawie okoliczności faktycznych każdej sprawy.

Z powyżej zaprezentowanych wytycznych wynika, iż jednym z centralnych pojęć odnoszących się do kwestii odpowiedzialności członka zarządu

spółki kapitałowej za jej zaległości podatkowe jest pojęcie „właściwego czasu”, użyte w kontekście złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego. Tym samym zatem, aby było możliwe wykazanie, że członek zarządu spółki kapitałowej nie złożył we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie nie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne, konieczne jest ustalenie, jaki czas był „czasem właściwym” w rozumieniu tego przepisu. Innymi słowy, konieczne jest dokonanie systemowej, zewnętrznej wykładni przepisów i interpretacja właściwych przepisów prawa upadłościowego oraz prawa restrukturyzacyjnego. Tym samym o odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej nie będą w dużej mierze decydować przepisy prawa podatkowego, ale właśnie przepisy prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego⁸, przynajmniej w kontekście istnienia i wykazania przesłanek negatywnych tej odpowiedzialności.

Istotne znaczenie w tym zakresie ma wyrok NSA z dnia 15 listopada 2017 r., w którym sąd ten przypomniał, że „obie sformułowane w nich (art. 11 ust. 1 i 2 u.p.u.) przesłanki mają charakter alternatywny i dlatego zaistnienie chociażby jednej z nich pozwala na ogłoszenie upadłości [...] podmiotu. Jak bowiem wynika z art. 10 u.p.u., upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny, a z kolei stosownie do art. 21 ust. 1 u.p.u.⁹ dłużnik jest obowiązany, nie później niż w terminie dwóch tygodni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do upadłości, zgłosić w sądzie wnioski o ogłoszenie upadłości. [...] Dodać też należy, że określone w art. 11 ust. 1 oraz ust. 2 u.p.u. przesłanki niewypłacalności dłużnika, stanowiące zarazem podstawę do ogłoszenia jego upadłości, normują dwie różne sytuacje. Nie można ich więc ujednoclić i łączyć w ramach ogólnej oceny stanu finansowego dłużnika (tu – Spółki), lecz muszą być one analizowane i oceniane oddzielnie”. W podobnym tonie NSA wypowiedział się

⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2016 r., sygn. II FSK 3063/13, LEX/el., w którym NSA podkreślił, że „współstosowanie z art. 116 § 1 pkt 1) lit a) Ordynacji podatkowej oraz odpowiednich przepisów ustawy Prawo upadłościowe i naprawcze jest niezbędne i uzasadnione, ponieważ przepis ten nie definiuje i nie wyjaśnia terminów i pojęć: zgłoszenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości – zagadnienia te są natomiast całościowo uregulowane w powoływanym Prawie upadłościowym, tak więc bez odwołania się do niego zastosowanie wymienionego na początku przepisu prawa podatkowego nie byłoby możliwe”.

⁹ Aktualnie art. 21 u.p.u. wskazuje, że dłużnik jest obowiązany, nie później niż w terminie trzydziestu dni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, zgłosić w sądzie wnioski o ogłoszenie upadłości.

także w innych wyrokach, wskazując, że „prawidłowa jest ocena dokonana przez organy, a następnie zaakceptowana przez Sąd I instancji, że wniosek o ogłoszenie upadłości winien być złożony w sytuacji niewypłacalności rozumianej jako niewykonywanie przez dłużnika jego wymagalnych zobowiązań (art. 11 ust. 1 u.p.u.). Jeżeli zatem dłużnik nie wykonuje ciężących na nim wymagalnych zobowiązań, wówczas jest niewypłacalny, co stwarza podstawę ogłoszenia go upadłym. Przy czym nieistotne jest, czy nie wykonuje wszystkich zobowiązań czy też tylko niektórych z nich. [...] Nieistotny też jest rozmiar niewykonywanych przez dłużnika zobowiązań. Nawet niewykonywanie zobowiązań o niewielkiej wartości oznacza jego niewypłacalność w rozumieniu art. 11 u.p.u. Dla określenia stanu niewypłacalności bez znaczenia też jest przyczyna niewykonywania zobowiązań. Niewypłacalność istnieje nie tylko wtedy, gdy dłużnik nie ma środków, lecz także wtedy, gdy dłużnik nie wykonuje zobowiązań z innych przyczyn”¹⁰.

3. PRAKTYKA DZIAŁANIA ORGANÓW PODATKOWYCH ORAZ ORZECZNICTWO SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

W niniejszym artykule skupiono się na akcie prawnym regulującym przesłanki złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości (tj. na ustawie Prawo upadłościowe), jest on bowiem najczęściej przywoływany w decyzjach podatkowych przez organy podatkowe w kontekście wykazania przesłanek negatywnych orzeczenia odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej za zaległości podatkowe spółki. Zgodnie z treścią art. 11 ust. 1 u.p.u. dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. W dalszych przepisach tego artykułu ustawodawca konkretyzuje to w ten sposób, że o niewypłacalności można mówić w razie spełnienia jednej z dwóch przesłanek. Po pierwsze, domniemywa się, że dłużnik utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, jeżeli opóźnienie w wykonaniu zobowiązań pieniężnych przekracza trzy miesiące. Po drugie, 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 dwadzieścia cztery miesiące. W tym miejscu również zostanie zawężony przedmiot

¹⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 11 lipca 2017 r., sygn. I FSK 2229/15, LEX/el.

analizy niniejszego opracowania, organy podatkowe dosyć niechętnie sięgają bowiem do badania drugiej przesłanki, co wiązałoby się z koniecznością ustalania wielkości zobowiązań pieniężnych osoby trzeciej, wartości jej majątku w aspekcie rynkowym, konieczne byłoby także prowadzenie analizy wielkości tych dwóch parametrów w określonym czasie, co byłoby niejednokrotnie zadaniem niełatwym dla organu podatkowego, a na pewno czasochłonnym i angażującym zasoby kadrowe. Organy podatkowe w treści swoich rozstrzygnięć wybierają zatem możliwość dużo prostszą – wskazując, że czas właściwy na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości to czas, w którym przynajmniej jedno zobowiązanie nie było regulowane w terminie wymagalności (nie trzeba przy tym dodawać, że najczęściej było to zobowiązanie podatkowe powstałe na zasadzie samoobliczenia, którego jednak podatnik nie był świadomy, uznał bowiem, że nie wystąpił taki podatkowoprawny stan faktyczny, który powodowałby powstanie obowiązku podatkowego). Dodatkowo organy podatkowe z reguły stają na stanowisku, że przepisy prawa upadłościowego uprawniają do konstatacji, że do określenia stanu niewypłacalności nieistotne jest, czy dłużnik nie wykonuje wszystkich swoich zobowiązań, czy tylko niektórych z nich, jak też – jaka jest przyczyna niewykonywania zobowiązań, nieistotne jest bowiem, czy dłużnik nie ma środków, czy też przyczyny niewykonania zobowiązań są zupełnie inne. Oczywiście takie rozumienie tego przepisu może prowadzić do kuriozalnych wniosków i uznania, że nawet bardzo niewielkie długi pieniężne, które nie są na bieżąco regulowane przez podmiot mający aktywa o ogromnej wartości, stanowią o niewypłacalności tego podmiotu i nakazują złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości.

Na gruncie prawa upadłościowego przychodzi z pomocą takiemu podmiotowi i potencjalnemu wnioskodawcy art. 11 ust. 6 u.p.u., który wydaje się „głosem rozsądku ustawodawcy” i „kołem ratunkowym”. Zgodnie z jego treścią sąd może oddalić wniosek o ogłoszenie upadłości, jeżeli nie ma zagrożenia utraty przez dłużnika zdolności do wykonywania jego wymagalnych zobowiązań pieniężnych w niedługim czasie¹¹. Natomiast podobnego

¹¹ Zob. na ten temat K. Osajda, *Uwagi o pojęciu niewypłacalności w świetle nowelizacji Prawa upadłościowego*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2016, nr 1, s. 13–15; także K. Oplustil, *Obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz odpowiedzialność za jego niezłożenie w świetle znowelizowanego prawa upadłościowego, cz. I*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2016, nr 2, s. 5–11. Zdaniem tego ostatniego autora: „Przy wykładni [...] pojęcia [niedługiego czasu, o którym mowa w art. 11 ust. 6 u.p.u. – przyp. D.G.] należy mieć na uwadze regulację domniemania niewypłacalności przewidzianą w art. 11 ust. 1a [u.p.u. – przyp. D.G.]. Oznacza to, że sąd będzie mógł skorzystać z możliwości przewidzianej

rozwiązania nie przewidziano w przepisach Ordynacji podatkowej, w jej treści ustawodawca skoncentrował się bowiem na samym złożeniu wniosku i na przesłankach jego złożenia, całkowicie nie interesując się normatywnie dalszym stadium takiego postępowania zainicjowanego złożeniem wniosku o ogłoszenie upadłości spółki. Stąd też pojawiające się niekiedy skrajne stanowiska organów podatkowych, zgodnie z którymi nawet niewykonywanie zobowiązania pieniężnego o niewielkiej wartości, niezależnie od wielkości majątku dłużnika, uzasadnia, a wręcz nakazuje złożenie stosownego wniosku o ogłoszenie upadłości, ponieważ tylko takie działanie członka zarządu – zdaniem organów podatkowych – może stanowić przesłankę egzoneracyjną.

