

USTANIE MANDATU CZŁONKA ZARZĄDU A ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATKOWA OSÓB TRZECICH. GŁOSA DO WYROKU NSA Z DNIA 25 MARCA 2013 R., I FSK 521/12

Jarosław Olesiak*

I FSK 521/12

„Jeżeli członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością twierdzi, że zachodzi przesłanka uwalniająca go od odpowiedzialności przewidzianej w art. 116 *Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa* [dalej: o.p.], został bowiem powołany niezgodnie z prawem, to w myśl art. 252 § 1 *Ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych* [dalej: k.s.h.] powinien wnieść powództwo przeciwko spółce o stwierdzenie nieważności uchwały zgromadzenia wspólników tej spółki”.

Streszczenie:

W niniejszej glosie analizie poddane są przesłanki odpowiedzialności członków zarządu spółki kapitałowej za zaległości podatkowe tej spółki. Zasadnicza kwestia, jaka wyłoniła się w sprawie zakończonej wyrokiem, dotyczy możliwości i trybu powoływania się przez członka zarządu na wadliwość aktu jego powołania. W ocenie autora, niewytoczenie powództwa o stwierdzenie nieważności uchwały o powołaniu danej osoby w skład zarządu nie pozwala każdorazowo uznać, że pozytywna przesłanka odpowiedzialności została spełniona. To na organie spoczywa obowiązek skierowania decyzji o odpowiedzialności do osoby będącej członkiem zarządu spółki. Odwoływanie się przez organy – a w toku kontroli legalności decyzji przez sądy administracyjne – do faktu niezaskarżenia uchwały o powołaniu członka zarządu przez samego zainteresowanego, należy uznać za nieuprawnione.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność podatkowa, odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe spółki.

JEL Class: K340 Tax Law.

* Asystent w Katedrze Prawa Finansowego WPiA UŁ, stypendysta w ramach projektu „Kształcenie kadr dla potrzeb rynku flexicurity i gospodarki opartej na wiedzy – oferta kierunków nauk humanistyczno-społecznych UŁ”, współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego.

WPROWADZENIE

Głosowany wyrok dotyczy zagadnienia uwolnienia się przez członka zarządu spółki kapitałowej od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki z o.o. Przystępując do oceny rozstrzygnięcia należy wskazać, że Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) słusznie oddalił wywiedzioną w sprawie skargę kasacyjną. Nie było bowiem podstaw do stwierdzenia, że wystąpiła którakolwiek z przesłanek negatywnych, o których mowa w art. 116 § 1 pkt 2 i 2 o.p., jak również chybione były zarzuty skarżącego dotyczące niewykazania przez organ podatkowy, że był on członkiem zarządu spółki w okresie, w którym upłynął termin płatności zobowiązań spoczywających na niej jako podatniku (przesłanka pozytywna). Trzeba jednak zwrócić uwagę, że wyrażona przez NSA teza, że członek zarządu dla skutecznego zakwestionowania faktu pełnienia przez siebie funkcji w zarządzie z uwagi na wadliwość uchwały o jego powołaniu (nieważność), powinien uprzednio wytoczyć powództwo o stwierdzenie nieważności uchwały, jest nie do przyjęcia. Jej akceptacja stanowiłaby poważne ograniczenie zasady prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym toczącym się w przedmiocie orzekania o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Mielibyśmy wówczas do czynienia wycinkowo z wprowadzeniem do postępowania formalnej teorii dowodowej¹. Nie można również tracić z pola widzenia tego, że przepisy prawa handlowego również nie wyłączają podniesienia zarzutu nieważności powołania po upływie terminu do wytoczenia właściwego powództwa.

1. STAN FAKTYCZNY SPRAWY

Wyrok zapadł w następującym stanie faktycznym. Uchwałą z dnia 16 marca 2004 r. zgromadzenie wspólników powołało prezesa zarządu spółki z o.o. Wybór ten został przez piastuna organu przyjęty. W umowie spółki zastrzeżono wprawdzie, że do powoływania członków zarządu uprawniona jest rada nadzorcza, jednak nie była ona ukonstytuowana w dacie powołania prezesa (rozpoczęła działanie dopiero w czerwcu 2004 r.). W okresie pełnienia funkcji przez członka zarządu powstało zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług, które wobec braku zapłaty przez spółkę przekształciło się w zaległość podatkową. Egzekucja zobowiązania z majątku spółki okazała się bezskuteczna, co organ egzekucyjny stwierdził postanowieniem. Otworzyło to drogę do wydania decyzji o odpowiedzialności członka zarządu za zaległość podatkową podatnika.

