

Bartłomiej Bieniek* 

ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATKOWA CZŁONKA ZARZĄDU SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ, KTÓREJ JEDYNYM WIERZycIELEM JEST SKARB PAŃSTWA

Streszczenie. Artykuł porusza zagadnienie odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych, uregulowanej w art. 116 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Powstanie tego rodzaju odpowiedzialności związane jest z wystąpieniem przesłanek ogłoszenia upadłości spółki kapitałowej. W tym kontekście powstały rozbieżności interpretacyjne co do możliwości orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności podatkowej członka zarządu, gdy nie zgłoszono wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, mającej tylko jednego wierzyciela. Przepisy prawa upadłościowego wykluczają bowiem ogłoszenie upadłości spółki w takim przypadku. W niniejszym artykule autor opowiada się za przyjęciem tezy, iż w sytuacji, gdy jedynym wierzycielem spółki kapitałowej jest Skarb Państwa, wyłączona zostaje możliwość orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe takiej spółki.

Słowa kluczowe: podatek, odpowiedzialność podatkowa osób trzecich, członek zarządu, spółka kapitałowa, zaległość podatkowa, prawo upadłościowe

* Doradca podatkowy, aplikant adwokacki, e-mail: bj.bieniek@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-5231-9860>

1. UWAGI WSTĘPNE

W przypadkach i w zakresie przewidzianych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹ za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie (art. 107 § 1 o.p.). Katalog takich osób jest zamknięty, a więc tylko podmioty wskazane w ustawie mogą odpowiadać jako osoby trzecie². Krąg podmiotów będących potencjalnymi osobami trzecimi określony jest wyczerpująco w przepisach art. 110–117 o.p. i nie ma możliwości jego poszerzenia³. Jedną z grup osób trzecich, mogących ponosić odpowiedzialność za zaległości podatkowe podatnika, stanowią członkowie zarządu spółek kapitałowych i ich form organizacyjnych. Powszechnie przyjmuje się, że solidarna odpowiedzialność członków zarządu spółki kapitałowej za jej zaległości podatkowe została wprowadzona w interesie wierzycieli spółki jako dodatkowa gwarancja wykonania ciężących na niej zobowiązań. Funkcją i *ratio legis* rozwiązania prawnego przyjętego w art. 116 o.p. i w związanych z nim przepisach jest ochrona publicznych wierzycieli przez wzmocnienie ich pozycji i ułatwienie realizacji wierzytelności zagrożonych niewypłacalnością dłużnika⁴.

Odpowiedzialność podatkowa członków zarządu jest zagadnieniem złożonym, gdyż stosowanie tej instytucji prawnej wymaga znajomości nie tylko przepisów prawa podatkowego, ale także regulacji prawnych z innych gałęzi prawa (między innymi prawa upadłościowego). Przyjęte przez ustawodawcę rozwiązania prawne w tym zakresie nie są pozbawione mankamentów, generujących znaczną liczbę problemów praktycznych i sporów podatkowych. Jeden z nich dotyczy możliwości orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności podatkowej członka zarządu w sytuacji, gdy nie zgłoszono wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, której jedynym wierzycielem jest Skarb Państwa. W judykaturze dominuje pogląd, zgodnie z którym okoliczność, iż Skarb Państwa jest jedynym wierzycielem spółki, nie może

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

² R. Dowgier, *Komentarz do art. 107 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017, s. 745; S. Babiaryz, *Komentarz do art. 107 o.p.*, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 763.

³ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 13 czerwca 2018 r., sygn. I GSK 313/16, LEX/el. nr 2504428.

⁴ Wyrok Sądu Najwyższego (SN) z dnia 11 lutego 2021 r., sygn. II USKP 17/21, LEX/el. nr 3119755.

stanowiąc przeszkody w zastosowaniu art. 116 § 1 o.p.⁵ Stanowisko to budzi uzasadnione zastrzeżenia, w szczególności w świetle przepisów prawa upadłościowego, regulujących przesłanki ogłoszenia upadłości jednostek organizacyjnych posiadających osobowość prawną. Celem artykułu jest analiza nakreślonego problemu na tle obowiązujących regulacji prawnych dotyczących odpowiedzialności podatkowej członków zarządu spółek kapitałowych oraz wskazanie właściwej ich wykładni przy uwzględnieniu poglądów doktryny i orzecznictwa.

