

[ ARTYKUŁ RECENZOWANY ]

## Odpowiedzialność członków zarządu fundacji za jej zobowiązania podatkowe

**AGATA DASIEWICZ**

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce  
[agata.dasiewicz@gmail.com](mailto:agata.dasiewicz@gmail.com)

## Liability of Management Board Members of a Foundation for its Tax Obligations

DOI: [10.26368/17332265-56/57-1/2-2022-3](https://doi.org/10.26368/17332265-56/57-1/2-2022-3)

**SŁOWA KLUCZOWE**

członkowie  
zarządu fundacji,  
odpowiedzialność,  
zobowiązania  
podatkowe

**KEYWORDS**

foundation  
management board  
members, liability,  
tax obligations

**ABSTRAKT**

Celem artykułu jest wskazanie ogólnych zasad ponoszenia odpowiedzialności podatkowej przez członków zarządu fundacji. Wśród kwestii będących przedmiotem szczegółowych rozważań są zagadnienia związane z czasowym zakresem odpowiedzialności członków zarządu fundacji, ze sposobem złożenia rezygnacji z pełnienia funkcji członka zarządu, prowadzącym do skutecznego wystąpienie z zarządu, oraz z wpływem podziału kompetencji między poszczególnych członków zarządu fundacji na zakres ich odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe. Analizę przeprowadzono przede wszystkim na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej.

**ABSTRACT**

The aim of the paper is to indicate the general principles of tax liability of foundation management board members. Among the issues to be considered in detail are those related to the temporal scope of liability of foundation management board members, the manner of declaring resignation from the position of a board member, resulting in effective withdrawal from the board, and the impact of sharing competences between individual foundation management board members on the scope of their liability for tax obligations. The analysis was conducted primarily on the basis of the provisions of the Tax Ordinance.

Współcześnie fundacje coraz mocniej przyczyniają się do budowania w Polsce społeczeństwa obywatelskiego, osiągając cele społecznie lub gospodarczo użyteczne, szczególnie z zakresu ochrony zdrowia, rozwoju gospodarki i nauki, oświaty i wychowania, kultury i sztuki, opieki i pomocy społecznej, ochrony środowiska, opieki nad zabytkami<sup>1</sup>.

Odzwierciedleniem rosnącej aktywności fundacji mogą być dane statystyczne, które pokazują, że liczba fundacji z roku na rok wzrasta<sup>2</sup>. Wraz ze zwiększaniem się liczby fundacji przybywa, co oczywiste, osób zaangażowanych w reprezentowanie i kierowanie ich działalnością. Należy bowiem

<sup>1</sup> Zob. art. 1 Ustawy o fundacjach.

<sup>2</sup> Zgodnie z danymi opublikowanymi przez Główny Urząd Statystyczny na koniec 2020 roku w rejestrze REGON wpisanych było 30,1 tysiąca fundacji, co oznacza wzrost liczby takich podmiotów o 5,8 procent w porównaniu z 2019 rokiem.

pamiętać, że zgodnie z art. 10 w zw. z art. 5 ust. 1 Ustawy o fundacjach w każdej fundacji należy utworzyć zarząd, który jest uprawniony, a zarazem zobowiązany, do kierowania jej działalnością i reprezentowania jej na zewnątrz. Nie ulega wątpliwości, że pełnienie funkcji w zarządzie fundacji jest niezmiernie nobilitujące, niemniej jednak wiąże się z ryzykiem ponoszenia odpowiedzialności, co jest uregulowane w różnych przepisach prawnych. Wśród przykładów odpowiedzialności, jaką można przypisać członkom zarządu fundacji, należy wymienić chociażby odpowiedzialność cywilną przewidzianą w Kodeksie cywilnym<sup>3</sup>, odpowiedzialność karną za naruszenie zasad prowadzenia rachunkowości<sup>4</sup> czy odpowiedzialność podatkową uregulowaną w Ordynacji podatkowej. To właśnie kwestii odpowiedzialności podatkowej członków zarządu fundacji poświęcona będzie dalsza część niniejszych rozważań. Uzasadnieniem dla podjęcia tego tematu jest potrzeba zwrócenia uwagi na występowanie i istotę problemu wynikającego z odpowiedzialności zarządu fundacji za zobowiązania podatkowe. Konieczne jest bowiem uświadomienie ryzyka, które może wiązać się z pełnieniem przez te osoby funkcji członka zarządu fundacji.