Konieczne jest także zauważenie, że bardzo często w praktyce postępowania w sprawie orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej są poprzedzone postępowaniami podatkowymi przeciwko podmiotom, za których zaległości podatkowe te podmioty trzecie mają odpowiadać. W tym miejscu należy przypomnieć, że sposób powstawania zobowiązań podatkowych jest regulowany w art. 21 § 1 o.p., który przewiduje dwa sposoby powstawania takich zobowiązań:

- 1) z mocy prawa;
- 2) na skutek doręczenia decyzji ustalającej takie zobowiązanie.

Powszechnie wiadomo, że zasadą występującą na gruncie polskiego prawa podatkowego jest zasada powstawania zobowiązań podatkowych poprzez samoobliczenie, a więc *ex lege*. Bardzo często właśnie takie postępowania przeciwko podatnikom – spółkom kapitałowym – dotyczą takich zobowiązań, a w szczególności zobowiązań w podatku od towarów i usług. Prowadzi to do sytuacji, w których wobec podatnika tego podatku po kilku latach od przeprowadzenia przez niego zakwestionowanych transakcji prowadzone jest postępowanie podatkowe i wydawana jest przez organ podatkowy decyzja określająca wysokość podatku od towarów i usług za minione okresy w zupełnie innej wysokości niż obliczona przez podatnika i wykazana w złożonych deklaracjach podatkowych na potrzeby podatku od towarów i usług. Powoduje to, iż w wyniku wydania takiej decyzji podatnik-spółka dowiaduje się, że od kilku lat nie reguluje zobowiązania podatkowego oraz że od wielu lat istnieje zaległość podatkowa.

w art. 11 ust. 6 [u.p.u. – przyp. D.G.], jeżeli dojdzie do wniosku (lub zostanie przekonany przez dłużnika), iż pomimo nadmiernego zadłużenia domniemanie, o którym mowa w art. 11 ust. 1a [u.p.u. – przyp. D.G.], nie zaktualizuje się, a więc, iż dłużnik jest w stanie spłacić swoje już wymagalne zobowiązania pieniężne w takim okresie, aby nie popaść, co najmniej wobec dwóch swoich wierzycieli, w opóźnienie przekraczające 3 miesiące”.

Ponadto gdyby dokonać analizy tego stanu rzeczy na gruncie art. 11 u.p.u., to taka spółka kapitałowa powinna zostać uznana za niewypłacalną, a w przypadku spółek kapitałowych członkowie ich zarządów powinni zgłosić stosowne wnioski o ogłoszenie ich upadłości. Takiej optyki widzenia tego stanu faktycznego nie zmienia także fakt, że spółka na przestrzeni okresu, w którym zostały przeprowadzone zakwestionowane transakcje i momentu wydania decyzji określającej, znakomicie funkcjonowała i uzyskiwała dobre wyniki finansowe. W przypadku bowiem, gdyby się okazało, że nie może ona zapłacić tej zaległości, organ podatkowy wszcząłby postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, to jest członków zarządu takiej spółki kapitałowej, twierdząc, że spółka nie regulowała swoich zobowiązań już w okresie, w którym zostały dokonane zakwestionowane transakcje, a więc była niewypłacalna, ergo konieczne było złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości. Sprawa staje się jeszcze trudniejsza dla członka zarządu takiej spółki w przypadku, gdy między okresem dokonania transakcji a prowadzonym wobec niego postępowaniem o orzeczeniu jego odpowiedzialności na gruncie art. 116 o.p. przestał on być członkiem zarządu spółki (i dodatkowo udziały lub akcje w tej spółce zmieniły właściciela). W takiej sytuacji zostaje on pozbawiony całkowicie wpływu na prowadzone postępowanie wobec spółki, zmierzające do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania, która to decyzja na kolejnym etapie stanie się „mechanicznie” podstawą wszczęcia postępowania w sprawie orzeczenia jego odpowiedzialności jako członka zarządu spółki za jej zaległości podatkowe powstałe w okresie, w którym pełnił funkcję członka jej zarządu.

Prowadzi to do bardzo daleko idących konsekwencji dla członka zarządu spółki kapitałowej, nie tylko nie ma on bowiem wiedzy, że spółka nie reguluje zaległości podatkowych, ale nawet nie ma podstaw, aby mieć jakiegokolwiek podejrzenia co do istnienia tych zaległości. Na gruncie aktualnego orzecznictwa sądowego (przeważającej linii orzeczniczej) pozostaje to jednak bez znaczenia, tak jak bez znaczenia jest przyczyna niewykonania zobowiązań przez spółkę kapitałową. Zdaniem sądów administracyjnych niewypłacalność istnieje nie tylko wtedy, gdy dłużnik nie ma środków, lecz także wtedy, gdy nie wykonuje zobowiązań z innych przyczyn. Innymi słowy, niewypłacalność ma charakter obiektywny i istnieje zawsze, gdy dłużnik (w tym wypadku spółka kapitałowa) nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań¹².

¹² Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2014 r., sygn. I FSK 656/13, LEX/el.

Bardzo często w wydawanych przez organy podatkowe decyzjach o podatkowej odpowiedzialności członków zarządów spółek kapitałowych brakuje jednoznacznych sformułowań i ustaleń co do „czasu właściwego”. Co więcej, bardzo też trudno w aktach postępowania znaleźć jakiegokolwiek materiały, które pozwalałyby organom podatkowym na samodzielne dokonanie ustaleń w tym zakresie, poza oczywiście decyzją – najczęściej określającą – wydaną wobec podatnika, za którego długi osoba trzecia ma ponieść odpowiedzialność. Organy podatkowe nie wskazują zazwyczaj w treści swojego rozstrzygnięcia daty istotnej ekonomicznie rozbieżności pomiędzy wartością zobowiązań spółki a wartością jej majątku, koncentrując się na łatwiejszej do wykazania przesłance określonej w art. 11 ust. 1 i 1a u.p.u. Z reguły analiza w tym zakresie nie jest w ogóle prowadzona przez organy podatkowe, a samo postępowanie jest ukierunkowane wyłącznie na wydanie decyzji o odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej za jej zaległości. W działaniach organów podatkowych brakuje jakiegokolwiek „elastyczności” oraz wzięcia pod uwagę całości kontekstu danej sprawy, a także aspektów ekonomicznych i finansowych prowadzenia działalności gospodarczej. Występuje tutaj bardzo prosty mechanizm – zdaniem organów podatkowych, jeśli spółka w przeszłości nie wykazała zobowiązania podatkowego w pełnej wysokości, *ergo* nie zapłaciła podatku w pełnej wysokości, *ergo* nie uregulowała w pełni wymagalnych zobowiązań podatkowych (które nie zostały zadeklarowane, spółka nie miała bowiem wiedzy na temat ich powstania), to członek zarządu takiej spółki powinien złożyć wniosek o ogłoszenie jej upadłości (mimo że takie zobowiązania nie zostały zadeklarowane), a jeśli tego nie uczynił, to należy uznać, że we właściwym czasie nie zgłoszono wniosku o ogłoszenie upadłości (lub w tym czasie nie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne).

Jednak takie podejście organów podatkowych oraz sądów administracyjnych jest błędne i nie powinno polegać na „mechanicznym” przeniesieniu odpowiedzialności za zaległości podatkowe ze spółki na członków zarządu tej spółki. Konieczne jest zwrócenie uwagi, że pojęcie „właściwego czasu” do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, o którym mowa w art. 116 § 1 pkt 1 lit. a o.p., powinno być ujmowane elastycznie w zależności od okoliczności konkretnego przypadku, jest to bowiem przesłanka obiektywna, ustalona na podstawie okoliczności faktycznych każdej sprawy¹³. Dokonując oceny, czy zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości

¹³ Zob. wyroki Sądu Najwyższego (SN): z dnia 22 czerwca 2006 r., sygn. I UK 369/05; z dnia 7 listopada 2016 r. III UK 13/16, LEX/el.

nastąpiło we właściwym czasie, jednocześnie należy mieć na względzie, że powinno ono nastąpić w takim momencie, w którym możliwa będzie ochrona zagrożonych interesów wszystkich wierzycieli poprzez możliwość uzyskania po ogłoszeniu upadłości równomiernego, chociaż tylko częściowego zaspokojenia z majątku spółki. Zarząd spółki kapitałowej powinien zatem zgłosić wniosek o ogłoszenie upadłości, jeżeli tylko zachodzi zagrożenie niewypłacalnością, które nastąpienie w sposób oczywisty niweczy sens postępowania upadłościowego, pozbawiając wszystkich wierzycieli jakiegokolwiek ochrony prawnej ich interesów¹⁴. Nie uzasadnia złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości niewykonanie jednego zobowiązania, ponieważ zobowiązań tych musi być więcej, co najmniej dwa, skoro w przepisie użyto liczby mnogiej w odniesieniu do zobowiązań¹⁵.

Tym samym na gruncie Ordynacji podatkowej nie ma możliwości automatycznego przyjęcia skrajnego rozumowania z przepisów prawa upadłościowego, iż nieuregulowanie wymagalnego zobowiązania i powstanie zaległości podatkowej powoduje konieczność złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, a brak jego złożenia, niezależnie od wielkości majątku spółki i jej rzeczywistej zdolności regulowania zobowiązań podatkowych, uniemożliwia wykazanie przesłanki negatywnej odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej za zobowiązania tej spółki.