2. WYJĄTKOWY CHARAKTER ODPOWIEDZIALNOŚCI PODATKOWEJ OSÓB TRZECICH

Omawiając problematykę odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej, należy w pierwszej kolejności podkreślić wyjątkowy charakter odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. Ma to istotne znaczenie w kontekście przyjęcia właściwego sposobu interpretacji przepisów regulujących tego rodzaju odpowiedzialność.

Niewątpliwie odpowiedzialność podatkowa osób trzecich służyć ma zapewnieniu prawidłowej realizacji zobowiązań podatkowych i zabezpieczeniu interesów majątkowych związków publicznoprawnych, w szczególności w sytuacji, gdy pierwotnie zobowiązany podmiot nie wykonuje ciężących na nim obowiązków we właściwy sposób i we właściwym terminie lub próba wyegzekwowania podatku okaże się bezskuteczna⁶. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich, po spełnieniu ustawowo określonych warunków, może zaistnieć obok (a nie zamiast) odpowiedzialności podatnika, a orzeczenie o tego typu odpowiedzialności nie zwalnia pierwotnego dłużnika z obowiązku uiszczenia podatku⁷. Odpowiedzialność ta nie wpływa więc na sytuację prawną podatnika, a jedynie poszerza krąg podmiotów, od których można dochodzić należności podatkowych⁸. Konsekwencją założenia,

⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie z dnia 17 lutego 2021 r., III SA/Wa 610/20, LEX/el. nr 3156722; wyrok NSA z dnia 8 listopada 2018 r., I PSK 2028/16, LEX/el. nr 2599982.

⁶ Wyrok NSA z dnia 3 grudnia 1998 r., sygn. SA/Sz 193/98, LEX/el. nr 36115; zob. także *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, red. L. Etel, Warszawa 2013, s. 165 i nast.

⁷ B. Brzeziński, A. Olesińska, *Podstawowe instytucje ogólnego prawa podatkowego*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014, s. 40.

⁸ R. Mastalski, *Komentarz do art. 107 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 603 i nast.

że odpowiedzialność podatnika ma z natury rzeczy pierwotny charakter, której źródłem jest ciężące na nim zobowiązanie podatkowe, jest przyjęcie, że odpowiedzialność innych podmiotów za to samo zobowiązanie powinna mieć charakter pomocniczy, akcesoryjny i wyjątkowy⁹.

Stosownie do art. 108 § 1 o.p. o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej orzeka się w drodze decyzji. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie kreuje nowego zobowiązania podatkowego, a stanowi jedynie formę, w jakiej organy podatkowe żądają spełnienia zobowiązania podatkowego przez tę osobę za określonego podatnika¹⁰. Decyzja ta ma jednak charakter konstytutywny, ponieważ tworzy nowe stosunki prawne, zarówno jeżeli chodzi o ich podmiot, jak i przedmiot. Podmiotem tych stosunków są osoby trzecie, natomiast przedmiotem jest odpowiedzialność, która odnosi się nie do obowiązku świadczenia dłużnika, lecz do pokrycia długu¹¹. Wynikające z decyzji zobowiązanie osoby trzeciej jest konsekwencją nienależytego wykonania obowiązków nałożonych przepisami prawa podatkowego na inne podmioty. Zobowiązanie to nie jest podatkiem, a zobowiązaniem do uiszczenia cudzego długu podatkowego¹². Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich jest zatem odpowiedzialnością „za cudze długi”, co nadaje jej wyjątkowego charakteru.

Wyjątkowość odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika wynika z faktu, że jest ona instytucją prawną wiążącą skutki istnienia zobowiązania podatkowego z podmiotem innym niż podatnik¹³. W przypadku zastosowania instytucji odpowiedzialności osób trzecich dochodzi do zmiany rozkładu ciężarów publicznoprawnych w stosunku do tego, co wynika z normatywnego kształtu stanu faktycznego ujętego w poszczególnych ustawach podatkowych¹⁴. Powstaje wówczas możliwość zaspokojenia roszczeń wierzyciela podatkowego z majątku podmiotu, na

⁹ B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zagadnienie odpowiedzialności w prawie podatkowym*, [w:] *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*, red. B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuł, Toruń 2017, s. 32.

¹⁰ Wyrok WSA w Opolu z dnia 28 września 2005 r., sygn. I SA/Op 181/05, LEX nr 856946.

¹¹ R. Mastalski, *Komentarz do art. 108 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 608.

¹² Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 24 lipca 2013 r., sygn. I SA/Sz 250/13, LEX/el. nr 1361087.