W pierwszej kolejności zarysowane zostaną ogólne zasady ponoszenia odpowiedzialności podatkowej przez zarząd. Nie jest moim celem wszechstronne omówienie całej problematyki odpowiedzialności podatkowej członków zarządu. Skupię się na zagadnieniach związanych z czasowym zakresem odpowiedzialności członków zarządu fundacji, ze sposobem złożenia rezygnacji z pełnienia funkcji członka zarządu, prowadzącym do skutecznego wystąpienia z zarządu, oraz z wpływem podziału kompetencji między poszczególnych członków zarządu fundacji na zakres ich odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe. Pewne kwestie (jak przesłanki uwalniające członków zarządu od odpowiedzialności czy zakres przedmiotowy odpowiedzialności) będą zatem jedynie wzmiankowane.

### **Zasady ogólne odpowiedzialności podatkowej członków zarządu fundacji**

Zgodnie z obowiązującymi przepisami fundacja może być podmiotem prawa podatkowego (Kępa, Podgórska-Rykała 2020) i występować w roli podatnika między innymi podatku dochodowego od osób prawnych czy podatku od towarów i usług albo płatnika na przykład podatku dochodowego od osób fizycznych. Nie ulega wątpliwości, że w wypadku braku zapłaty za zobowiązania podatkowe podmiotem odpowiedzialnym za zaległości podatkowe w pierwszej kolejności będzie fundacja jako podmiot mający osobowość

<sup>3</sup> Zob. art. 471 i n. Kodeksu cywilnego.

<sup>4</sup> Zob. art. 79 Ustawy o rachunkowości.

prawną. Co jednak ważne, ustawodawca - podobnie jak przy odpowiedzialności za zaległości spółek kapitałowych - przewidział możliwość przypisania odpowiedzialności za zaległości podatkowe fundacji osobom trzecim, przez które rozumie się członków zarządu fundacji (Mariański 2021; sygn. I SA/Po 265/18). Zgodnie bowiem z przepisem art. 116a par. 1 Ordynacji podatkowej: „Za zaległości podatkowe innych osób prawnych niż wymienione w art. 116 odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie organów zarządzających tymi osobami”<sup>5</sup>.

Ponoszenie przez te osoby odpowiedzialności nie zależy od uzyskiwania przez nie wynagrodzenia z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu (Mariański 2021). Może się zatem zdarzyć sytuacja, w której członek zarządu będzie odpowiadać za zaległości podatkowe fundacji nawet mimo nieodpłatnego sprawowania czynności zarządczych.

Trzeba zauważyć, że członek zarządu fundacji ponosi solidarną odpowiedzialność wraz z pozostałymi członkami za zobowiązania podatkowe. W konsekwencji postępowanie w przedmiocie przypisania odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe fundacji powinno być prowadzone przeciwko wszystkim członkom zarządu fundacji.

Należy również pamiętać, że odpowiedzialnością członka zarządu fundacji objęty jest cały jego majątek, przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują bowiem jakichkolwiek ograniczeń kwotowych w tym zakresie.

Opisywana powyżej odpowiedzialność członka zarządu fundacji ma charakter subsydiarny. Zgodnie z art. 116 Ordynacji podatkowej - jak trafnie przyjmuje się w orzecznictwie - przesłanki odpowiedzialności członka zarządu fundacji są takie same jak członka zarządu spółki (sygn. I SA/Po 264/18). Tym samym można wyprowadzić wniosek, że członek zarządu ponosi odpowiedzialność za zaległości podatkowe, jeśli egzekucja z majątku fundacji okaże się w całości lub w części bezskuteczna.