¹ Okoliczność, że dana osoba nie została skutecznie powołana do zarządu mogłaby być w tym ujęciu wykazywana tylko poprzez wskazanie wyroku sądu powszechnego zapadłego z powództwa o stwierdzenie nieważności uchwały.

Warto podkreślić, że bezsporne było zarówno to, że spółka nie posiadała majątku pozwalającego na pokrycie zobowiązania (członek zarządu nie wskazał na jakikolwiek majątek podatnika), jak również to, że spełniły się po jej stronie przesłanki ogłoszenia upadłości (przy czym wniosek o jej ogłoszenie został z przyczyn formalnych zwrócony, a więc nie wywołał skutków). Skarżący podniósł natomiast, że jego odpowiedzialność jest wyłączona z uwagi na wadliwe powołanie go w skład zarządu – uchwałę w tej kwestii podjęło zgromadzenie wspólników, a nie rada nadzorcza, do której kompetencji zastrzeżono powoływanie piastunów organu zarządzającego spółki. W dalszych rozważaniach skupiam się więc już tylko na kontrowersjach wokół istnienia mandatu skarżącego.

2. PRZESŁANKI ODPOWIEDIALNOŚCI CZŁONKA ZARZĄDU A UZASADNIENIE WYROKU

Jak stanowi art. 116 § 1 pkt 1 lit. a/ oraz b/ o.p., za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu nie wykazał, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy. Na tle przytoczonej regulacji wyróżnia się przesłanki pozytywne orzekania o odpowiedzialności i przesłanki negatywne [Olesińska 2009: s. 201–204]. Do tych pierwszych zalicza się m. in. pełnienie przez daną osobę funkcji członka zarządu [Pajor 2014: 248–249]. Przesłanki negatywne w analizowanym stanie faktycznym możemy pominąć.

Wykazanie – a może ściślej – ustalenie, że spełnione są pozytywne przesłanki odpowiedzialności, spoczywa na organie podatkowym². W sprawie zakończonej głosowanym wyrokiem między członkiem zarządu a organem zawiązał się spór co do tego, czy wchodził on w skład organu. NSA słusznie uznał, że członkostwo w zarządzie miało miejsce. Rysuje się tutaj jednak inne zagadnienie – otóż niewątpliwie do powołania doszło z naruszeniem umowy spółki. Oznacza to, że istniała podstawa do uchylenia uchwały [Osajda 2014: 234–235]. Jedynym trybem, pozwalającym wyeliminować uchwałę z obrotu, jest powództwo o jej uchylenie. Termin do jego wytoczenia wynosi miesiąc od dnia otrzymania wiadomości o uchwale, nie później jednak niż sześć miesięcy od dnia powzięcia uchwały. Po jego upływie nie jest już możliwe wzruszenie czynności, która jest

² W odniesieniu do rozkładu ciężaru dowodu na tle art. 116 o.p. ukształtowała się jednolita linia orzecznictwa – por. *Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2014 r...*

w pełni skuteczna. Dlatego też w sprawie nie było podstaw do przyjęcia, że członek zarządu nie został powołany.