W ocenie sądów administracyjnych prawodawca, konstruując odpowiedzialność z art. 116 o.p., uzależnił jej zastosowania także od stwierdzenia przesłanek negatywnych odpowiedzialności, co powoduje, że dopiero ocena całokształtu unormowania, a więc odnoszącego się zarówno do przesłanek pozytywnych, jak i negatywnych, pozwala przyjąć prawny mechanizm odpowiedzialności. Jednakże w orzecznictwie wskazuje się, że jedynie przy wyrażeniu przesłanek negatywnych odpowiedzialności ustawodawca określił obowiązki członka zarządu co do ich wykazania, natomiast w przypadku przesłanek pozytywnych obowiązek ten spoczywa na organach podatkowych w zakresie każdej z nich¹⁶. Innymi słowy, to organ ma udowodnić przesłanki pozytywne odpowiedzialności członka zarządu spółki

¹⁴ Zob. wyroki NSA: z dnia 9 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1383/13; z dnia 19 grudnia 2017 r., sygn. I FSK 1318/17; wyroki SN: z dnia 14 czerwca 2006 r., sygn. I UK 324/05; z dnia 10 lutego 2011 r., sygn. II UK 265/10; z dnia 19 grudnia 2013 r., sygn. II UK 196/13, LEX/el.

¹⁵ Por. wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2014 r., sygn. II FSK 1743/12, LEX/el.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 21 października 2021 r., sygn. III FSK 130/21, LEX/el. Zob. także wyrok NSA z tego samego dnia w sprawie sygn. III FSK 133/21, LEX/el.

kapitałowej za jej zaległości podatkowe, natomiast przesłanki negatywne powinny zostać wykazane przez członka zarządu spółki¹⁷. W konsekwencji – zdaniem organów podatkowych – ciężar wykazania przesłanek wyłączających odpowiedzialność za zobowiązania spółki spoczywa na członku zarządu, tylko on może bowiem powołać się na wystąpienie szczególnych okoliczności.

Pomimo takiego stanowiska organów podatkowych i sądów administracyjnych niektóre organy podatkowe w trakcie prowadzenia postępowań nie chcą umożliwiać podatnikom wykazania tych okoliczności wyłączających odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych. Nagminnie oddalane są wnioski członków zarządu, którzy istotne okoliczności w sprawie pragną wykazać dostępnymi obiektywnie dla nich dowodami i składają między innymi następujące wnioski dowodowe: przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego z zakresu rachunkowości w sprawie:

- 1) ustalenia faktu i daty powstania niewypłacalności spółki oraz „czasu właściwego” na złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego;
- 2) ustalenia – po uprzednim ustaleniu „czasu właściwego”, o którym mowa w pkt 1 – czy fakt niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania układowego we właściwym czasie spowodował, że Skarb Państwa utracił możliwość uzyskania zaspokojenia zaległości podatkowych w stopniu większym, niż gdyby wyżej wymieniony wniosek został złożony we właściwym czasie;
- 3) ustalenia, czy wydanie decyzji określającej wobec spółki, dotyczącej zobowiązań podatkowych w zakresie podatku oraz za okres, którego dotyczyła decyzja określająca wydana wobec spółki, niezwłocznie po

¹⁷ Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Białymstoku z dnia 2 kwietnia 2014 r., sygn. I SA/Bk 23/14, w którym sąd wskazał, że „W każdym przypadku orzekania o odpowiedzialności członka zarządu organ podatkowy jest zobowiązany zbadać, czy i kiedy wystąpiły przesłanki do ogłoszenia upadłości, gdyż tylko niezłożenie wniosku o upadłość w terminie czyni otwartą kwestię odpowiedzialności członka zarządu na podstawie art. 116 § 1 o.p. Odpowiedzialność członka zarządu może wchodzić w rachubę tylko w sytuacji, gdy w stosunku do spółki wystąpiły przesłanki upadłości. Z kolei członek zarządu tylko wtedy ponosi odpowiedzialność, kiedy obowiązku w zakresie złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcia postępowania układowego nie wypełnił w terminie lub też, że ponosi winę za jego niewypełnienie; w każdym przypadku należy zatem ustalić, że taki obowiązek w ogóle na członku zarządu ciążył oraz kiedy powinien być dopełniony”.

upływie tych okresów oraz wszczęcie egzekucji wobec tej spółki niezwłocznie po tym, jak ta decyzja stałaby się ostateczna, mogło doprowadzić do zaspokojenia wierzyciela podatkowego (Skarbu Państwa) w całości lub części.

Organy podatkowe odmawiają także przeprowadzenia dowodu ze sprawozdań finansowych składanych przez spółkę w okresie, w którym dana osoba pełniła funkcję członka zarządu spółki kapitałowej na okoliczność sytuacji finansowej spółki w okresie, w którym strona była jej członkiem zarządu, oraz z wydruków z kont rozrachunkowych spółki i z jej rachunku bankowego. Przeprowadzenie tych dowodów jest w szczególności istotne w przypadku sprzedaży udziałów lub akcji w spółce kapitałowej w okresie pomiędzy wystąpieniem zaległości podatkowych spółki a prowadzeniem postępowania przeciwko członkowi jej zarządu, który został w międzyczasie odwołany z zarządu tej spółki (będąc wcześniej jednocześnie udziałowcem lub akcjonariuszem)¹⁸.

Taka praktyka działania organów podatkowych jest całkowicie błędna, ponieważ jeżeli były członek zarządu powołuje się w toku tego postępowania na okoliczności dowodzące, że w czasie pełnienia przez niego funkcji członka zarządu nie było podstaw do zgłoszenia stosownego wniosku, wskazując na sytuację finansową spółki, która to potwierdza, to organ tylko wtedy może wydać decyzję o jego odpowiedzialności, gdy wykaże, że sytuacja ta była inna, w szczególności, że wystąpiły okoliczności uzasadniające złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości¹⁹. Organy z reguły nie prowadzą rozważań w szerszym zakresie na temat „czasu właściwego” do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego, co powinno być warunkiem *sine qua non* przeniesienia odpowiedzialności podatkowej na członków zarządu spółki, która to instytucja jest wyjątkowym instrumentem prawnym o charakterze ingerencyjnym w majątek podmiotu trzeciego – innego niż podatnik (wymusza to zatem rzetelne i obiektywne zbadanie przesłanek warunkujących możliwość orzeczenia o odpowiedzialności członków zarządu jako osób trzecich za zobowiązania spółki), a więc powinna być stosowana z uwzględnieniem zasady proporcjonalności i przy pełnym poszanowaniu gwarancji procesowych osoby

¹⁸ Zob. na ten temat wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 stycznia 2019 r., sygn. I SA/Bk 603/18, LEX/el.

¹⁹ Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 27 marca 2019 r., sygn. I SA/Bk 679/18 oraz cytowany w nim wyrok NSA z dnia 28 października 2009 r., sygn. II FSK 1813/07, LEX/el.

trzeciej, co implikuje bezwzględną konieczność ustalenia „czasu właściwego” do zgłoszenia wniosku oraz momentu, w którym zarząd spółki, przy dołożeniu należytej staranności, mógł uzyskać wiedzę o tym, że spółka stała się niewypłacalna i w sposób trwały zaprzestała płacenia długów, a jej majątek nie wystarczał na ich zaspokojenie²⁰. Konieczne jest bowiem zauważenie, że zarząd spółki powinien zgłosić wniosek o ogłoszenie upadłości, jeżeli tylko zachodzi zagrożenie niewypłacalnością, które następnie w sposób oczywisty niweczy sens postępowania upadłościowego, pozbawiając wszystkich wierzycieli ochrony prawnej ich interesów²¹.

Tak więc w konsekwencji, skoro organy podatkowe stosują wykładnię systemową zewnętrzną, starając się ustalić treść normy prawnej wynikającej z przepisu art. 116 o.p. w zw. z art. 10 i art. 11 u.p.u., konieczna jest również prawidłowa interpretacja tych ostatnich przepisów z uwzględnieniem ich wykładni, także przy użyciu instrumentów funkcjonalnych. Tym samym organy podatkowe powinny wnikliwie badać faktyczną sytuację finansową spółki, w tym to, czy niewykonywanie wymagalnych zobowiązań ma charakter trwały (czyli świadczyło o niewypłacalności dłużnika), czy tylko przejściowy (co nie uzasadnia złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości). Badaniu powinny podlegać także niewykonane zobowiązania spółki wobec jej kontrahentów, stan jej majątku oraz to, czy pozwalał on na zaspokojenie istniejących zobowiązań w przyszłości, a w przypadku niewykonywania zobowiązań przez spółkę – przyczyn tego stanu rzeczy, co może wynikać z przejściowych trudności płatniczych. Wszystkie wskazanej powyżej okoliczności są istotne dla wydania rozstrzygnięcia, a uwzględnienie wniosków dowodowych w tym zakresie nie powinno być kwestionowane, skoro to na członku zarządu – zdaniem organów podatkowych – ciąży obowiązek wykazania, że wniosek o ogłoszenie upadłości został złożony we właściwym czasie. Nie można także oddalić wniosków dowodowych członka zarządu, powołując się na to, że okoliczności, na które miały być przeprowadzone wnioskowane dowody, zostały już wykazane za pomocą innych dowodów, skoro członek zarządu żąda przeprowadzenia dowodów na tezę przeciwną niż wynikająca z materiałów zebranych przez organ²². Takie działania

²⁰ Por. wyrok NSA z dnia 14 maja 2015 r., sygn. II FSK 1190/13, LEX/el.

²¹ Por. wyroki NSA: z dnia 9 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1838/13; z dnia 19 grudnia 2017 r., sygn. I FSK 1318/17, LEX/el.

