

Brak winy członka zarządu w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie a test adekwatności – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 maja 2017 r., I FSK 1660/15

The premise of no fault in failing to file a petition in bankruptcy of the company in due time in the context of the adequacy test – gloss to the judgment of the Supreme Administrative Court of 26 May 2017, I FSK 1660/15

Отсутствие вины члена правления в несвоевременной подаче заявления об объявлении банкротства а тест на адекватность – комментарий к постановлению Высшего административного суда от 26 мая 2017 года, I FSK 1660/15

Немає провини члена правління в неподанні заяви за своєчасне визнання банкрутом та перевірку адекватності – науковий коментар до постанови Вищого адміністративного суду від 26 травня 2017 р., I FSK 1660/15

JAROSŁAW OLESIAK

Dr, Uniwersytet Łódzki

e-mail: jolesiak@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0001-7450-8649>

Streszczenie: Glosa poświęcona jest zagadnieniom zakresu zastosowania przesłanki braku winy członka zarządu spółki kapitałowej w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości w kontekście jego odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki. Przesłanka ta jest w orzecznictwie zawężana tylko do tych przypadków, w których członek zarządu w ogóle nie zgłosił wniosku. Tymczasem wykluczenie skuteczności powoływania się na brak winy także wtedy, gdy wniosek został złożony po upływie terminu właściwego, stanowi w istocie zagrożenie dla bezpieczeństwa obrotu i może wywoływać konsekwencje niedostrzeżone w głosowanym wyroku.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność członka zarządu, przesłanka zwalniająca, brak winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości, spóźniony wniosek o ogłoszenie upadłości

Summary: The gloss refers to the issues of the scope of application of the provisions that a management board member is not liable for failing to file a bankruptcy petition on time in the context of his liability for the company's tax arrears. Under Article 116 §1 (1) (b) of the Tax Ordinance, the premise excluding liability of the management board members is limited in the jurisprudence only to those cases in which a management board member did not submit an application at all. Meanwhile, in the light of the results of the literal interpretation and of the teleological interpretation, depriving a management board member of the possibility of invoking no guilt even when the application was submitted after the expiry of the proper period must raise objections. Adopting such a narrow approach poses a threat to the safety of trading and may result in consequences that are not noticed in the commented judgment.

Key words: liability of a member of the management board, release from liability, failure to file the petition in bankruptcy without fault, delayed petition in bankruptcy

Резюме: Комментарий посвящен вопросам сферы применения предпосылки об отсутствии вины члена правления общества в том, что он не подал заявления об объявлении банкротства в контексте его ответственности за налоговую задолженность компании. В судебной практике это условие сужается только до тех случаев, когда член совета вообще не подавал заявления. Между тем, исключение эффективности ссылки на отсутствие вины также в случае, если заявление было подано после установленного срока, представляет собой угрозу безопасности оборота и может иметь последствия, которые не были замечены в комментируемом решении.

Ключевые слова: ответственность члена правления, оправдательная предпосылка, отсутствие вины в подаче заявления об объявлении банкротства, несвоевременная подача заявления об объявлении банкротства

Резюме: У науковому коментарі розглядаються питання сфери застосування умови про відсутність вини члена правління товариства капіталу в неподанні заяви про банкрутство в контексті його відповідальності за податкову заборгованість товариства. У юриспруденції це положення звужується лише до тих випадків, коли член правління взагалі не подав заяву. Водночас, виключення ефективності опори на відсутність вини, навіть якщо заява була подана після закінчення відповідного строку, фактично становить загрозу безпеці торгівлі та може призвести до наслідків, не помічених у переглянутому рішенні.

Ключові слова: відповідальність члена правління, підстава виключення, відсутність вини у неподанні заяви про банкрутство, несвоєчасне подання заяви про банкрутство

Teza wyroku: Do badania istnienia przesłanki winy bądź jej braku można przejść jedynie wtedy, gdy ustalono, że nie został zgłoszony wniosek o ogłoszenie upadłości (nie wszczęto postępowania układowego). Gdy wniosek o ogłoszenie upadłości został zgłoszony, art. 116 § 1 pkt 1 lit. b o.p. nie znajduje w ogóle zastosowania i nie ma potrzeby rozważania przesłanki winy (jej braku) po stronie członka zarządu spółki. W art. 116 § 1 pkt 1 lit. b o.p. ustawodawca nie odwołał się bowiem do „właściwego czasu”, tak jak to zrobił w art. 116 § 1 pkt 1 lit. a tej ustawy, co nie może pozostać bez wpływu na wynik wykładni tego przepisu.