¹³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 czerwca 2007 r., sygn. III SA/Wa 275/07, LEX/el. nr 328149.

¹⁴ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018, s. 277.

którym nie ciążył obowiązek podatkowy. Taka konstrukcja prawna powinna być zatem stosowana z ostrożnością, a przepisy regulujące tego rodzaju odpowiedzialność należy interpretować ściśle.

Słusznie podkreśla się w orzecznictwie, że przepisy prawa publicznego regulujące odpowiedzialność osób trzecich, jako związane z nałożeniem podatku na osobę niebędącą podatnikiem i ingerujące w sferę prawa własności oraz innych praw i swobód, nie mogą być interpretowane w sposób rozszerzający¹⁵. Z uwagi na wyjątkowy charakter odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika konieczne jest ustalenie jej wyraźnych granic prawnych¹⁶. Reguły ponoszenia tego rodzaju odpowiedzialności muszą być ściśle określone. Omawiana konstrukcja prawna powinna mieć na względzie konstytucyjne podstawy tworzenia prawa podatkowego, a w szczególności zasady państwa prawnego, zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz pewności i bezpieczeństwa prawnego. Natomiast organ podatkowy, wydając decyzję, o której mowa w art. 108 § 1 o.p., musi kierować się zasadą ustawowego miarkowania odpowiedzialności osób trzecich¹⁷.

3. PRZESŁANKI ODPOWIEDZIALNOŚCI PODATKOWEJ CZŁONKÓW ZARZĄDU – ZAGADNIENIA OGÓLNE

Zgodnie z 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, 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 upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne¹⁸ albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie Prawo restrukturyzacyjne, albo

¹⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 grudnia 2019 r., sygn. III SA/Wa 2733/18, LEX/el. nr 3014591.

¹⁶ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 277.

¹⁷ Tamże, s. 286–287.

¹⁸ Dz.U. z 2021 r., poz. 1588.

- 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.

Jak wynika z przywołanych wyżej regulacji, ustawodawca określił zarówno pozytywne, jak i negatywne przesłanki odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej, które determinują jednocześnie zakres postępowania dowodowego w tego rodzaju sprawach¹⁹. W każdym wypadku wydania decyzji na podstawie art. 116 o.p. organ podatkowy zobowiązany jest ustalić pozytywne przesłanki odpowiedzialności omawianej kategorii osób trzecich oraz zbadać, czy nie zachodzą przesłanki wyłączające tę odpowiedzialność (tzw. przesłanki egzoneracyjne), zgodnie z zasadami postępowania podatkowego²⁰. Jednakże oceniając zasadność orzekania o odpowiedzialności podatkowej członków zarządu, organ jest zobowiązany wskazać jedynie przesłanki pozytywne. Natomiast ciężar wykazania okoliczności uwalniającej od odpowiedzialności za długi podatkowe spółki spoczywa na członku zarządu²¹.

Nie oznacza to jednak, że organy administracji skarbowej mogą pozostać w tej kwestii całkowicie bierne. W każdym wypadku orzekania o odpowiedzialności członka zarządu organ zobowiązany jest zbadać, czy i kiedy wystąpiły przesłanki do ogłoszenia upadłości²². Odpowiedzialność podatkowa członka zarządu zachodzi bowiem tylko w sytuacji, gdy w stosunku do spółki wystąpiły przesłanki upadłości, członek zarządu ponosi zaś odpowiedzialność tylko wtedy, kiedy obowiązkowo w zakresie złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcia postępowania układowego nie wypełnił w terminie lub też ponosi winę za jego niewypełnienie. Dlatego też konieczne jest ustalenie, że taki obowiązek w ogóle na członku zarządu ciążył oraz kiedy powinien być dopełniony²³. Przy tym ustaleń tych należy

¹⁹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 lutego 2020 r., sygn. I SA/Wr 369/19, LEX/el. nr 2958442; zob. szerzej B. Bieniek, *Odpowiedzialność członków zarządu na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej – wybrane problemy*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 5, s. 24–29.

²⁰ Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2008 r., sygn. II FSK 1605/06, LEX/el. nr 449973; wyrok NSA z dnia 20 września 2016 r., sygn. I FSK 1515/15, LEX/el. nr 2167171.

²¹ Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2018 r., sygn. II FSK 2429/17, LEX/el. nr 2494330.

²² A. Olesińska, *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 lutego 2008 r. (sygn. akt II FSK 1606/06)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 3, s. 202.