Do uwag polemicznych skłania natomiast zawarte w uzasadnieniu komentowanego rozstrzygnięcia twierdzenie, że „jeżeli członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością twierdzi, że zachodzi przesłanka uwalniająca go od odpowiedzialności (...), został bowiem powołany niezgodnie z prawem, to (...) powinien wnieść powództwo przeciwko spółce o stwierdzenie nieważności uchwały zgromadzenia wspólników tej spółki” – na podstawie art. 252 k.s.h. W tym miejscu trzeba poczynić istotne zastrzeżenie. Pomijam w dalszych rozważaniach błędne wskazanie przez NSA co do trybu wzruszenia uchwały. Koncentruję się więc na sformułowanej generalnie konstatacji, że w razie sprzeczności uchwały z prawem członek zarządu dla uwolnienia się od odpowiedzialności powinien uzyskać wyrok stwierdzający nieważność uchwały o jego powołaniu. Zapatrywanie to *de facto* zmieniałoby rozkład ciężaru dowodu w postępowaniu. Organ uzyskiwałby właściwie swobodę co do przyjęcia, czy dana osoba była członkiem zarządu, czy też nie. Co więcej, NSA przyjmuje w sposób zupełnie nieuprawniony, że zaniechanie strony w zaskarżeniu uchwały o powołaniu zamyka niejako możliwość podnoszenia zarzutu mającego wpływ na orzekanie o odpowiedzialności osoby trzeciej. Sytuacja przedstawiałaby się następująco: organ przyjął, że dana osoba jest członkiem zarządu; osoba ta kwestionuje fakt swojego powołania z uwagi na nieważność uchwały; organ może nad zarzutem tym przejść do porządku dziennego, jeśli nie zostanie przedstawiony wyrok stwierdzający nieważność uchwały o powołaniu. Już na pierwszy rzut oka widać, że w takim ujęciu z organu zostaje zdjęty ciężar poczynienia podstawowego ustalenia faktycznego niezbędnego dla wydania decyzji na podstawie art. 108 § 1 o.p. w zw. z art. 116 § 1 o.p.

3. WADLIWOŚĆ POWOŁANIA CZŁONKA ZARZĄDU A POSTĘPOWANIE DOWODOWE

Jak już wskazywałem, w sprawie zakończonej wyrokiem problem ważności powołania skarżącego w skład zarządu w istocie nie zaistniał. Nie da się natomiast wykluczyć sytuacji, w których mandat członka zarządu wzbudzi rzeczywiste wątpliwości poważniejszej natury³. Wówczas zagadnieniu skuteczności powołania organ podatkowy musi poświęcić więcej uwagi, aniżeli wynikałoby z uzasadnienia wyroku. Wynika to z prostego założenia, że niedopuszczalne jest orzeczenie odpowiedzialności względem kogoś, kto członkiem zarządu nie jest. Nasuwa się tutaj kilka uwag szczegółowych.

³ Problematyczne byłyby w szczególności sytuacje wadliwego powołania członka zarządu przy jednoczesnym niepodjęciu przez niego faktycznego wykonywania funkcji.

Po pierwsze, skoro NSA przyjmuje, że członek zarządu nie może bronić się zarzutem, że jego powołanie było sprzeczne z ustawą, jeśli uprzednio nie wytoczył powództwa na podstawie art. 252 § 1 k.s.h., to rodzi się pytanie o powód, dla którego nie miałby znajdować tu zastosowania art. 252 § 4 k.s.h., stanowiący wprost, że upływ terminów określonych do wniesienia pozwu nie wyłącza możliwości podniesienia zarzutu nieważności uchwały. Lektura uzasadnienia nie daje żadnych wskazówek w tej kwestii, a trudno uznawać ją za nieznaczącą.

Po wtóre, nawet gdyby pomijać treść art. 252 § 4 k.s.h. (do czego nie ma podstaw), to i tak wyeksponowana na wstępie teza wyroku oznaczałaby w szeregu przypadków nałożenie na stronę postępowania w przedmiocie odpowiedzialności osoby trzeciej obowiązku, z którego nie mogłaby się wywiązać – i mielibyśmy tu do czynienia z niemożliwością prawną. Powództwo o stwierdzenie nieważności uchwały przysługuje przecież urzędującym, a nie odwołanym organom spółki i ich członkom⁴. Członek zarządu traci legitymację do zaskarżenia uchwał z chwilą wygaśnięcia jego mandatu [*Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 1 marca 2007 r...*, 2007: 1079]. Wątpliwości rysujących się na tle poglądu przedstawionego przez NSA o tyle nie sposób pomijać, że w postępowaniu problem statusu strony może dotyczyć tak byłych członków zarządu, jak i osób, które nigdy się nimi nie stały – a więc tych, którym tym bardziej nie przysługuje legitymacja do zaskarżania uchwał. Głosowany wyrok nie przewiduje żadnego remedium w tym względzie. Można raczej twierdzić, że mnoży kontrowersje tam, gdzie nie ma dla nich miejsca.