Co ważne, członek zarządu fundacji może uwolnić się od odpowiedzialności podatkowej w wypadku spełnienia przynajmniej jednej z przesłanek egzoneracyjnych. W rezultacie - zgodnie z przepisem art. 116a par. 1 w zw. z art. 116 par. 1 Ordynacji podatkowej - członek zarządu nie będzie ponosić odpowiedzialności za zaległości podatkowe fundacji, jeżeli, po pierwsze, wykaże, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu Ustawy z dnia 15 maja 2015 roku - Prawo restrukturyzacyjne albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w tej ustawie, albo niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości

<sup>5</sup> W art. 116 Ordynacji podatkowej przewidziano odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych.

nastąpiło bez jego winy (Marianiński 2021)<sup>6</sup>, a po drugie, wskaże majątek fundacji, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych fundacji w znacznej części.

### **Czasowy zakres odpowiedzialności członków zarządu fundacji**

Ustawodawca przewidział, że członkowie zarządu fundacji ponoszą odpowiedzialność za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, oraz za zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a, powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu (art. 116a par. 1 w zw. z art. 116 par. 2 Ordynacji podatkowej). Tym samym należy stwierdzić, że co do zasady odpowiedzialność ponosić będzie osoba, która pełniła funkcję w zarządzie w momencie upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego. Warto tutaj zauważyć, że w myśl art. 21 par. 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, albo z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. W wypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych czy podatku od towarów i usług zobowiązanie podatkowe powstaje w terminach jednoznacznie wskazanych w przepisach ustaw podatkowych. Na przykład zgodnie z przepisem art. 27 ust. 1 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: UPDOP) podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych zobowiązani są wpłacić podatek należny za dany rok podatkowy do końca trzeciego miesiąca roku następnego. Przy założeniu zatem, że rok podatkowy fundacji odpowiada rokowi kalendarzowemu, zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2020 rok teoretycznie powstałoby do końca marca 2021 roku<sup>7</sup>. Innymi słowy - tego dnia upływałby termin płatności podatku dochodowego za 2020 rok.

Na gruncie Ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (dalej: UPTU) zobowiązanie podatkowe powstaje co do zasady dwudziestego piątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym

<sup>6</sup> Na marginesie powyższych rozważań należy zasygnalizować problematykę dotyczącą braku zdolności upadłościowej fundacji nieprowadzącej działalności gospodarczej, skutkującą brakiem możliwości skorzystania przez członków zarządu fundacji ze wspomnianej przesłanki egzoneracyjnej (Marianiński 2021). Omówienie tej kwestii wykracza jednak poza ramy niniejszej publikacji.

<sup>7</sup> Dla uproszczenia przykład nie uwzględnia przedłużenia terminu do złożenia zeznania o wysokości dochodu osiągniętego (straty poniesionej) i wpłaty należnego podatku przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych wprowadzonego mocą Rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 25 marca 2021 roku.

powstał obowiązek podatkowy<sup>8</sup>. Na przykład w sytuacji, gdyby obowiązek podatkowy z tytułu zrealizowanej przez fundację dostawy towarów powstał w czerwcu 2021 roku, wówczas - przy założeniu miesięcznego rozliczenia - zobowiązanie podatkowe z tytułu dokonanej dostawy powstałoby 25 lipca 2021 roku.

Jak trafnie zauważa się w orzecznictwie i literaturze, przepis art. 116 par. 2 Ordynacji podatkowej jednoznacznie wiąże odpowiedzialność z momentem powstania zobowiązania podatkowego z mocy prawa, a nie z datą wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania w wysokości innej niż deklarowana (sygn. III SA/Wa 311/19; Mariański 2021). Na szczególną uwagę zasługuje tutaj teza wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 27 lutego 2020 roku, zgodnie z którą: „Okoliczność wydania decyzji o określeniu zobowiązania podatkowego wobec spółki po około czterech latach od czasu odwołania z funkcji wiceprezesa zarządu spółki nie zwalnia skarżącego z odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki, bowiem należy brać pod uwagę czas powstania zaległości podatkowych” (sygn. I SA/Gl 1294/19)<sup>9</sup>.