²³ Wyrok NSA z dnia 4 października 2019 r., sygn. II FSK 3535/17, LEX/el. nr 3059489.

dokonywać na podstawie przepisów prawa upadłościowego²⁴. Tym samym w celu ustalenia obowiązku w zakresie złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki kapitałowej i określenia właściwego czasu do jego zgłoszenia należy odwołać się do przepisów ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe²⁵.

4. WIELOŚĆ WIERZYCIELI JAKO PRZESŁANKA OGŁOSZENIA UPADŁOŚCI SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ

Zgodnie z art. 21 ust. 1 p.u. 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. Jeżeli dłużnikiem jest osoba prawna albo inna jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, obowiązek ten spoczywa na każdym, kto na podstawie ustawy, umowy spółki lub statutu ma prawo do prowadzenia spraw dłużnika i do jego reprezentowania, samodzielnie lub łącznie z innymi osobami (art. 21 ust. 2 p.u.). W przypadku spółek kapitałowych będą to zatem członkowie zarządu tych spółek. Dominuje przy tym pogląd, iż obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki dotyczy indywidualnie każdego członka zarządu, niezależnie od przyjętego w danej spółce sposobu reprezentacji oraz podziału kompetencji w strukturze wewnętrznej organu zarządzającego²⁶.

W świetle art. 10 p.u. upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny. Podstawą do ogłoszenia upadłości jest zatem stan niewypłacalności dłużnika²⁷. Pojęcie niewypłacalności zostało uregulowane przepisami art. 11 p.u. Stosownie do zawartych w tym artykule regulacji

²⁴ A. Olesińska, E. Prejs, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 3, s. 29; *Opodatkowanie spółek*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2016, s. 292–293; wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2021 r., sygn. III FSK 29/21, LEX/el. nr 3191651.

²⁵ Dz.U. z 2020 r., poz. 1228 ze zm., dalej: p.u.

²⁶ P. Zimmerman, *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz (do art. 21 p.u.)*, Legalis/el. 2020; R. Stefanicki, *Należyta staranność zawodowa członka zarządu spółki kapitałowej*, Warszawa 2020, s. 162 i nast.; zob. także T. Tomczak, *Podział kompetencji między członkami zarządu jako przesłanka wyłączająca odpowiedzialność członka zarządu z art. 299 k.s.h.*, [w:] *Kodeks spółek handlowych po 15 latach obowiązywania*, red. J. Frąckowiak, Warszawa 2018, s. 896 i nast.

²⁷ Zob. szerzej P. Zimmerman, *Prawo upadłościowe...*

dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych (art. 11 ust. 1 p.u.). Domniemywa się, że dłużnik utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, jeżeli opóźnienie w wykonaniu zobowiązań pieniężnych przekracza trzy miesiące (art. 11 ust. 1a p.u.). W przypadku zaś osób prawnych albo jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, podmioty te uznaje się za niewypłacalne także wtedy, gdy ich zobowiązania pieniężne przekraczają wartość ich majątku, a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający dwadzieścia cztery miesiące (art. 11 ust. 2 p.u.). Przy tym domniemywa się, że zobowiązania pieniężne dłużnika przekraczają wartość jego majątku, jeżeli zgodnie z bilansem jego zobowiązania, z wyłączeniem rezerw na zobowiązania oraz zobowiązań wobec jednostek powiązanych, przekraczają wartość jego aktywów, a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający dwadzieścia cztery miesiące (art. 11 ust. 5 p.u.).

W kontekście omawianego zagadnienia, rozważając kwestię przesłanek ogłoszenia upadłości, nie można pominąć art. 1 ust. 1 pkt 1 p.u. Przywołana ustawa reguluje w tym przepisie zasady wspólnego dochodzenia roszczeń wierzycieli od niewypłacalnych dłużników będących przedsiębiorcami. W literaturze wyjaśnia się, że zwrot „wspólne dochodzenie roszczeń” oznacza, że upadłość musi mieć charakter postępowania zbiorowego, w którym muszą być realizowane interesy przynajmniej dwóch wierzycieli²⁸. Postępowanie upadłościowe musi być wspólnym postępowaniem tych wierzycieli, podjętym w celu dochodzenia roszczeń od niewypłacalnego przedsiębiorcy lub innego podmiotu²⁹.