²² Por. wyrok NSA z dnia 6 marca 2018 r., sygn. II FSK 2173/17, LEX/el. Zob. także wyrok NSA z dnia 26 maja 2015 r., sygn. I FSK 466/14, LEX/el., w którym sąd wskazał, że: „Przepis art. 188 o.p. nie uzasadnia oddalenia wniosku dowodowego strony domagającej

organów podatkowych nie mogą spotkać się z aprobatą i należy je traktować jako przejaw chęci jak najszybszego zakończenia tego typu postępowań przy jednoczesnym pogwałceniu zasad postępowań podatkowych wskazanych w Ordynacji podatkowej – w wyniku niezgodnego z prawem „uproszczenia procedury dowodowej”, pominięcia wnikliwej i wieloaspektowej analizy okoliczności faktycznych sprawy oraz bardzo często nieposzanowania zasady zapewnienia czynnego udziału strony w postępowaniu. Tym samym organy podatkowe dopuszczają się naruszenia m.in. art. 121, art. 122, art. 123, art. 187 § 1 i art. 191 o.p.

W praktyce te dowody wnioskowane przez członków zarządu spółek nie są przeprowadzane, organy podatkowe, a za nimi sądy administracyjne, stoją bowiem na stanowisku, że niewypłacalność dłużnika, o której mowa w art. 10 i art. 11 ust. 1 i 2 u.p.u., występuje również, gdy dłużnik ten nie zaspokaja jednego tylko wierzyciela posiadającego znaczną wierzytelność²³. Ich zdaniem przesłanka egzoneracyjna wymieniona w art. 116 § 1 pkt 1 o.p. odnosi się bowiem wyłącznie do zgłoszenia wniosku, a nie do skutku tego wniosku, jakim jest ogłoszenie upadłości. W ich ocenie wnioszek należy złożyć wówczas, gdy zaistnieją przesłanki niewypłacalności dłużnika, określone w art. 10 i art. 11 u.p.u. Jeżeli zatem dłużnik nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań, powinien taki wnioszek zawsze złożyć. Organy stoją przy tym na stanowisku, że należy odróżnić obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości od skuteczności tego wniosku i ogłoszenia tej

się np. powołania nowych świadków na okoliczności mające znaczenie dla sprawy na tej tylko podstawie, że dotychczas zgromadzony materiał dowodowy w sprawie, zdaniem organu podatkowego pozwala mu na ustalenie niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego. Takie rozumienie art. 188 o.p. stanowi przyzwolenie dla organu podatkowego, na dowolne selekcjonowanie materiału dowodowego sprawy, przez gromadzenie w ramach tego materiału dowodów niekorzystnych dla strony, z jednoczesnym blokowaniem zgłaszanych przez nią wniosków dowodowych na okoliczności dla niej korzystne, z uzasadnieniem, że te pierwsze pozwalają już organowi na ustalenie niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego sprawy. Taka wykładnia art. 188 o.p. pozostaje w sprzeczności z zasadą praworządności, obiektywizmu i bezstronności, gdyż odmowa wnioskowi dowodowemu strony na okoliczności mające znaczenie dla sprawy i jej zdaniem dla niej korzystne, z tego względu, że zdaniem organu dotychczas zgromadzony materiał dowodowy w sprawie pozwala mu na ustalenie niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego, oznacza, że organ już przed wydaniem orzeczenia daje wyraz swojemu przekonaniu co do rozstrzygnięcia”.

²³ Zob. wyroki NSA: z dnia 10 stycznia 2017 r., sygn. II FSK 3737/14; z dnia 28 kwietnia 2017 r., sygn. I FSK 1624/15; z dnia 6 czerwca 2017 r., sygn. I FSK 1951/15; z dnia 23 października 2018 r., sygn. II FSK 3005/16; z dnia 5 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 1686/18; z dnia 12 lutego 2019 r., sygn. II FSK 3336/18, LEX/el.

upadłości przez sąd upadłościowy. Dłużnik ma jedynie obowiązek dokonania oceny, czy wykonuje swoje wymagalne zobowiązania, natomiast oceny, czy faktycznie zaistniały przesłanki do ogłoszenia upadłości władny jest dokonać wyłącznie sąd właściwy w sprawach upadłości²⁴. To do sądu upadłości należy zatem ocena, czy faktycznie zobowiązania nie są wykonywane i czy istnieją podstawy do wszczęcia postępowania upadłościowego. Tak więc nawet niewykonywanie wymagalnych zobowiązań wobec jednego wierzyciela nie zwalnia członka zarządu od zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości, nie do niego bowiem należy rozstrzygnięcie o zasadności wniosku. Organy podatkowe podkreślają, że przepis art. 116 § 1 pkt 1 o.p. nie daje członkowi zarządu takiego uprawnienia. W konsekwencji – zdaniem organów podatkowych – wnioski dowodowe odwołujące się do konieczności analizy sytuacji finansowej spółki, czy to poprzez powołanie biegłego, analizę sprawozdań, czy przesłuchanie strony i świadków, nie mogą, wbrew oczekiwaniom podatników, obalić wykazywanego przez organ zaistnienia trwałego zaprzestania płacenia długów jako przesłanki do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości na podstawie art. 11 ust. 1 u.p.u., tj. w rzeczywistości bardzo często niewykazania kilka lat wcześniej zobowiązania w podatku, w którym zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa. Taka sytuacja ma bardzo często miejsce na gruncie podatku od towarów i usług w przypadkach, w których organy podatkowe kwestionują określone faktury VAT jako podstawy odliczenia podatku naliczonego, co automatycznie pociąga za sobą powstanie zaległości podatkowej z mocą wsteczną. W konsekwencji zakwestionowanie przez organ podatkowy podstawy odliczenia podatku przez spółkę w okresie, w którym dana osoba była członkiem jej zarządu, przy braku możliwości wyegzekwowania tej kwoty z majątku spółki, powoduje niejako automatycznie – po wydaniu w tym zakresie odpowiedniej decyzji przez organ podatkowy – odpowiedzialność tej osoby jako osoby trzeciej, tj. członka zarządu, osoba taka nie może bowiem w momencie powzięcia wiedzy o takiej zaległości złożyć wniosku o ogłoszenie upadłości spółki z mocą wsteczną; ponadto bardzo często nie jest już członkiem zarządu spółki, której dotyczy zaległość.

Z powyższym stanowiskiem prezentowanym przez organy podatkowe nie sposób się zgodzić ze względu na argumenty funkcjonalne i konieczność uniknięcia wykładni tego przepisu, która prowadziłaby *ad absurdum*,

²⁴ Por. wyrok SN z dnia 7 listopada 2016 r., sygn. III UK13/16, LEX/el.

w szczególności przy wzięciu pod uwagę gwarancyjnego i subsydiarnego charakteru odpowiedzialności osoby trzeciej.

W zdecydowanej większości przypadków, gdyby spółka była świadoma konieczności spełnienia zobowiązań za lata wcześniejsze, to by uczyniła to w terminach wynikających z przepisów prawa. Postępowania przeciwko członkom zarządu jako osobom trzecim zobowiązanym solidarnie ze spółką za jej zaległości podatkowe są wynikiem wieloletniej bezczynności organów podatkowych, które nie wydają wobec spółek decyzji określających wysokość zobowiązań podatkowych, co powoduje u członków ich zarządów bardzo często w pełni uzasadnione przekonanie, że nie istnieją żadne inne zobowiązania, które powinny być uregulowane i które w konsekwencji nie są regulowane. W tym samym czasie spółki takie nie tracą także zdolności do wykonywania wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Spółki nie mają wiedzy o takich zobowiązaniach i ze względu na bezczynność organów podatkowych nie mają podstaw, aby przypuszczać, że takie zobowiązania istnieją.

Należy także podkreślić, że członek zarządu nie odpowiada za złą sytuację finansową spółki, uniemożliwiającą spłatę długów, lecz za własne zaniechanie prowadzące do pokrzywdzenia wierzycieli, w tym wierzyciela podatkowego. Przepis art. 116 o.p. jest regulacją o charakterze wyjątkowym. Tym samym nie może być on interpretowany w kontekście nadmiernego fiskalizmu. Wydaje się także, że przepis art. 116 § 1 pkt 1 o.p. nie wyklucza możliwości poddawania analizie stopnia zawinienia członka zarządu w powstałym stanie rzeczy. Możliwa jest wykładnia uzasadniająca stanowisko, że przesłanka egzoneracyjna w postaci braku winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości powinna być badana również w sytuacji, gdy wniosek został zgłoszony w czasie niewłaściwym lub nie został zgłoszony wcale²⁵. Może to wynikać z obiektywnych faktów, które będą uzasadniać taką ocenę, jeżeli bowiem spółka miała szanse w możliwym do przewidzenia, krótkim czasie uzyskać środki na spłatę długów, członek zarządu, pozostający w subiektywnym przekonaniu, że niespłacenie długów jest spowodowane przejściowymi trudnościami, może skorzystać z przesłanki egzoneracyjnej²⁶.

Konieczne jest także stwierdzenie, że odpowiedzialność członka zarządu mogą wyłączyć uchybienia wierzyciela podatkowego w zakresie

²⁵ A. Zarzycki, *Przesłanka „winy” członka zarządu w art. 116 § 1 pkt 1 lit. b Ordynacji*, „Glosa” 2017, nr 3, s. 121–125.