1. Wprowadzenie i stan faktyczny

Głosowany wyrok dotyczy istotnej kwestii zakresu jednej z przesłanek zwalniających członków zarządu spółek kapitałowych z odpowiedzialności za zaległości podatkowe tych spółek. Redakcja art. 116 § 1 pkt 1 lit. b ustawy dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ od dłuższego czasu wywołuje w orzecznictwie szereg wątpliwości o znaczących skutkach. Zasadnicze pytanie wyłaniające się na tle powołanego przepisu odnosi się do tego, czy brak winy członka zarządu w niezgło-

¹ Tekst jednolity: Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm. (dalej: Ordynacja podatkowa).

szeniu wniosku o ogłoszenie upadłości spółki powinien być badany tylko wówczas, gdy do zgłoszenia wniosku nie doszło, czy także wtedy, gdy wniosek został wprawdzie złożony, ale po upływie czasu właściwego – z tym zastrzeżeniem, że spóźnione działanie członka zarządu miało charakter niezawiniony. Jak na razie orzecznictwo skłania się ku wąskiemu ujęciu przesłanki negatywnej w postaci braku winy członka zarządu². Ujęcie to trudno jednak uznawać za bezdyskusyjne, tym bardziej że jego pełne skutki nie zostały przez NSA dostrzeżone. Orzeczenie zapadło na tle następującego stanu faktycznego. Spółka z o.o. złożyła deklaracje w podatku od towarów i usług za miesięczne okresy od grudnia 2008 r. do września 2010 r. Wynikający z nich podatek nie został zapłacony, a egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości bezskuteczna, co znalazło odzwierciedlenie w postanowieniu z dnia 10 lutego 2014 r. o umorzeniu egzekucji. W takiej sytuacji organ podatkowy wszczął postępowanie wobec byłego członka zarządu spółki z o.o. i orzekł o jego odpowiedzialności jako osoby trzeciej. Dyrektor Izby Skarbowej nie uwzględnił odwołania strony i utrzymał w mocy decyzję organu I instancji w przedmiocie tej odpowiedzialności, uznając, że zostały spełnione wszystkie jej przesłanki, tj. w okresie powstania zaległości objętych decyzją skarżący pełnił funkcję prezesa zarządu spółki, a ponadto w ramach podejmowanych przez organ egzekucyjny czynności nie udało się doprowadzić do przymusowego zaspokojenia wierzyciela w całości lub w znacznej części. Zarzuty wobec decyzji organu II instancji wywiedzione przez stronę w skardze do WSA w Gdańsku zostały uznane za bezpodstawne, wobec czego skargę oddalono. WSA w Gdańsku przyjął w szczególności, że w sprawie prawidłowo ustalono, iż zostały spełnione wszystkie podstawy do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej członka zarządu spółki z o.o. Sąd I instancji podkreślił, że bezsporne było to, iż termin płatności zobowiązań podatkowych, z których wyniknęły niezaspokojone zaległości podatkowe, obejmował okres zajmowania przez skarżącego stanowiska prezesa zarządu spółki. Ponadto w orzeczeniu uznano, że nie sposób stwierdzić spełnienie się przesłanki zwalniającej członka zarządu z odpowiedzialności w postaci złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie, skoro pierwszy wniosek o ogłoszenie upadłości został zwrócony z powodu braków formalnych, a drugi oddalono, ponieważ spółka nie dysponowała już środkami wystarczającymi choćby na pokrycie kosztów postępowania upadłościowego. WSA w Gdańsku zwrócił przy tym uwagę, że drugi wniosek o ogłoszenie upad-

² Por. wyroki NSA z dnia 29 listopada 2012 r., I FSK 91/12, LEX nr 1291242 oraz z dnia 18 kwietnia 2019 r., II FSK 1378/17, LEX nr 2681502. Podobne stanowisko prezentowano także w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych, por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 5 października 2017 r., I SA/Ol 402/17, LEX nr 2391642; wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 marca 2018 r., I SA/Kr 41/18, LEX nr 2486071.