W niniejszych rozważaniach pomijam kwestie samych podstaw do wytoczenia powództwa o stwierdzenie nieważności uchwał, jak również podstaw powództwa o uchylenie uchwały na podstawie art. 249 §1 k.s.h. w zw. z art. 250 pkt 1 k.s.h. Konkurencji tych środków NSA w ogóle nie dostrzegł, pozostawiając wyrażone zapatrywanie w swego rodzaju argumentacyjnej próżni. Tymczasem zagadnienie istnienia mandatu członka zarządu jako okoliczności mającej znaczenie dla orzekania o odpowiedzialności z art. 116 § 1 o.p. powinno być rozpatrywane w pierwszej kolejności przez pryzmat instytucji prawa podatkowego. Dają one w pewnym zakresie możliwość uchylenia niepewności co do statusu strony postępowania.

Odpowiedzi na pytanie o właściwą reakcję organu podatkowego w sytuacji wątpliwości co do pozycji potencjalnego adresata decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej (ważność powołania) należy szukać w art. 199a § 3 o.p.⁵, który stanowi, że jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku po-

⁴ *Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 14 lipca 1994 r...* Pogląd wyrażony w powołanym orzeczeniu zachował aktualność po wejściu w życie kodeksu spółek handlowych.

⁵ Jakkolwiek w sprawie zakończonej wyrokiem nie zachodziły istotne, obiektywnie uzasadnione wątpliwości co do statusu strony jako członka zarządu, czysto teoretycznie możliwe było zastosowanie w niej art. 199a § 3 o.p. W myśl bowiem art. 25 § 1 *Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw*, w sprawach wszczętych i niezakończonych przez organy podatkowe pierwszej instancji oraz organy kontroli

stępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa. Nie należy, jak już zaznaczyłem, odnosić tego do stanu faktycznego analizowanego przez NSA. W tych jednak przypadkach, gdzie organ napotyka na poważne trudności w kwalifikacji zdarzeń o podatkowych implikacjach z uwagi na podejrzenie sprzeczności powołania z ustawą, właściwe może być odwołanie się do art. 199a § 3 o.p., nie zaś – jak wynika z uzasadnienia komentowanego orzeczenia – do art. 252 k.s.h. (i to po stronie członka zarządu).

4. ZASTOSOWANIE ART. 199A ORDYNACJI PODATKOWEJ W SPRAWACH ODPOWIEDZIALNOŚCI CZŁONKÓW ZARZĄDU

Zastosowanie art. 199a § 3 o.p. w sprawach dotyczących odpowiedzialności członków zarządu mogłoby jawić się jako problematyczne w świetle brzmienia art. 252 § 1 *in fine* k.s.h. Wyłącza on bowiem powództwo o ustalenie, o którym mowa w art. 189 k.p.c. [*Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego*, dalej: k.p.c.]. Wyłączenie to jednak nie dotyczy organu podatkowego. Po pierwsze dlatego, że zawarte w k.s.h. przepisy w ogóle nie regulują pozycji prawnej organów podatkowych – nie przyznają im żadnych uprawnień, nie mogą tym bardziej pozbawiać ich jakichkolwiek kompetencji. Wyłączenie z art. 252 § 1 *in fine* k.s.h. można więc odnosić do określonego tam zakresu skarżania. Po wtóre, w art. 252 § 1 *in fine* k.s.h. ustawodawca zmierzał do eliminacji zbiegu środków służących weryfikacji uchwał. Po stronie organu zbieg taki nie występuje, ponieważ nie korzysta on z uprawnień z art. 252 k.s.h. Po trzecie wreszcie, art. 189¹ k.p.c. przewiduje, że powództwo o ustalenie przysługuje również, w toku prowadzonego postępowania, organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej, jeżeli ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych. Mamy więc do czynienia z odrębną podstawą proceduralną tego powództwa (o zmodyfikowanej zwłaszcza przesłance interesu prawnego w ustaleniu), stanowiącą instrument realizacji art. 199a o.p.

Pojawia się wreszcie pytanie o przedmiot ewentualnego żądania procesowego organu. Tutaj problemów rodzi się zdecydowanie mniej. Organ może wystąpić o ustalenie istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego. Jest poza dyskusją, że stosunek organizacyjny członkostwa w zarządzie spółki kapitałowej to jedna z postaci stosunku prawnego [Strzępka i Zielińska 2009: 410; Koch 2011:

skarbowej przed dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej, stosować należało przepisy Ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą. Decyzja organu I instancji została wydana w 2009 r.