²⁶ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 grudnia 2019 r., sygn. I SA/Po 470/19, LEX/el.

czynności zmierzających do zaspokojenia się z majątku spółki. Ten skutek należy odnieść do niepodjęcia przez wierzyciela podatkowego w stosownym czasie egzekucji przeciwko spółce, choć taka egzekucja była możliwa. Tym samym jeśli wierzyciel doprowadza przez zaniechanie egzekucji, w przypadku gdy tą drogą mógł skutecznie uzyskać zaspokojenie swoich roszczeń, do bezskuteczności egzekucji, to uznać należy, że nie wykazał on, iż egzekucja przeciwko spółce okazała się bezskuteczna.

Z drugiej strony członek zarządu spółki z o.o. może uwolnić się od odpowiedzialności przewidzianej w art. 116 o.p. poprzez wykazanie, że stopień zaspokojenia wierzyciela byłby identyczny także w sytuacji zgłoszenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości; wniosek o przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego jest zatem konieczny.

4. ODPOWIEDZIALNOŚĆ CZŁONKA ZARZĄDU SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ A ZASADA ZAUFANIA DO ORGANU PODATKOWEGO

W przypadku postępowań prowadzonych wobec tzw. osób trzecich niezwykle istotne jest zachowanie gwarancji procesowych im przysługujących. U podstaw sformułowania takich obowiązków (gwarancji procesowych) w postępowaniu podatkowym leży to, iż postępowanie podatkowe, będące szczególnym rodzajem postępowania administracyjnego, nie ma charakteru kontradyktoryjnego, a stosunek łączący podatnika z organem podatkowym to stosunek administracyjnoprawny cechujący się nierównorzędnością podmiotów, który oparty jest na władztwie administracyjnym. W tym stanie rzeczy pozycja strony postępowania jest słabsza, gdyż to organ podatkowy jest gospodarzem tego postępowania. To organ je prowadzący podejmuje czynności poszukiwawcze zmierzające do ustalenia stanu faktycznego w sprawie, a następnie przeprowadza niezbędne dowody. Chcąc zrównoważyć to gorsze położenie procesowe strony, przepisy przyznają jej wiele uprawnień o gwarancyjnym znaczeniu. Jednym z nich jest konieczność prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organu podatkowego. Organ podatkowy powinien to czynić między innymi poprzez sprawne i merytorycznie uzasadnione czynności, poprzez odpowiednie wyważenie interesu podatnika i Skarbu Państwa i rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika²⁷.

²⁷ Zob. m.in. wyroki NSA: z dnia 22 lutego 2011 r., sygn. II FSK 224/10; z dnia 5 września 2008 r., sygn. II FSK 823/07; z dnia 4 marca 2008 r., sygn. I FSK 365/07; wyroki

W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się natomiast, że: „zaskakiwanie strony nową interpretacją i wymierzanie opłat za lata ubiegłe w znacznej wysokości, które burzą przyjęte przez stronę założenia ekonomiczne swej działalności, należy ocenić jako naruszenie art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej w stopniu rażącym”²⁸.

Co więcej, zasada zaufania do organów podatkowych nie może być traktowana jako postulat wobec tych organów, lecz jako wiążąca norma prawna²⁹, która zobowiązuje organy podatkowe do uwzględnienia wszystkich okoliczności sprawy – także tych korzystnych dla podatnika³⁰. Ta reguła działania organów podatkowych powinna znajdować także w pełni zastosowanie w postępowaniach w sprawach odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. Jednak jest ona bardzo często naruszana, patrząc bowiem obiektywnie na działania organów podatkowych, można dojść do wniosku, że organy podatkowe przygotowują z „chirurgiczną precyzją” pułapkę na członków zarządu spółek kapitałowych poprzez wszczynanie postępowań przeciwko spółkom po wielu latach od dnia wymagalności zobowiązań i bardzo często już w okresach, w których poprzedni członkowie zarządu nie są członkami tego organu i nie mają żadnej możliwości podjęcia obrony jako reprezentanci spółki przed wydaniem niekorzystnej decyzji określającej. Następnie – na podstawie decyzji wydanej przeciwko spółce – wydawana jest decyzja o odpowiedzialności członków zarządu spółki za jej zaległości podatkowe.

W tego typu postępowaniach – co było wskazywane już wcześniej – naruszenie art. 121 § 1 o.p. następuje także w wyniku obstrukcji inicjatywy dowodowej strony, a tym samym prowadzenia postępowania w sposób niebudzący zaufania do organów podatkowych, bez wymaganej wnikliwości w celu ustalenia stanu faktycznego³¹. Organ podatkowy bardzo często orzekając o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, w ogóle nie przeprowadza postępowania dowodowego, badając jedynie:

WSA: w Szczecinie z dnia 8 października 2009 r., sygn. I SA/Sz 515/09; we Wrocławiu z dnia 16 września 2009 r., sygn. I SA/Wr 1139/09; w Warszawie z dnia 12 września 2008 r., sygn. III SA/Wa 64/08, LEX/el.

²⁸ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 22 listopada 2005 r., sygn. I SA/Bk 72/05, za wyrokiem NSA z dnia 7 listopada 2000 r., sygn. III SA 2670/99, LEX/el.

²⁹ Por. wyrok NSA z dnia 26 marca 2002 r., sygn. III SA 3390/00, LEX/el.

³⁰ Por. wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2014 r., sygn. II FSK 2166/12, LEX/el.

³¹ Zob. na ten temat: S. Sadocha, *Praktyczne aspekty funkcjonowania zasady zaufania w prawie podatkowym*, „Kwartalnik Doradca Podatkowy” 2021, nr 3, s. 2–11.

- 1) istnienie zaległości spółki, co następuje poprzez włączenie decyzji wydanej wobec takiej spółki do akt sprawy przeciwko członkowi zarządu;
- 2) fakt bezskuteczności egzekucji poprzez włączenie tytułów wykonawczych i informacji o majątku spółki oraz
- 3) fakt piastowania funkcji członka zarządu przez daną osobę poprzez włączenie do akt odpisu z rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego.

Jednocześnie oddalane są wnioski o przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego i dokumentów finansowych spółki oraz dowody osobowe. Takie działanie organów podatkowych jest nie do zaakceptowania. Na poparcie tego stanowiska konieczne jest przywołanie bardzo wnikliwej analizy zawartej w uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 26 maja 2015 r.³², w którym stwierdzono, że „organ podatkowy zasadniczo nie może odmówić stronie przeprowadzenia zawnioskowanego przez nią dowodu, jeżeli dotyczy on okoliczności mającej znaczenie na zastosowanie normy materialnoprawnej, gdyż oznacza to, że dowód ten może mieć wpływ na wynik sprawy [...] Przepis art. 188 o.p. nie uzasadnia oddalenia wniosku dowodowego strony domagającej się np. powołania nowych świadków na okoliczności mające znaczenie dla sprawy na tej tylko podstawie, że dotychczas zgromadzony materiał dowodowy w sprawie, zdaniem organu podatkowego, pozwala mu na ustalenie niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego. Takie rozumienie art. 188 o.p. stanowi przyzwolenie dla organu podatkowego na dowolne selekcjonowanie materiału dowodowego sprawy, przez gromadzenie w ramach tego materiału dowodów niekorzystnych dla strony, z jednoczesnym blokowaniem zgłaszanych przez nią wniosków dowodowych na okoliczności dla niej korzystne, z uzasadnieniem, że te pierwsze pozwalają już organowi na ustalenie niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego sprawy. Taka wykładnia art. 188 o.p. pozostaje w sprzeczności z zasadą praworządności, obiektywizmu i bezstronności, gdyż odmowa wnioskowi dowodowemu strony na okoliczności mające znaczenie dla sprawy i jej zdaniem dla niej korzystne, z tego względu, że zdaniem organu dotychczas zgromadzony materiał dowodowy w sprawie pozwala mu na ustalenie niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego, oznacza, że organ już przed wydaniem orzeczenia daje wyraz swojemu przekonaniu co do rozstrzygnięcia. Organ podatkowy, obowiązany do wyczerpującego ustalenia stanu faktycznego rozstrzyganej sprawy, nie może dowolnie wybierać dowodów,

³² Wyrok NSA z dnia 26 maja 2015 r., sygn. I FSK 466/14, LEX/el.

które są podstawą ustaleń faktycznych, poprzez dyskredytowanie inicjatywy dowodowej strony, w oparciu o wadliwe rozumienie art. 188 o.p., gdyż oznaczałoby to, że prowadzi postępowanie pod z góry założoną tezę, co zaprzeczałoby wszelkim zasadom rzetelnego postępowania podatkowego, określonym w Ordynacji podatkowej”.

5. KSZTAŁTOWANIE SIĘ NOWEJ LINII ORZECZNICZEJ – UZNANIE PRAW PODATNIKA

Jeden z najistotniejszych problemów dotyczących odpowiedzialności członków zarządów spółek kapitałowych za zaległości podatkowe spółki dotyczy odpowiedzi na pytanie, czy zbadanie przesłanek egzoneracyjnych powinno nastąpić z uwzględnieniem kwoty zobowiązania podatkowego określonej w decyzji, a nie w deklaracji podatkowej wykazującej inną wysokość zobowiązania podatkowego, niż to wynikało z przepisów prawa, na podstawie których zobowiązanie powstało. Innymi słowy, czy przesłanki te muszą być brane pod uwagę przy uwzględnieniu wysokości zobowiązania podatkowego (które przekształciło się w zaległość podatkową), w wysokości ustalonej na podstawie przepisów prawa (przy wzięciu pod uwagę zasady samoobliczenia podatku), czy też przy uwzględnieniu wysokości zobowiązania wykazanego w deklaracji podatkowej.