łości był spóźniony, wobec czego jego złożenie nie może być kwalifikowane jako dokonane we właściwym czasie. Wątek ten stał się podstawą jednego z zarzutów skargi kasacyjnej wniesionej w sprawie do NSA. Podniesiono w niej zarzut naruszenia art. 116 § 1 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej „przez jego błędną wykładnię i w konsekwencji niewłaściwe zastosowanie, polegające na błędnym przyjęciu, że w realiach przedmiotowej sprawy art. 116 § 1 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej nie znajduje w ogóle zastosowania i nie ma potrzeby rozważania przesłanki winy (jej braku) po stronie byłego członka zarządu spółki z uwagi na fakt niezłożenia wniosku o ogłoszenie upadłości w sytuacji, gdy prawidłowa wykładnia wskazanego przepisu winna prowadzić do konkluzji, że wystąpienie z wnioskiem o ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) po upływie «czasu właściwego» co do zasady nie zwalnia organów administracji podatkowej i sądu od badania kwestii zawinienia”. Zarzut ten NSA ocenił jako niezasadny z bardzo lakonicznym uzasadnieniem, a mianowicie z odwołaniem się do językowej analizy art. 116 § 1 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej. Z analizy tej miałoby wynikać, że badanie przesłanki braku winy członka zarządu w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości jest możliwe tylko wtedy, gdy wniosek nie został w ogóle zgłoszony. W razie jego zgłoszenia po upływie czasu właściwego przesłanka braku winy nie mogłaby znajdować zastosowania, ustawodawca bowiem nie posłużył się w powołanej jednostce ustawy pojęciem „czasu właściwego”. Takie rozstrzygnięcie wywołuje szereg istotnych zastrzeżeń.

2. Obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie

Wychodząc od językowej analizy art. 116 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, trzeba zauważyć, że składające się na jego treść jednostki redakcyjne w ogóle nie mogą być traktowane jako niezależne od siebie przepisy, dające podstawę do skonstruowania różnych i oddzielonych od siebie norm. Art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej stanowi jedną całość logiczną i nie można odseparować żadnej z jego części składowych od pozostałych. Ustawodawca w rozbudowanej formule w kolejnych podjednostkach tekstu ustawy zawarł obok siebie zarówno pozytywne, jak i negatywne przesłanki odpowiedzialności. Nie jest tak, jak widzi to NSA w głosowanym wyroku, że skoro w art. 116 § 1 pkt 1 lit. a Ordynacji podatkowej mowa o zgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie, to czas ten nie powinien być odnoszony do sytuacji objętych regulacją art. 116 § 1 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej. Jak trafnie zwrócił uwagę A. Zarzycki, „z punktu widzenia zasad wykładni logiczno-grama-

tycznej nie ma żadnych przeszkód, aby w obu tych przypadkach poddać analizie stopień zawinienia członka zarządu w powstałym stanie rzeczy³. Uwadze sądu umknęło, że aby w ogóle dokonywać oceny braku zawinienia, trzeba w pierwszej kolejności określić to, jakie zachowanie jest od członka zarządu wymagane i jakie konsekwencje mogą wystąpić w następstwie niewywiązania się przez piastuna organu z ciążących na nim powinności. Czas właściwy na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości wyznacza granice, w których członek zarządu ma podjąć oczekiwane przez ustawodawcę działania. Jeśli działaniem tym jest zgłoszenie wniosku w „czasie właściwym”, to niewykonanie tego obowiązku może mieć po prostu dwie postaci: niezgłoszenia wniosku w czasie właściwym w ogóle albo zgłoszenia wniosku po upływie czasu właściwego⁴. Każda z postaci niewywiązania się przez członka zarządu z nałożonego na niego obowiązku może mieć zarówno zawiniony, jak i niezawiniony charakter. Łatwo to zilustrować na przykładach opartych na potencjalnych stanach faktycznych objętych regulacją art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej:

- 1) członek zarządu z przyczyn niezawinionych nie jest w stanie stwierdzić, że spółka spełnia którąkolwiek z przesłanek upadłościowych. Czas właściwy na zgłoszenie wniosku upłynął bezskutecznie, ale wobec ziszczenia się przesłanki zwalniającej, o której mowa w art. 116 § 1 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej, nie dojdzie do orzeczenia o odpowiedzialności tej kategorii osób trzecich;
- 2) członek zarządu stwierdza, że spółka spełnia którąkolwiek z przesłanek upadłościowych. Przygotowuje wniosek o ogłoszenie upadłości, ale w ostatnim okresie przed upływem czasu właściwego staje się niezdolny do podejmowania jakichkolwiek czynności w imieniu spółki (np. na skutek wypadku komunikacyjnego, nagłej choroby czy innych zdarzeń niezależnych⁵). Po odzyskaniu sprawności, ale już po upływie czasu właściwego, członek zarządu składa wniosek o ogłoszenie upadłości. Organ podatkowy ma w takiej sytuacji obowiązek wziąć pod uwagę to, że niezgłoszenie wniosku w czasie właściwym nastąpiło bez winy członka zarządu.