Podsumowując powyższe, należy stwierdzić, że odpowiedzialność członków zarządu fundacji należy wiązać z momentem powstania zobowiązania podatkowego z mocy prawa, a nie z datą wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zobowiązania w wysokości innej niż zadeklarowana przez fundację wówczas, gdy dana osoba pełniła funkcję członka zarządu.

### **Problematyka rezygnacji z pełnienia funkcji członka zarządu, prowadząca do skutecznego wystąpienie z zarządu**

Do utworzenia fundacji konieczne jest złożenie przez fundatora oświadczenia woli o ustanowieniu fundacji<sup>10</sup>, a do jej funkcjonowania niezbędne jest ustalenie przez fundatora statutu (zob. art. 4 Ustawy o fundacjach), który będzie wskazywał skład i organizację zarządu, sposób powoływania oraz obowiązki i uprawnienia tego organu i jego członków.

<sup>8</sup> Należy odnotować, że w myśl art. 99 ust. 1 UPTU podatnicy są zobowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy miesięczne. Wyjątkowo - zgodnie z art. 99 ust. 2 i 3 UPTU - mali podatnicy są uprawnieni składać deklaracje podatkowe za okresy kwartalne. Podatnicy składający kwartalne deklaracje podatkowe są zobowiązani do zapłaty podatku za okresy kwartalne w terminie do dwudziestego piątego dnia miesiąca następującego po kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy (zob. art. 103 ust. 1a UPTU).

<sup>9</sup> Wyrok ten został wprawdzie wydany w sprawie dotyczącej odpowiedzialności podatkowej zarządu spółki, niemniej jednak - z uwagi na odpowiednie stosowanie do członków zarządu fundacji przepisu art. 116 Ordynacji podatkowej - wnioski płynące z wyroku można, moim zdaniem, odnieść także do odpowiedzialności zarządu fundacji.

<sup>10</sup> Oświadczenie dla swojej ważności wymaga formy aktu notarialnego (zob. art. 3 ust. 1 Ustawy o fundacjach).

Ustawa o fundacjach wśród obligatoryjnych postanowień statutu nie wymienia zasad odwoływania członków zarządu. Nie ma jednak przeszkód, aby takie postanowienie znalazło się w treści statutu. W myśl bowiem art. 5 ust. 1 zdanie drugie Ustawy o fundacjach: „Statut może zawierać również inne postanowienia, w szczególności dotyczące prowadzenia przez fundację działalności gospodarczej, dopuszczalności i warunków jej połączenia z inną fundacją, zmiany celu lub statutu, a także przewidywać tworzenie obok zarządu innych organów fundacji”. Jak przy tym trafnie przyjmuje się w doktrynie, przepisy Ustawy o fundacjach wprawdzie nie wymagają zamieszczenia w statucie postanowienia dotyczącego odwoływania członków zarządu, niemniej jednak brak takiego postanowienia uniemożliwiłoby odwołanie członka zarządu (Rzetecka-Gil 2018). Na podobnym stanowisku stoi Sąd Najwyższy, który w wyroku z dnia 13 grudnia 2000 roku stwierdził, że fundator nie jest uprawniony do odwołania członków organu fundacji, jeżeli jej statut nie przyznaje mu tego uprawnienia. Nie ma zatem wątpliwości, że postanowienie o sposobie rezygnacji z pełnienia funkcji członka zarządu jest jednak dopuszczalne. Jednocześnie przy braku regulacji tej kwestii w statucie w orzecznictwie prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym rezygnacja członka zarządu z pełnionej funkcji może być złożona w dowolnej formie, w tym ustnej (sygn. V SA/Wa 1454/17). W wypadku bowiem braku odrębnej regulacji zasadne jest odwołanie się do przepisów Kodeksu cywilnego, szczególnie do art. 60, w myśl którego: „Z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, wola osoby dokonującej czynności prawnej może być wyrażona przez każde zachowanie się tej osoby, które ujawnia jej wolę w sposób dostateczny, w tym również przez ujawnienie tej woli w postaci elektronicznej (oświadczenie woli)”.