Kolejna kwestia wymagająca rozstrzygnięcia dotyczy tego, czy zobowiązania niewykazane w deklaracji były zobowiązaniami wymagalnymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 u.p.u. i czy brak ich uregulowania oznacza zatem, że podatnik jest niewypłacalny, utracił bowiem zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, których jednak nie wykazał w swojej deklaracji podatkowej, ponieważ na przykład obniżył podatek należny o podatek naliczony wynikający z otrzymanej faktury VAT, która następnie została zakwestionowana na gruncie art. 88 ust. 3a pkt 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³³. Analiza znacznej części orzecznictwa sądów administracyjnych w tym zakresie nie jest korzystna dla podatników. Jednak na znaczeniu zyskuje także linia orzecznicza, która bierze pod uwagę również realia prowadzenia działalności gospodarczej i cel analizowanych regulacji, oraz jest wynikiem refleksyjnego, a nie „mechanicznego” stosowania prawa, uwzględniającego jego funkcjonalny wymiar. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na orzeczenie

³³ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 931 ze zm.

NSA z dnia 25 maja 2018 roku³⁴, w którym sąd ten odniósł się do analizy przesłanki ogłoszenia upadłości z art. 11 ust. 1 u.p.u., kwestionując możliwość uwzględnienia wysokości zobowiązania podatkowego wynikającego nie ze złożonej pierwotnie deklaracji, lecz z później wydanej decyzji, określającej zobowiązanie podatkowe powstające z mocy prawa³⁵. Sąd zauważył, że unormowanie art. 11 ust. 1 u.p.u. kładzie nacisk na wymagalność zobowiązań podatnika, co powoduje, że zdaniem sądu nie sposób przyjąć, że wymagalne w 2009 r. było zobowiązanie, które zostało określone w decyzji wydanej w 2012 r. Ponadto przyjęcie innej wykładni doprowadziłoby do takiej sytuacji, że w istocie zawsze, gdy zaległość podatkowa jest konsekwencją wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, członek zarządu ponosiłby odpowiedzialność, nawet wówczas, gdy ta decyzja wydana została w okresie, gdy utracił status członka zarządu. W istocie w takiej sytuacji ten członek zarządu nigdy nie mógłby wykazać istnienia okoliczności egzoneracyjnych w postaci braku winy w zgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości, co stałoby w oczywistej sprzeczności z tezą uchwały 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 sierpnia 2009 r., II FPS 3/09. Dalej sąd zauważył, że odpowiedzialność tej osoby za zaległości spółki byłaby niczym nieograniczona, gdyż nigdy nie mogłaby się ona od niej zwolnić, ponieważ organ zawsze by twierdził, że spółka nie regulowała zobowiązań podatkowych – nawet wówczas, gdy decyzja, w której określono inną wysokość tego zobowiązania, niż wykazano w pierwotnej deklaracji, wydana została kilka lat później. Reasumując tezy uzasadnienia tego wyroku, sąd prawidłowo skonstatował, że „tylko w odniesieniu do przesłanki ogłoszenia upadłości przewidzianej w art. 11 ust. 2 u.p.u. badanie istnienia przesłanki egzoneracyjnej polegającej na tym, że w okresie pełnienia funkcji członka zarządu nie było podstaw do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub postępowania zapobiegającego upadłości (postępowanie układowe) powinno nastąpić z uwzględnieniem kwoty zobowiązania podatkowego określonej w decyzji, a nie w deklaracji podatkowej wykazującej inną wysokość zobowiązania podatkowego, niż to wynikało z przepisów prawa, na podstawie których zobowiązanie to powstało. Postępowanie takie nie jest natomiast dopuszczalne przy ocenie niewykonywania wymagalnych zobowiązań (art. 11 ust. 1 u.p.u.)”.

³⁴ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 27 marca 2019 r., sygn. I SA/Bk 679/18, LEX/el.

³⁵ Sąd uznał, że takie rozumowanie może odnosić się tylko do przesłanki ogłoszenia upadłości przewidzianej w art. 11 ust. 2 u.p.u.

W podobnym tonie – korzystnym dla członków zarządów spółek kapitałowych – wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 27 marca 2019 r.³⁶, wskazując, że „Sąd zwraca uwagę na naruszenie przez organy prawa materialnego, poprzez nieprawidłowe zastosowanie art. 116 § 1 pkt 1 lit. a, § 2 i § 4 o.p. w zw. z art. 11 ust. 1 p.u.n. W rozpatrywanej sprawie organy stwierdziły bowiem istnienie niewypłacalności spółki w okresie piastowania przez skarżącą funkcji członka zarządu na podstawie przesłanki z art. 11 ust. 1 p.u.n., tj. gdy dłużnik nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Zobowiązania, które w tym czasie nie zostały wykonane, stały się jednak wymagalne dopiero z dniem wydania decyzji organu drugiej instancji w 2017 r. Na tak wskazanej argumentacji organu nie można oprzeć ziszczenia się przesłanki z art. 11 ust. 1 p.u.n., która jednoznacznie wiąże niewypłacalność dłużnika z niewykonywaniem przez niego jedynie wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Mając na uwadze powyższe, zwrócić trzeba również uwagę na kwestię właściwego czasu do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki w kontekście zobowiązań, które powstały w czasie, kiedy odpowiedzialny solidarnie pełnił funkcję członka zarządu, jednak decyzja określająca te zobowiązania została wydana w czasie, gdy funkcji tej już nie pełnił. [...] Odmienne należy jednak postępować w przypadku analizy przesłanki ogłoszenia upadłości z art. 11 ust. 1 p.u.n. Przepis ten stanowi, że dłużnika uważa się za niewypłacalnego, jeżeli nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Unormowanie to stawia nacisk na wymagalność zobowiązań podatnika. Nie sposób przyjąć, że wymagalne w 2013 lub 2014 r. było zobowiązanie, które zostało określone w decyzji wydanej w 2017 r. Co więcej, przyjęcie wykładni zaprezentowanej przez organ doprowadziłoby do sytuacji, że w istocie zawsze, gdy zaległość podatkowa jest konsekwencją wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, członek zarządu ponosiłby odpowiedzialność, nawet wówczas, gdy ta decyzja wydana została w okresie, gdy utracił status członka zarządu. W istocie w takiej sytuacji ten członek zarządu nigdy nie mógłby wykazać istnienia okoliczności egzoneracyjnych w postaci braku winy w zgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. Stałoby to w oczywistej sprzeczności z tezą uchwały 7 sędziów NSA z dnia 10 sierpnia 2009 r., II FPS 3/09. Odpowiedzialność tej osoby za zaległości spółki byłaby niczym nieograniczona, gdyż nigdy nie mogłaby się od niej zwolnić. Zawsze bowiem organ by twierdził, że spółka nie regulowała

³⁶ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 27 marca 2019 r., sygn. I SA/Bk 679/18, LEX/el.

zobowiązań podatkowych, nawet wówczas, gdy decyzja, w której określono inną wysokość tego zobowiązania, niż wykazano w pierwotnej deklaracji, wydana została kilka lat później”.

Tym samym w przedstawionym orzeczeniu, które należy przyjąć z aprobatą, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku zanegował stanowisko szeroko prezentowane w orzecznictwie sądów administracyjnych, że w art. 11 ust. 1 u.p.u. ustawodawca nie powiązał stanu niewypłacalności ze stanem majątku dłużnika, ale z jego zachowaniem, a konkretnie zaniechaniem – zaprzestaniem płacenia długów, oraz że członek zarządu musiał mieć świadomość, iż ciąży na spółce obowiązek zapłaty podatku tylko z tego powodu, że ten obowiązek powstaje z mocy prawa, a nie w dacie wydawania decyzji określającej, oraz że taka osoba miała lub musiała mieć wiedzę – należycie pełniąc funkcję w zarządzie spółki. W niniejszej sprawie sąd w sposób niebudzący wątpliwości uznał, że wymagalność zobowiązania powstającego z mocy prawa, które nie zostało uwzględnione przez spółkę w deklaracji podatkowej, powstaje w odniesieniu do odpowiedzialności członka zarządu spółki za jej zaległości podatkowe nie w dacie płatności zobowiązania podatkowego, ale zaległość podatkowa jest konsekwencją wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. Co więcej, sąd użył do uzasadnienia swojego poglądu bardzo racjonalnych argumentów, zaczerpniętych z istoty obrotu gospodarczego oraz charakterystyki sytuacji prawnej członków zarządu spółki kapitałowej. Jest to orzeczenie mocno osadzone w realiach kierowania spółką kapitałową, a nie wynik „mechanicznego”, „bezrefleksyjnego” stosowania przepisów, bez uwzględnienia odpowiedniego kontekstu ich stosowania.