³ A. Zarzycki, *Przesłanka „winy” członka zarządu w art. 116 § 1 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej. Glosa do wyroku NSA z dnia 29 listopada 2012 r., I FSK 91/12*, Glosa 2017, nr 3, s. 122.

⁴ Tak trafnie S. Łajszczak, A. Partyka-Opiela, *Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania podatkowe*, Monitor Prawniczy 2013, nr 14, s. 772.

⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14 lipca 2017 r., I SA/Wr 130/17, LEX nr 2345538. W wyroku tym trafnie przyjęto, że „brak winy w niezgłoszeniu lub opóźnieniu zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości można uznać wówczas, gdy gwałtowna, dłuższa choroba rzeczywiście uniemożliwia członkowi zarządu spółki zgłoszenie stosownego wniosku”. W przywołanej sprawie sąd oddalił wprawdzie skargę skarżącej, ale nastąpiło to dlatego, że nie zgłosiła ona wniosku ani w czasie właściwym, ani po jego upływie, reprezentując nieprzerwanie spółkę. W stanie faktycznym sprawy nie było więc podstaw do przyjęcia, że ziszcza się przesłanka braku winy w niezgłoszeniu wniosku.

Z przesłanek zwalniających członka zarządu z odpowiedzialności wyraźnie wynika, że zachowanie spójności i logiki regulacji jest możliwe tylko wtedy, gdy czas właściwy uczyni się punktem odniesienia w obu przypadkach uregulowanych w art. 116 § 1 pkt 1 lit. a oraz lit. b Ordynacji podatkowej. Warto w tym miejscu przytoczyć wywód WSA w Gliwicach, który zaakcentował, że „członek zarządu może wykazać brak winy w niezłożeniu wniosku o upadłość, a zatem – wnioskując *a maiori ad minus* – można również uznać brak zawinienia w ewentualnym opóźnieniu, gdy wniosek taki został przez członka zarządu złożony”⁶. Jeśli więc zupełne niezgłoszenie wniosku może być podstawą uwolnienia się przez członka zarządu od odpowiedzialności, to tym bardziej jego wniesienie do sądu upadłościowego, ale z niezawinionym opóźnieniem, również może stanowić taką podstawę⁷. W każdym przypadku mowa tu, rzecz jasna, o wniosku zgłoszonym skutecznie⁸.

Stanowisko NSA wyrażone w wyroku wiodłoby do sytuacji, w której pomimo braku zawinonego niedopełnienia przez członka zarządu aktów staranności jego pozycja prawna zostałaby zrównana z pozycją piastunów organu, którzy zignorowali obowiązek zgłoszenia wniosku. Nie tylko więc językowa analiza treści art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej, ale także analiza następstw przyjętego przez NSA kierunku wykładni pozwala na jego zanegowanie.

⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 grudnia 2018 r., I SA/GI 81/18, LEX nr 2608025.