W tym miejscu pojawia się jednak istotna wątpliwość dotycząca mocy dowodowej rezygnacji złożonej w formie ustnej. Nie ulega wątpliwości, że w myśl przepisu art. 180 par. 1 Ordynacji podatkowej: „Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem”. Pamiętać jednak należy, że ustawodawca przyznał organom podatkowym prawo swobodnej oceny dowodów. Zgodnie bowiem z art. 191 Ordynacji podatkowej to organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona. W rezultacie, w mojej ocenie, z ostrożności i w celu zapewnienia wiarygodności dowodowej członek zarządu powinien złożyć oświadczenie o rezygnacji przynajmniej w formie dokumentowej<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> Podobnie wypowiedział się w tym zakresie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 16 listopada 2016 roku (sygn. V SA/Wa 2780/15), w którym stwierdził, że: „Ponadto takie oświadczenie musi być jednoznaczne, tzn. powinno wskazywać na rezygnację z członkostwa w zarządzie danego podmiotu. Oświadczenie o rezygnacji może dotyczyć samej funkcji, a nie samego członkostwa w zarządzie”.

Co więcej, należy odnotować, że każda fundacja podlega obowiązkowi wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego<sup>12</sup>. Fundacje wpisuje się do rejestru stowarzyszeń, innych organizacji społecznych i zawodowych, fundacji oraz samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej<sup>13</sup>. Wśród danych podlegających obligatoryjnemu wpisowi wymienia się między innymi oznaczenie organu uprawnionego do reprezentowania podmiotu oraz osób wchodzących w jego skład, ze wskazaniem sposobu reprezentacji (zob. art. 39 pkt 1 Ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym). Sąd rejestrowy wpisuje dane na podstawie przedłożonych mu informacji. Co jednak ważne, sąd rejestrowy zobowiązany jest zbadać, czy dołączone do wniosku dokumenty są zgodne pod względem formy i treści z przepisami prawa, a także - w wypadku powzięcia uzasadnionych wątpliwości - czy zgłoszone dane są zgodne ze stanem rzeczywistym (zob. art. 23 Ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym). W rezultacie, moim zdaniem, sposób dokonywania przez sąd rejestrowy wpisu na podstawie przedłożonych mu dokumentów uzasadnia potrzebę złożenia pisemnej rezygnacji przez członka zarządu fundacji.

Należy ponadto odnotować, że zarówno wpis, jak i wykreślenie członka zarządu z rejestru wprawdzie jest obowiązkowe, ale wywołuje skutek deklaryacyjny (innymi słowy - ma charakter jedynie informacyjny). Wpis do Krajowego Rejestru Sądowego nie decyduje zatem o tym, czy dana osoba jest lub nie jest członkiem zarządu. Tym samym dla skutecznego wystąpienia danej osoby z zarządu fundacji wystarczające powinno być złożenie pozostałym członkom zarządu swojej rezygnacji. Zwolnienie członka zarządu z odpowiedzialności za zaległości podatkowe fundacji jest bowiem następstwem jego rezygnacji, bez względu na to, czy fakt złożenia rezygnacji został ujawniony w rejestrze (Etel, Dowgier 2021)<sup>14</sup>. Wydaje się jednak, że w celu uniknięcia ryzyka przypisywania osobie odpowiedzialności podatkowej za okres, w którym dana osoba nie pełniła już funkcji członka zarządu z uwagi na złożenie rezygnacji, wskazane jest wykreślenie tej osoby z rejestru. Zgodnie bowiem z przepisem art. 17 ust. 1 Ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym domniemywa się, że dane wpisane do rejestru są prawdziwe.

<sup>12</sup> Zob. art. 7 ust. 1 Ustawy o fundacjach.

<sup>13</sup> Zob. art. 49 ust. 1 Ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym.