Kolejnym orzeczeniem, w którego treści uzasadnienia w sposób prawidłowy zdekodowano normy prawne wynikające z przepisów prawa art. 116 § 1 pkt 1 lit. a i b w zw. z art. 10 i 11 u.p.u., jest wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 3 listopada 2021 r.³⁷ Sąd zauważył w nim, że czym innym jest „wymagalność” zobowiązania, a czym innym jego „powstanie” z mocy prawa, właściwe dla zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa – tak jak zobowiązanie w podatku akcyzowym. W ocenie sądu wymagalność zobowiązania w przypadku powstania zobowiązań podatkowych z mocy prawa musi być wiązana z istnieniem w obrocie prawnym deklaracji, w której wykazano kwotę podatku do zapłaty, bądź decyzji, która określa kwotę zobowiązania podatkowego. Tylko decyzja lub deklaracja mogą

³⁷ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 3 listopada 2021 r., sygn. I SA/Bd 372/21, LEX/el.

stanowić podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego, tylko z nich zatem wynikać może kwota „wymagalnego” zobowiązania. Jeśli więc zobowiązanie podatkowe nie wynikało z deklaracji, a zostało określone dopiero w decyzji wydanej w 2018 r., to nie można twierdzić, że w 2014 r. było ono wymagalne. W ocenie sądu „wymagalność należy rozumieć jako możliwość prawnie skutecznego zażądania przez wierzyciela, by dłużnik spełnił świadczenie, a taka sytuacja w niniejszej sprawie zaistniała nie wcześniej, niż doręczenie spółce decyzji organu I instancji, określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Przed doręzeniem spółce decyzji zobowiązanie nie było wymagalne, choćby nawet organ podatkowy był słusznie przekonany o jego istnieniu. Poprawność tego stanowiska potwierdza choćby taki niezaprzeczalny fakt, że w przypadku braku deklaracji lub decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego organ nie mógłby przecież swojej wiarygodności zgłosić – jako wymagalnej – w postępowaniu upadłościowym, mimo że w sensie prawnym zobowiązanie podatkowe w podatku akcyzowym istniało. Jeśli istniało, ale nie było stwierdzone w decyzji lub deklaracji, to nie było wymagalne”.

Sąd zwrócił także uwagę na inną bardzo ciekawą kwestię o praktycznym znaczeniu, wskazując, że „jeśli nawet organ stał na – błędnym zdaniem Sądu – stanowisku, że przesłanki do ogłoszenia upadłości istniały w momencie upływu terminu płatności podatku akcyzowego za listopad 2014 r., a czasem właściwym do zgłoszenia wniosku o upadłość był [...] stycznia 2015 r., to nie powinno umknąć uwadze organu, że akcentowanie przez Skarżącego braku wiedzy i świadomości co do istnienia zobowiązań spółki powinno być wzięte pod uwagę jako próba wykazania, że Skarżący nie ponosi winy za niezłożenie wniosku o upadłość we właściwym czasie, tj. na przesłankę uwalniającą od odpowiedzialności, przewidzianą w art. 116 § 1 pkt 1 lit. b) o.p.”. Dalej w treści uzasadnienia sąd podniósł, że „brak winy w niezgłoszeniu wniosku o upadłość może być odnoszony jedynie do wyjątkowych sytuacji, w szczególności takich, w których członek zarządu nie ma wiedzy co do rzeczywistej sytuacji w zakresie płacenia zobowiązań przez spółkę z uzasadnionych (obiektywnie) przyczyn i przy dołożeniu należytej staranności nie może tej wiedzy uzyskać albo podjąć stosownych działań (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 lutego 2011 r., sygn. akt II UK 265/10). W argumentacji Skarżącego przedstawianej w toku postępowania i w skardze Sąd dostrzega właśnie wskazywanie na to, że członek zarządu – na płaszczyźnie rozliczeń w podatku akcyzowym – działał z należyłą starannością i profesjonalizmem, pozostając w zaufaniu do organów

celnych w sposób ciągły nadzorujących poczynania spółki na płaszczyźnie rozliczeń. Skarżący powołuje się na to, że Spółka – a tym samym i on – kierowali się wskazówkami organów, a decyzje wydane w stosunku do spółki po zmianie właściwości organów w sprawach akcyzowych, były zaskakujące”. Sąd zaakcentował także, iż „obowiązkiem organów było rozważenie tego, czy w kontekście podnoszonych przez Stronę argumentów zachodziły przesłanki do uznania, że wystąpiła przesłanka uwalniająca go od odpowiedzialności, polegająca na braku winy w niezgłoszeniu wniosku o upadłość we właściwym czasie. Organ powinien był wziąć pod uwagę to, czy i na ile usprawiedliwiona była jego nieświadomość co do potencjalnej przesłanki niewypłacalności spółki, jaką – zdaniem organu, w świetle późniejszej decyzji z 2018 r. – było istnienie powstałych z mocy prawa, a nieujawnionych jeszcze zobowiązań w podatku akcyzowym za maj i listopad 2014 r., a następnie za styczeń 2015 r.”.

Przedstawione powyżej orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy jest niezwykle istotne, a argumenty, które zostały zawarte w jego uzasadnieniu, korespondują z argumentami dotychczas przedstawianymi przez członków zarządów spółek kapitałowych w postępowaniach dotyczących orzeczenia ich odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, które to argumenty były całkowicie ignorowane przez organy podatkowe oraz, co najdziwniejsze, także przez sądy administracyjne. Z treści uzasadnienia tego wyroku można wysnuć następujące wnioski, którym można nadać charakter syntetyczny w obszarze odpowiedzialności członków zarządów spółek kapitałowych za zaległości podatkowe spółek:

1. W każdym przypadku orzekania o odpowiedzialności członka zarządu organ podatkowy jest zobowiązany zbadać, czy i kiedy wystąpiły przesłanki do ogłoszenia upadłości, tylko niezłożenie wniosku o upadłość w terminie czyni bowiem otwartą kwestię odpowiedzialności członka zarządu na podstawie przepisu art. 116 § 1 o.p. Do takiej konkluzji prowadzi wnioskowanie *a contrario*: skoro członek zarządu nie odpowiada za zaległości podatkowe spółki, jeśli we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie jej upadłości, to odpowiadać może tylko wtedy, kiedy upadłości we właściwym czasie nie zgłoszono. W konsekwencji badanie przez organ podatkowy „właściwego czasu” na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości jest przesłanką obiektywną, ustaloną na podstawie okoliczności faktycznych każdej sprawy.
2. Ocena, czy wystąpiły przesłanki niewypłacalności spółki i czy zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki nastąpiło we „właściwym

czasie”, powinna być dokonywana w świetle przepisów ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe³⁸ w takim brzmieniu, jakie ustawa ta miała w okresie, gdy powstały zaległości podatkowe spółki, a członek jej zarządu jeszcze sprawował funkcję w zarządzie, oraz w czasie, gdy upływał termin na złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości³⁹.

3. Regulacja zawarta w art. 11 ust. 1 u.p.u. kładzie nacisk na wymagalność zobowiązań podatnika. Czym innym jest „wymagalność” zobowiązania, a czym innym jego „powstanie” z mocy prawa właściwe dla zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa. Wymagalność zobowiązania w przypadku jego powstawania z mocy prawa musi być wiązana z istnieniem w obrocie prawnym deklaracji, w której wykazano kwotę podatku do zapłaty, bądź decyzji, która określa kwotę zobowiązania podatkowego. Tylko decyzja lub deklaracja mogą stanowić podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego, tylko z nich zatem wynikać może kwota „wymagalnego” zobowiązania. Jeśli zobowiązanie podatkowe nie wynikało z deklaracji, a zostało dopiero określone, to nie można twierdzić, że było ono wymagalne w okresie, w którym powinno być ujęte w deklaracji za okres jego powstania. Wymagalność należy rozumieć jako możliwość prawnie skutecznego zażądania przez wierzyciela, by dłużnik spełnił świadczenie, a taka sytuacja może zaistnieć w przypadku braku wykazania zobowiązania w deklaracji, nie wcześniej niż doręczenie spółce decyzji organu I instancji, określającej

³⁸ Por. uchwała NSA z dnia 10 sierpnia 2009 r., sygn. II FPS 3/09, LEX/el.

³⁹ Stosownie do treści art. 10 u.p.u. upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny. Zgodnie natomiast z treścią art. 11 ust. 1, 1a i 2 tej ustawy dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Domniemywa się przy tym, że dłużnik utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, jeżeli opóźnienie w wykonaniu zobowiązań pieniężnych przekracza trzy miesiące. Z kolei 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 dwadzieścia cztery miesiące. Przepis art. 21 ust. 1 u.p.u. stanowi zaś, że dłużnik jest obowiązany, nie później niż w terminie trzydziestu dni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, zgłosić w sądzie wniosek o ogłoszenie upadłości. Konieczne jest przy tym zauważenie, że w judykaturze wskazuje się, iż wymienione w art. 11 u.p.u. przesłanki zgłoszenia wniosku o upadłość mają charakter alternatywny i równorzędny, dlatego zaistnienie chociażby jednej z nich pozwala na ogłoszenie upadłości przedsiębiorców (por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 grudnia 2009 r., sygn. I SA/Wr 973/09; wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2015 r., sygn. II FSK 853/13).

wysokość zobowiązania podatkowego. Przed doręczeniem spółce decyzji zobowiązanie nie jest wymagalne, choćby nawet organ podatkowy był słusznie przekonany o jego istnieniu. Poprawność tego stanowiska potwierdza choćby taki niezaprzeczalny fakt, że w przypadku braku deklaracji lub decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego organ nie mógłby swojej wierzytelności zgłosić – jako wymagalnej – w postępowaniu upadłościowym, mimo że w sensie prawnym zobowiązanie podatkowe w podatku, w którym zobowiązania podatkowe powstają z mocy prawa, istniało; jeśli jednak istniało, ale nie było stwierdzone w decyzji lub deklaracji, to nie było wymagalne.