⁷ W piśmiennictwie wniosek ten został poparty także odwołaniem się do analizy porównawczej art. 116 Ordynacji podatkowej z art. 299 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, Dz. U. z 2020 r. poz. 1526 z późn. zm. (dalej: K.s.h.), zob. A. Zarzycki, *Przesłanka „winy” członka zarządu...*, s. 123. Na tle art. 299 K.s.h. ugruntowany jest pogląd, w myśl którego „okolicznością uwalniającą członka zarządu od odpowiedzialności za zobowiązania spółki jest wykazanie przez niego, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości [...] nastąpiło nie z jego winy. Dotyczy to zarówno przypadku, gdy wniosek taki w ogóle nie został zgłoszony, jak również gdy został złożony, ale po upływie wymaganych terminów”, zob. K. Kopaczyńska-Pieczniak, *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, red. A. Kidyba, Warszawa 2013, s. 795. Na tle art. 21 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe, Dz. U. z 2020 r. poz. 1228 z późn. zm., również przyjmuje się, że „pozwany członek zarządu będzie przede wszystkim dążyć do wykazania, że nie można mu postawić zarzutu uchybienia standardowi starannego postępowania, a w szczególności, iż spóźnione zgłoszenie upadłości jest wynikiem okoliczności, za które nie ponosi on odpowiedzialności”, zob. K. Oplustil, *Obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz odpowiedzialność za jego niezłożenie w świetle znolizowanego prawa upadłościowego (cz. II)*, Przegląd Prawa Handlowego 2016, nr 3, s. 21. Przepis ten ma wprawdzie odmienną redakcję od art. 116 Ordynacji podatkowej i art. 299 K.s.h., ale problem jest tu w istocie wspólny i dotyczy jednego zagadnienia: granic wykazywania braku winy w niezgłoszeniu w właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości.

⁸ Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2010 r., I FSK 1948/09, LEX nr 794196.

3. Wąskie ujęcie przesłanki braku winy a proporcjonalność ciężaru publicznego

Oprócz dotychczas podniesionych argumentów, przemawiających za dopuszczalnością uwolnienia się członków zarządu spółki kapitałowej od odpowiedzialności za jej zaległości podatkowe w razie niezawinionego zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki po upływie czasu właściwego, należy też zwrócić uwagę na konstytucyjną kwalifikację odpowiedzialności osób trzecich w kontekście adekwatności przesłanki zwalniającej w ujęciu przyjętym przez NSA w głosowanym orzeczeniu. Z punktu widzenia art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁹ odpowiedzialność osób trzecich uregulowana w art. 107–119 Ordynacji podatkowej stanowi postać ciężaru publicznego, którego ustanowienie i kształt podlega ocenie przez pryzmat zasady proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP¹⁰. Poza sporem jest to, że wprowadzenie do ogólnego prawa podatkowego podstawy odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika oznacza ingerencję w ich prawo własności¹¹, która musi spełniać materialne i formalne standardy ustanawiania ograniczeń w zakresie konstytucyjnych praw i wolności¹². Zawężając analizę konstytucyjnoprawną do wąskiego zakresu problemu związanego z oceną stanowiska zaprezentowanego w wyroku, trzeba przypomnieć, że na proporcjonalność ograniczeń praw i wolności konstytucyjnych składają się trzy komponenty: konieczność, przydatność i proporcjonalność *sensu stricto*¹³. Szczególnie istotne z interesującego nas punktu widzenia są dwa ostatnie z wymienionych. Trzeba więc postawić pytanie o to, czy przyjęte przez NSA wąskie ujęcie przesłanki braku winy członka zarządu pozwala osiągnąć jakiegokolwiek cele przyświecające ustanowieniu kategorii osób trzecich, o której mowa w art. 116 Ordynacji podatkowej, a także czy następstwa tego ujęcia nie są nadmiernie dolegliwe.

Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe ma walor gwarancyjny w podwójnym ujęciu. Po pierwsze, stanowi tytuł prawny dochodzenia przez wierzyciela podatkowego istniejących zaległości

⁹ Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm. (dalej: Konstytucja RP).

¹⁰ J. Olesiak, *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP*, Warszawa–Łódź 2020, s. 98–99.

¹¹ H. Dzwonkowski, *Odpowiedzialność osób trzecich a prawo własności*, w: A. Buczek i in., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 204.

¹² M. Chmaj, *Komentarz do Konstytucji RP. Art. 30, 31, 31*, Warszawa 2019, s. 75.

¹³ K. Wójtowicz, *Zasada proporcjonalności jako wyznacznik konstytucyjności norm*, w: *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006, s. 273–274. Por. także wyrok TK z dnia 6 lutego 2007 r., P 25/06, LEX nr 245351.