<sup>14</sup> Zob. także wyrok Sądu Najwyższego z dnia 21 stycznia 2010 roku (sygn. II UK 157/09), który odnosząc się do odpowiedzialności członków zarządu spółki, stwierdził, że: „Oświadczenie woli o rezygnacji z funkcji członka zarządu jest jednostronną czynnością prawną, która wywołuje skutek w niej wyrażony (art. 56 k.c.) i prowadzi do wygaśnięcia z mocy prawa korporacyjnego stosunku członkostwa w zarządzie spółki z chwilą zakomunikowania woli rezygnacji (art. 61 § 1 zdanie pierwsze k.c.) właściwemu organowi spółki lub jej reprezentantowi (w rozpoznawanej sprawie drugiemu z członków pełniącemu funkcję prezesa zarządu) w sposób umożliwiający zapoznanie się z treścią złożonej rezygnacji, która nie wymaga ich akceptacji”.



Podsumowując powyższe, w mojej ocenie, z ostrożności członek zarządu w pierwszej kolejności powinien złożyć rezygnację z pełnionej funkcji (w celach dowodowych zaleca się, aby rezygnacja została złożona w formie pisemnej). W dalszej kolejności należałoby skierować wniosek o wykreślenie informacji o piastowaniu funkcji członka zarządu z Krajowego Rejestru Sądowego. Należy jednak podkreślić, że rezygnacja z funkcji członka zarządu będzie skuteczna już z chwilą jej złożenia na ręce pozostałych członków zarządu. Wykreślenie członka zarządu z rejestru ma bowiem charakter jedynie informacyjny.

### **Wpływ podziału kompetencji między poszczególnych członków zarządu fundacji na zakres ich odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe**

Możliwość przypisania odpowiedzialności podatkowej członkom zarządu fundacji została wprost przewidziana w przepisach Ordynacji podatkowej - art. 116a par. 1 jednoznacznie wskazuje, że za zaległości podatkowe fundacji odpowiadają solidarnie „członkowie organów zarządzających”. Powszechnie ugruntował się pogląd, zgodnie z którym wewnętrzny podział kompetencji między członków organu zarządzającego (tu zarządu fundacji) jest bez znaczenia w świetle art. 116a Ordynacji podatkowej. Przepis art. 116a Ordynacji podatkowej jasno stanowi bowiem, że odpowiedzialność podatkowa członków zarządu za zaległości podatkowe fundacji rozciąga się na każdego członka organu zarządzającego. W rezultacie członkowie zarządu nie mogą powoływać się na brak aktywności w pełnieniu funkcji zarządczych oraz na brak wpływu na podejmowanie decyzji.

Należy ponadto odnotować, że przepisy nie różnicują odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe w zależności od rodzaju funkcji pełnionej przez nich w zarządzie. Z powyższego można wyprowadzić wniosek, że podział kompetencji w ramach zarządu nie zwalnia z odpowiedzialności podatkowej. Pogląd ten jest powszechnie akceptowany przez przedstawicieli zarówno doktryny (Mariański 2021; Etel 2021)<sup>15</sup>, jak i judykatury. W tym miejscu na szczególną uwagę zasługuje wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 31 stycznia 2019 roku, w którym skład orzekający stwierdził, że: „Pełnienie funkcji członka zarządu jest bowiem funkcją dobrowolną, wymagającą zgody osoby powołanej na to stanowisko. Charakter prawny funkcji członka zarządu oznacza nie tylko obowiązek wykonywania czynności zarządzających, oznacza też zwiększony zakres odpowiedzialności, w tym odpowiedzialności za skutki działań kierowanej

<sup>15</sup> „Komentowany przepis wprowadza odpowiedzialność członków organów zarządzających niezależnie od pełnionych przez nich innych funkcji, sposobu reprezentacji osoby prawnej czy wewnętrznego podziału zadań lub kompetencji do wykonywania konkretnych czynności, a także posiadania kwalifikacji w dziedzinie finansów” (Etel 2021).