4. W wyroku z dnia 25 maja 2018 r., sygn. akt I FSK 1328/16, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził wyraźnie, że tylko w odniesieniu do przesłanki ogłoszenia upadłości przewidzianej w art. 11 ust. 2 u.p.u. badanie istnienia przesłanki egzoneracyjnej, polegającej na tym, że w okresie pełnienia funkcji członka zarządu nie było podstaw do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub postępowania zapobiegającego upadłości (postępowania układowego), powinno nastąpić z uwzględnieniem kwoty zobowiązania podatkowego określonej w decyzji, a nie w deklaracji podatkowej wykazującej inną wysokość zobowiązania podatkowego, niż to wynikało z przepisów prawa, na podstawie których zobowiązanie to powstało. Postępowanie takie nie jest natomiast dopuszczalne przy ocenie niewykonywania wymagalnych zobowiązań (art. 11 ust. 1 u.p.u.), tj. w przypadku pierwszej z przesłanek ogłoszenia upadłości; tym samym badając sytuację finansową spółki dla potrzeb ustalenia, w kontekście drugiej przesłanki niewypłacalności, tj. art. 11 ust. 2 u.p.u., czy wystąpiła niewypłacalność, rozumiana jako sytuacja, gdy zobowiązania przekroczą wartość majątku spółki, i czy ewentualnie we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości – organ powinien uwzględnić wysokość zobowiązania podatkowego określonego w decyzji organu podatkowego określającej spółce wysokość zobowiązania w podatku.
5. Ocena, czy zobowiązania spółki przekroczyły wartość jej majątku, jest możliwa tylko w kontekście realnej wartości majątku dłużnika, nie zaś zapisów księgowych. Nie wystarcza zatem mechaniczne zestawienie kwot wynikających z bilansu, niezbędna jest bowiem rzeczywista ocena kondycji spółki. Użytych w art. 11 ust. 2 u.p.u. pojęć zarówno „zobowiązań”, jak i „majątku” nie można całkowicie utożsamiać z pojęciami „aktywów” i „pasywów”. Pod pojęciem aktywów należy rozumieć ogół składników majątkowych w ujęciu wartościowym, będących

własnością przedsiębiorcy, z kolei pasywa to źródła finansowania aktywów, czyli znajdujące się w dyspozycji spółki kapitały własne, zysk oraz zobowiązania wobec innych jednostek. Tymczasem w art. 11 ust. 2 u.p.u. ustawodawca posługuje się terminologią *stricte* cywilistyczną. Termin „zobowiązania” oznacza po prostu długi będące składnikiem treści stosunku zobowiązaniowego, a pod pojęciem „majątek” kryje się mienie w rozumieniu art. 44 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny⁴⁰. Wobec tego treść bilansu może nie w pełni odzwierciedlać wszystkie składniki majątku przedsiębiorcy. Bilans ma jedynie walor porządkujący ten majątek według źródeł jego finansowania⁴¹. Jednocześnie w literaturze i orzecznictwie sądowym zauważa się, że stan przekroczenia wartości zobowiązań nad wartością majątku można uznać za podstawę ogłoszenia upadłości tylko wtedy, gdy powstała w ten sposób strata jest wyższa od niepodzielonego zysku z lat ubiegłych, pod warunkiem że jest ona większa od całego kapitału własnego⁴².

6. Jeśli nawet organ stoi na błędnym stanowisku, że przesłanki do ogłoszenia upadłości istniały w momencie upływu terminu płatności podatku, w którym zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, a czasem właściwym do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości jest termin powstania tego zobowiązania, to nie powinno ująć uwadze organu, że akcentowanie przez członka zarządu braku wiedzy i świadomości co do istnienia zobowiązań spółki powinno być wzięte pod uwagę jako próba wykazania, że członek zarządu nie ponosi winy za niezłożenie wniosku o upadłość we właściwym czasie, tj. na przesłankę uwalniającą od odpowiedzialności, przewidzianą w art. 116 § 1 pkt 1 lit. b o.p. W takim wypadku wystarczające jest wskazanie przez członka zarządu, że nie powinien ponosić odpowiedzialności w sytuacji, kiedy wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego nastąpiło w czasie, kiedy nie pełnił już funkcji członka zarządu. Takie stanowisko należy także ocenić jako próbę wykazania, że nie ponosi on winy za niezgłoszenie

⁴⁰ Tekst jedn. Dz.U z 2022 r., poz. 1360 ze zm.

⁴¹ Por. wyroki NSA: z dnia 12 września 2017 r., sygn. I FSK 1666/15; z dnia 10 listopada 2017 r., sygn. II FSK 2895/15; wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 22 maja 2018 r., sygn. VII AGa 1355/18, LEX/el.

⁴² Por. J.S. Seweryn, *Upadłość i jej podstawy w prawie upadłościowym i naprawczym*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2003, nr 12, s. 22–23; wyrok NSA z dnia 10 listopada 2017 r., sygn. II FSK 2895/15; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 sierpnia 2013 r., sygn. I SA/Wr 318/13, LEX/el.

w terminie wniosku o upadłość, za czym przemawia kwestionowanie zasadności naliczenia spółce podatku oraz podnoszenie argumentów za tym, że nie istniały przesłanki do ogłoszenia upadłości. I choć należy uznać, że w istocie w postępowaniu zmierzającym do orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej nie można podważać prawidłowości decyzji wydanej wobec spółki, to jednak podawane okoliczności trzeba traktować jak argumenty wzmacniające tezę o braku jej winy w niezgłoszeniu wniosku o upadłość, kiedy z mocy prawa powstawały i nie były regulowane zobowiązania spółki w podatku, w którym zobowiązania podatkowe, których istnienia nikt się nie domyślał, powstają właśnie z mocy prawa. Obowiązkiem organów jest zatem rozważenie tego, czy w kontekście takich argumentów zachodziły przesłanki do uznania, że wystąpiła przesłanka uwalniająca członka zarządu od odpowiedzialności, polegająca na braku winy w niezgłoszeniu wniosku o upadłość we właściwym czasie.

6. PODSUMOWANIE

Analizowana tematyka odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe tych spółek jawi się jako złożona i wymagająca wnikliwej analizy w odniesieniu do stanu faktycznego każdej sprawy. Mimo że kwestia ta jest regulowana przepisami ustawy Ordynacja podatkowa, to dla orzeczenia takiej odpowiedzialności ogromne znaczenie mają też przepisy ustawy Prawo upadłościowe, a w szczególności pojęcie „właściwego czasu” do złożenia wniosku o upadłość, które staje się z jednym z centralnych pojęć w odniesieniu do możliwości orzeczenia solidarnej odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej za jej zaległości podatkowe. Powinno ono być ujmowane elastycznie, w zależności od konkretnego wypadku, jest to bowiem przesłanka obiektywna, ustalana na podstawie okoliczności faktycznych każdej sprawy. Aby stwierdzić stan niewypłacalności, organ powinien dokonać szczegółowej, wnikliwej i wieloaspektowej analizy okoliczności faktycznych. Powinien również dopuszczać w tym zakresie istotne wnioski dowodowe zgłaszane przez stronę, aby w sposób wszechstronny wyjaśnić sprawę oraz uczynić zadość zasadzie konieczności budowania zaufania podatników do organów podatkowych. Bardzo pozytywnie trzeba też ocenić część najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych w analizowanym zakresie, które dają nadzieję na to, że prawo nie stanie się pułapką dla podatników.

BIBLIOGRAFIA

- Dziemaszkiewicz-Kwiecińska A., Majkowski W., *Odpowiedzialność członków zarządu oraz likwidatorów za zaległości podatkowe likwidowanej spółki kapitałowej*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 12.
- Koczur S., *Odpowiedzialność osobista członków zarządu z tytułu niezapłaconych przez spółkę kapitałową należności publicznoprawnych*, „Przegląd Sądowy” 2014, nr 9.
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Specyfika odpowiedzialności członków zarządu jako osób trzecich w clach, akcyzie i VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 1.
- Marciniak S., *Odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych (art. 116 ordynacji podatkowej)*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 12.
- Olesiak J., *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2020.
- Olesińska A., Prejs E., *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 3.
- Oplustil K., *Obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz odpowiedzialność za jego niezłożenie w świetle znowelizowanego prawa upadłościowego, cz. I*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2016, nr 2.
- Osajda K., *Uwagi o pojęciu niewypłacalności w świetle nowelizacji Prawa upadłościowego*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2016, nr 1.
- Rusek J., *Zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki we „właściwym terminie” jako przesłanka wyłączająca odpowiedzialność członka zarządu spółki za jej zaległości podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 5.
- Sadocha S., *Praktyczne aspekty funkcjonowania zasady zaufania w prawie podatkowym*, „Kwartalnik Doradca Podatkowy” 2021, nr 3.
- Seweryn J.S., *Upadłość i jej podstawy w prawie upadłościowym i naprawczym*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2003, nr 12.
- Zarzycki A., *Przesłanka „winy” członka zarządu w art. 116 § 1 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej*, „Głosa” 2017, nr 3.

THE LIABILITY OF THE MEMBER OF THE MANAGEMENT BOARD
OF COMPANY FOR COMPANY'S TAX ARREARS IN THE LIGHT
OF THE PRINCIPLE OF CREDIBILITY FOR TAX AUTHORITIES

Summary. The article concerns the liability of members of the management board of companies for tax arrears of company. It presents how these provisions are interpreted and applied by tax authorities and administrative courts in specific cases. It also analyses mistakes made in such proceedings and violations of the rights of management board members as entities jointly and severally liable with companies for the tax arrears. At the same time, the correct model of adjudicating the liability of management board members for such arrears is described, taking into account the principle of trust in tax authorities.

Keywords: tax liability, company, tax arrears, member of the management board, joint and severe liability, principle of credibility for tax authorities