podatkowych spółki od podmiotów, które działają w jej imieniu i prowadzą jej sprawy. Po drugie, konstrukcja przesłanek pozytywnych i negatywnych odpowiedzialności wyraźnie wskazuje, że odpowiedzialność członków zarządu może wchodzić w grę tylko wówczas, gdy w spółce wystąpiła którakolwiek z przesłanek upadłościowych, a członek zarządu nie dopełnia aktu staranności w postaci zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości¹⁴. Tym samym wyraźnie widać, że w pierwszej kolejności ustawodawca zmierza do ochrony bezpieczeństwa obrotu i eliminowania z uczestnictwa w nim podmiotów niewypłacalnych. Cel ten przyświeca ustawodawcy na tyle silnie, że pozostawia wolnymi od odpowiedzialności – bez względu na wysokość zaległości spółki – członków zarządu czyniących zadość obowiązкови zgłoszenia wniosku. Przy takim ujęciu należy rozważyć, czy wąska interpretacja zakresu przesłanki braku winy cel ten wspiera, czy też stoi z nim w sprzeczności. Zapatrywanie NSA zaprezentowane w wyroku ma daleko idące konsekwencje. Członek zarządu, który nie mógł bez swojej winy działać poprzez zgłoszenie wniosku w czasie właściwym, nie miałby żadnego interesu w tym, aby zgłosić wniosek po odzyskaniu możliwości działania. Stawałby on bowiem przed prostą kalkulacją: jeśli nie ponosił winy w niezgłoszeniu wniosku w czasie właściwym, to będzie mógł podnieść tę okoliczność i uwolnić się od odpowiedzialności. Gdyby bowiem zgłosił wniosek po upływie czasu właściwego, mielibyśmy do czynienia z sytuacją niezawinionego spóźnienia w zgłoszeniu wniosku – a taką okoliczność wyłączającą odpowiedzialność NSA całkowicie zanegował. Innymi słowy, w następstwie przyjętej przez NSA wykładni art. 116 § 1 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej członek zarządu, który w czasie właściwym bez swej winy nie zgłosił wniosku, pozbawiłby się możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności, gdyby wniosek zgłosił po czasie właściwym, ale niezwłocznie po tym, jak mógł podjąć działanie zgodne z jego ustawowymi obowiązkami. Z tego też względu w piśmiennictwie zauważono, że „Dochodziłoby więc do absurdalnego rezultatu: ten, kto nie zawinił w niezgłoszeniu wniosku, powinien tkwić w zaniechaniu składania wniosku także wtedy, gdy odzyskał możność działania. Tylko bowiem wtedy będzie mógł bronić się w postępowaniu przed przypisaniem mu odpowiedzialności za zaległości spółki. Byłoby to przecież całkowicie sprzeczne z interesami wierzycieli – w tym publicznych. [...] Z punktu widzenia adekwatności konstrukcji ciężaru, wymagającej zapewnienia efektywności ciężaru publicznego, można jednoznacznie stwierdzić, że gwarancyjna funkcja art. 116 Ordynacji podatkowej jest realizowana w znacznie szerszym zakresie wtedy, gdy członek zarządu zgłosi wniosek po terminie właściwym, niż gdyby miał tego nie zrobić.

¹⁴ A. Olesińska, *Glosa do wyroku NSA z dnia 13 lutego 2008 r., II FSK 1606/06*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2009, nr 3, s. 204.

Z kolei z punktu widzenia proporcjonalności odpowiedzialności w ścisłym znaczeniu, niedopuszczalna jest wykładnia art. 116 § 1 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej, w myśl której ten z członków zarządu, który ostatecznie wypełnia funkcję gwarancyjną, traci szansę powoływania się na brak winy w niezgłoszeniu wniosku w czasie właściwym. Ingerencja w sferę jego prawa własności byłaby wówczas zupełnie nie do obrony¹⁵. Postać ciężaru publicznego, z jaką mamy do czynienia w przypadku art. 116 Ordynacji podatkowej, nie zakłada w żadnym razie automatyzmu w rozszerzaniu granic odpowiedzialności podatkowej. Automatyzm taki wprowadziłby natomiast kierunek wykładni przyjęty przez NSA w wyroku: sytuacja prawna podmiotu wskazanego w ustawie jako jedna z kategorii osób trzecich odrywałaby się od ustawowej przesłanki braku winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. Samo wystąpienie zaległości podatkowych spółki kapitałowej nie uzasadnia jeszcze rozszerzenia granic odpowiedzialności podatkowej.