Fundacji. Jest to zakres odpowiedzialności wykraczający poza zakres charakterystyczny dla stosunku pracy, gdzie pracownik odpowiada jedynie za skutki swoich działań i to w ograniczonym zakresie, a nie skutki działań podmiotu, w którym jest zatrudniony. W świetle powyższego, nie ma podstaw, aby art. 116 o.p. [Ordynacji podatkowej] interpretować wąsko, przyjmując odpowiedzialność członka zarządu za zaległości składkowe Fundacji jedynie w takich przypadkach, gdy członek zarządu faktycznie nią kierował w zakresie rozliczeń finansowych<sup>16</sup>. Analogiczne stanowisko zostało zaprezentowane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy z wyroku z dnia 4 lipca 2017 roku: „Przepis art. 116a o.p. [Ordynacji podatkowej] wprowadza odpowiedzialność członków organów zarządzających niezależnie od pełnionych przez nich innych funkcji, sposobu reprezentacji osoby prawnej, czy wewnętrznego podziału zadań lub kompetencji do wykonywania konkretnych czynności, a także posiadania kwalifikacji w dziedzinie finansów. Ustawodawca w żaden sposób nie różnicuje w art. 116 § 2 o.p. odpowiedzialności tych członków zarządu, którzy w rzeczywistości zajmują się sprawami osoby prawnej i tych, którzy zajmują bierną postawę. Ich powołanie w skład zarządu, ma ex definitione określony cel - kierowanie działaniami podmiotu. Bierna postawa prawidłowo powołanego członka

<sup>16</sup> Zob. na przykład: wyrok Sąd Apelacyjny w Katowicach z dnia 31 stycznia 2019 roku (sygn. III AUa 2177/17); wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 13 lipca 2017 roku (sygn. I SA/Ol 277/17). W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 sierpnia 2013 roku (sygn. I FSK 1236/12) stwierdzono, że: „[...] należy odnieść się również do orzecznictwa sądowego w przedmiocie art. 116 § 2 O.p. [Ordynacji podatkowej], które odwołuje się do przesłanki »pełnienia obowiązków członka zarządu« rozumianej formalnie, tj. posiadania formalnych uprawnień członka zarządu za konkretny okres, niezależnie od tego, czy obciążony odpowiedzialnością członek zarządu faktycznie zajmował się interesami podmiotu, w którym był członkiem zarządu i czy w ogóle posiadał taką możliwość”. W tym zakresie warto wskazać wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 lipca 2010 roku (sygn. II FSK 336/09), stanowiący, że gdyby celem ustawodawcy w cytowanym unormowaniu, było wskazywanie na ponoszenie odpowiedzialności przez członka zarządu spółki prawa handlowego lub organu zarządzającego innych osób prawnych (organizacji) jedynie faktycznie wykonującego swoje obowiązki, nie użyłby określenia „w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu”, lecz zwrotów typu „w czasie faktycznego wykonywania” czy „w czasie wykonywania” przez nich obowiązków członka zarządu. Dowodzi tego również wykładnia wewnętrzna systemowa omawianego aktu prawnego (Ordynacji podatkowej). W wypadku bowiem, gdy ustawodawca za celowe uznaje wprowadzenie przesłanek o charakterze faktycznym (dokonanym), warunkującym odpowiedzialność innego podmiotu, wówczas jednoznacznie to określa w danym przepisie (na przykład regulacja art. 111 Ordynacji podatkowej). Taki sposób rozumienia omawianych unormowań znajduje również potwierdzenie w judykaturze. Z kolei w wyroku z dnia 25 listopada 2005 roku (sygn. I FSK 305/05) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że ogólnie członkowie zarządu spółek kapitałowych (odpowiedzialność analogiczna do odpowiedzialności członka prezydium związku) odpowiadają za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, które powstały w czasie pełnienia przez nich tych funkcji. Dlatego przesłanka ta, z racji wykładni systemowej, powinna być ustalana na podstawie obiektywnie istniejącego kryterium, to jest spełnienia formalnych warunków „pełnienia funkcji członka zarządu”.

zarządu, skutkująca np. brakiem wiedzy odnośnie sytuacji finansowej osoby prawnej, nie wyłącza jego odpowiedzialności, wynikającej z niezgłoszenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości, nie jest także okolicznością wyłączającą jego winę za brak aktywności w dokonaniu takiego zgłoszenia” (sygn. I SA/Bd 321/17).

\*\*\*

Powyższa analiza prowadzi do wniosku, że członkowie zarządu fundacji ponoszą równie szeroką odpowiedzialność za zaległości podatkowe fundacji, jak członkowie zarządów spółek kapitałowych. Bez znaczenia pozostaje przy tym fakt, że nierzadko pełnią oni swoje funkcje *pro bono*.