317; Promińska 2013: 167]. Tematyka ta jest badana w różnych płaszczyznach⁶. Nie występuje zatem – na tle zastosowania art. 199a § 3 o.p. – okoliczność braku substratu powództwa.

PODSUMOWANIE

Podsumowując, teza zaprezentowana przez NSA w komentowanym rozstrzygnięciu nie zasługuje na aprobatę. W przypadku nieważności powołania członka zarządu przy braku zaskarżenia uchwały, w mojej ocenie powództwo z art. 189¹ k.p.c. jest dopuszczalne także wtedy, gdy nie doszło do stwierdzenia nieważności w postępowaniu cywilnym zainicjowanym przez krąg podmiotów wskazanych w k.s.h. Brak przesłanek do wyłączenia posiłkowania się przez organ rozstrzygnięciem prejudycjalnym sądu powszechnego, zwłaszcza że usunięcie wątpliwości co do trybu powołania członka zarządu może wykraczać poza ramy postępowania podatkowego.

BIBLIOGRAFIA

- Koch A. 2001, [w:] A. Koch, J. Napierała (red.), *Prawo spółek handlowych*, Warszawa.
- Koczur S., 2014, *Kryteria delimitacji czynności ze stosunku pracy nawiązanego przez członka zarządu ze spółką kapitałową*, „Przegląd Prawa Handlowego”, nr 1.
- Olesińska A., 2009, *Glosa do wyroku NSA z dnia 13 lutego 2008 r.*, II FSK 1606/06, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, nr 3.
- Osajda K., 2014, *Niewypłacalność spółki z o.o. Odpowiedzialność członków zarządu wobec jej wierzycieli*, Warszawa.
- Pajor Ł., 2014, M. Sęk (red.), *Prawo podatkowe. Tom 1*, Łódź.
- Promińska U., 2013, *Spółka partnerska*, Warszawa.
- Strzępka J. A., Zielińska E. 2009, [w:] J. A. Strzępka (red.), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa.
- Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego*, DzU 2014 r., poz. 101 j.t.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa*, DzU 2014, poz. j.t.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych*, DzU 2013 r., poz. 1030 j.t.
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw*, DzU 2005 r., nr 143, poz. 1199.
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 1 marca 2007 r.*, III CZP 94/06, „Monitor Prawniczy” 2007, nr 19.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 14 lipca 1994 r.*, I CRN 75/94, LEX nr 138643.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 marca 2012 r.*, II PK 169/11, „Monitor Prawa Pracy” 2012, nr 7.
- Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2014 r.*, I GSK 793/12, LEX nr 1480818.

⁶ W orzecznictwie stosunek organizacyjny między członkiem zarządu a spółką określa się także mianem korporacyjnego stosunku członkostwa w zarządzie, który nie wyklucza współlistnienia z nim innych stosunków prawnych, zwłaszcza stosunku pracy – por. *Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 marca 2012 r.*..., 2012: 371. W tej ostatniej kwestii – Koczur [2014: 33].

**THE EXPIRY OF A MANDATE OF A MEMBER OF THE MANAGEMENT BOARD
AND ITS INFLUENCE ON THIRD PERSON'S TAX LIABILITY.
COMMENTARY ON SUPREME ADMINISTRATIVE COURT
JUDGEMENT OF 25 MARCH 2013, I FSK 521/12.**

The essay refers to the tax liability of members of board for company's tax arrears. Under the Polish law that kind of liability arises from decision issued in tax proceedings in which tax authorities are obliged to verify the party's status. The regulation of the burden of proof is based on two principles: tax authority needs the evidence of party's membership in a board, while a party needs to prove that a petition to declare bankruptcy was filed or proceedings were instituted in order to avoid declaration of bankruptcy in due time, or party is not liable for the failure to file a petition to declare bankruptcy or to institute proceedings in order to avoid declaration of bankruptcy. If the party's membership in board is disputable, the tax authority may be obliged to request a general court to determine whether or not that kind of legal relationship exists.

Key words: tax liability, tax liability of members of board for company's tax arrears.