Osobnym zagadnieniem, które wyłania się na tle badania kwestii braku zawinięcia w spóźnionym zgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości, jest to, jakie kryterium czasowe powinno znajdować tu zastosowanie. Możliwe są, jak się wydaje, dwie drogi rozwiązywania tego problemu. Po pierwsze, czas właściwy mógłby ulegać wydłużeniu o okres, w jakim członek zarządu nie był w stanie działać. Konstrukcja ta odpowiadałaby w swojej istocie zawieszeniu biegu czasu właściwego – i na tym zasadniczo polegałaby jej wada. Dla takiego zawieszenia brak podstawy. Drugie rozwiązanie, które nasuwa się jako bardziej adekwatne, opiera się na założeniu, że członek zarządu powinien zgłosić wniosek niezwłocznie po ustaniu działania niezawinionej przeszkody¹⁶. Skraca ono okres na osiągnięcie stanu pożądanego (wszczęcie postępowania upadłościowego), a ponadto nie dotyka w żaden sposób biegu „czasu właściwego”, ograniczając badanie wyłącznie do oceny zachowania członka zarządu i możliwości zrealizowania przez niego obowiązków ustawowych. Niezwłoczność będzie tu wyznaczona okolicznościami konkretnego stanu faktycznego poddany mi zindywidualizowanemu osądowi.

¹⁵ J. Olesiak, *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych...*, s. 137–138.

¹⁶ Zbliżone rozwiązanie przyjęto w orzecznictwie odnośnie do członków zarządu, którzy zostali powołani w skład organu już po wystąpieniu w spółce przesłanek upadłościowych. Wychodząc z założenia, że nie jest dopuszczalna taka wykładnia art. 116 Ordynacji podatkowej, która zwalniałaby całkowicie nowych członków zarządu z obowiązku zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, jeżeli czas właściwy do zgłoszenia takiego wniosku upłynął przed powołaniem do organu, wskazuje się, że „Uwalniająca członka zarządu spółki kapitałowej od odpowiedzialności przesłanka zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości w odpowiednim terminie jest spełniona wtedy, gdy członek zarządu zgłosi odpowiedni wniosek niezwłocznie po objęciu funkcji i ustaleniu, że stan interesów spółki uzasadnia zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania jej zapobiegającemu [...]”, tak wyrok NSA z dnia 13 marca 2015 r., II FSK 288/13, LEX nr 1774321.

Zakończenie

W uzasadnieniu komentowanego wyroku brak jest jakiegokolwiek analizy następstw przyjętego kierunku interpretacji przesłanki wyłączającej odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych jako osób trzecich. Mankament ten jest właściwy dla wszystkich wypowiedzi orzecznictwa w tym przedmiocie. Redakcja art. 116 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej posłużyła w wyroku jako argument wyłączny i narzucający niejako automatycznie nietrafne rozumienie podstaw odpowiedzialności członków zarządu. Tymczasem analiza funkcji odpowiedzialności podatkowej członków zarządu wymaga powiązania ich sytuacji z obowiązkiem, z którego niewykonaniem ustawodawca wiąże dopuszczalność przypisania członkom organu odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, a następnie z oceną zawinienia lub jego braku w zakresie niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości w czasie właściwym. Trzeba więc podkreślić, że stanowisko, w myśl którego przesłanka braku winy nie podlega badaniu w razie zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki po upływie czasu właściwego, nie ma podstaw i stoi w sprzeczności z gwarancyjnymi funkcjami art. 116 Ordynacji podatkowej.

Bibliografia

- Chmaj M., *Komentarz do Konstytucji RP. Art. 30, 31, 31*, Warszawa 2019.
- Dzwonkowski H., *Odpowiedzialność osób trzecich a prawo własności*, w: A. Buczek i in., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Kopaczynska-Pieczniak K., *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, red. A. Kidyba, Warszawa 2013.
- Łajszczak S., Partyka-Opiela A., *Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania podatkowe*, *Monitor Prawniczy* 2013, nr 14.
- 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*, Warszawa–Łódź 2020.
- Olesińska A., *Glosa do wyroku NSA z dnia 13 lutego 2008 r., II FSK 1606/06*, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 2009, nr 3.
- Opustil K., *Obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz odpowiedzialność za jego niezłożenie w świetle znolizowanego prawa upadłościowego (cz. II)*, *Przegląd Prawa Handlowego* 2016, nr 3.
- Wójtowicz K., *Zasada proporcjonalności jako wyznacznik konstytucyjności norm*, w: *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006.
- Zarzycki A., *Przesłanka „winy” członka zarządu w art. 116 § 1 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej. Glosa do wyroku NSA z dnia 29 listopada 2012 r., I FSK 91/12*, *Glosa* 2017, nr 3.