Czasowy zakres odpowiedzialności członków zarządu fundacji należy wiązać z momentem powstania zobowiązania podatkowego z mocy prawa, a nie z datą wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zobowiązania w wysokości innej niż zadeklarowana przez fundację wówczas, gdy dana osoba pełniła funkcję członka zarządu. W rezultacie może się okazać, że były członek zarządu fundacji całkowicie nieoczekiwanie dopiero po kilku latach zostanie pociągnięty do odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe fundacji.

Analiza norm zawartych w przepisach Ordynacji podatkowej i Ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym wydaje się uzasadniać tezę, że dla skutecznego wystąpienia danej osoby z zarządu fundacji wystarczające powinno być złożenie pozostałym członkom zarządu swojej rezygnacji. Zwolnienie członka zarządu z odpowiedzialności za zaległości podatkowe fundacji jest bowiem następstwem jego rezygnacji, bez względu na to, czy fakt złożenia rezygnacji został ujawniony w rejestrze.

Należy ponadto zauważyć, że podział kompetencji między poszczególnych członków zarządu fundacji nie wpływa na zakres ich odpowiedzialności za zaległości podatkowe. Okoliczność braku aktywnego uczestnictwa w zarządzaniu fundacją nie zwalnia zatem z odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe fundacji.

#### **BIBLIOGRAFIA**

- Etel, Leonard (red.) 2021. *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*. LEX/el. 2021.  
Kępa, Marcin, Podgórska-Rykała, Joanna. 2020. *Prawo o fundacjach. Komentarz do ustawy o fundacjach. Działalność fundacji w praktyce. Wzory dokumentów*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.  
Marianiński, Adam (red.) 2021. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.  
Rzetecka-Gil, Agnieszka. 2018. *Ustawa o fundacjach. Komentarz*. LEX/el.

#### **AKTY PRAWNE I DOKUMENTY**

- Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 25 marca 2021 roku w sprawie przedłużenia terminu do złożenia zeznania o wysokości dochodu

- osiągniętego (straty poniesionej) i wpłaty należnego podatku przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 571).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku - Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 6 kwietnia 1984 roku o fundacjach (Dz.U. z 2020 r. poz. 2167, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r. poz. 217, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 roku o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 112, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 1 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 maja 2015 roku - Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2020 r. poz. 814).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 listopada 2005 roku (sygn. I FSK 305/05).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 lipca 2010 roku (sygn. II FSK 336/09).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 sierpnia 2013 roku (sygn. I FSK 1236/12).
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 31 stycznia 2019 roku (sygn. III AUa 2177/17, LEX nr 3077100).
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 grudnia 2000 roku (sygn. III CZP 42/00).
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 21 stycznia 2010 roku (sygn. II UK 157/09).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 listopada 2016 roku (sygn. V SA/Wa 2780/15).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 4 lipca 2017 roku (sygn. I SA/Bd 321/17, LEX nr 2325030).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 13 lipca 2017 roku (sygn. I SA/Ol 277/17).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 kwietnia 2018 roku (sygn. V SA/Wa 1454/17, LEX nr 2592318).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 19 czerwca 2018 roku (sygn. I SA/Po 265/18, LEX nr 2516964).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 19 czerwca 2018 roku (sygn. I SA/Po 264/18, LEX nr 2513958).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 czerwca 2020 roku (sygn. III SA/Wa 311/19, LEX nr 3058823).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 27 lutego 2020 roku (sygn. I SA/Gl 1294/19, LEX nr 2854752).

#### **ŹRÓDŁA INTERNETOWE**

*Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON*, Główny Urząd Statystyczny, 2020 rok, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow-gospodarki-narodowej-w-rejestrze-regon-2020-r-,1,25.html> [dostęp: 21 czerwca 2021 roku].

Niniejszy tekst jest dostępny na licencji Creative Commons - Uznanie autorstwa - Użycie niekomercyjne - Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowa. Pełna treść licencji jest dostępna na stronie internetowej: <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/legalcode.pl>.