Głównym celem postępowania upadłościowego jest równomierne zaspokojenie wszystkich wierzycieli z całego majątku dłużnika. Skoro dłużnik ma tylko jeden dług, to nie ma obawy, że przez zaspokojenie roszczenia w drodze egzekucji inni wierzyciele poniosą straty³⁰. Wobec tego ogłoszenie upadłości może nastąpić tylko wówczas, gdy istnieje co najmniej dwóch wierzycieli podmiotu gospodarczego, którego dotyczy wniosek, tylko w takim przypadku prowadzenie postępowania upadłościowego spełni bowiem

²⁸ A.J. Witosz, *Komentarz do art. 1 p.u.*, [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, red. tenże, LEX/el. 2021.

²⁹ Wyrok SN z dnia 22 czerwca 2010 r., sygn. IV CNP 95/09, LEX/el. nr 603893.

³⁰ Wyrok Sądu Apelacyjnego (SA) w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2017 r., sygn. I ACa 841/16, LEX/el. nr 2363975.

swój cel³¹. Przyjęcie tej zasady oznacza, że wniosek o ogłoszenie upadłości dłużnika, który ma tylko jednego wierzyciela, podlega oddaleniu, gdyż nie ma wówczas podstaw do prowadzenia postępowania upadłościowego³².

Regułę tę potwierdza również przytoczona wcześniej treść art. 11 ust. 1 i 2 p.u., w której ustawodawca wskazuje na „zobowiązania”. W doktrynie i orzecznictwie przyjmuje się, że użycie liczby mnogiej przemawia za istnieniem co najmniej kilku zobowiązań, a wielość zobowiązań należy utożsamiać z wielością wierzycieli³³. Wielość wierzycieli (przynajmniej dwóch) wymagana jest przy stosowaniu obu przesłanek niewypłacalności, aby wdrożyć postępowanie upadłościowe, które w ramach zasady ustawowej wynikającej z art. 1 ust. 1 pkt 1 p.u. jest postępowaniem egzekucyjnym *sui generis*, a więc prowadzonym wspólnie w interesie wszystkich wierzycieli³⁴. Ponadto podkreśla się, że interpretując przepis art. 11 ust. 1a p.u., przy uwzględnieniu celu postępowania upadłościowego określonego w art. 1 ust. 1 pkt 1 p.u., należy przyjąć, że przewidziane w nim domniemanie niewypłacalności dłużnika znajdzie zastosowanie w przypadku, gdy trzymiesięczne opóźnienie dotyczy co najmniej dwóch zobowiązań pieniężnych dłużnika wobec dwóch różnych wierzycieli (niezależnie od ich prywatnoprawnego lub publicznoprawnego charakteru)³⁵. W związku z powyższym, jeżeli spółka kapitałowa (dłużnik) ma tylko jednego wierzyciela, to nie można ogłosić jej upadłości³⁶.

Na marginesie wskazać należy, że obecnie wyjątkiem w zakresie wymogu istnienia wielości wierzycieli jest jedynie upadłość osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Ustawodawca wprowadził to rozwiązanie szczególne w art. 491² ust. 2 p.u., zgodnie z którym postępowanie

³¹ P. Kuglarz, *Komentarz do art. 1 p.u.*, [w:] I. Heropolitańska, K. Hrycków-Mycka, P. Kuglarz, A. Tułodziecka, *Ustawa o księgach wieczystych i hipotece oraz przepisy związane. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 806; wyrok SN z dnia 4 marca 2016 r., sygn. I CSK 68/15, LEX/el. nr 2043734.

³² Wyrok SN z dnia 22 czerwca 2010 r., sygn. IV CNP 95/09, LEX/el. nr 603893.

³³ R. Adamus, *Prawo upadłościowe. Komentarz (do art. 11 p.u.)*, Legalis/el. 2019; wyrok SA w Szczecinie z dnia 9 lipca 2015 r., sygn. III AUa 877/14, LEX/el. nr 1843107.

³⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 listopada 2017 r., sygn. III SA/Wa 3821/16, LEX/el. nr 2598355.

³⁵ 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. 6–7.

³⁶ A.J. Witosz, *Komentarz do art. 11 p.u.*, [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, red. tenże, LEX/el. 2021.

upadłościowe wobec tego typu podmiotów prowadzi się także wtedy, gdy dłużnik ma tylko jednego wierzyciela. Regulacja ta ma jednak charakter wyjątku od zasady ogólnej, wyrażonej w art. 1 ust. 1 pkt 1 p.u., dlatego zostało to odrębnie zastrzeżone przy tzw. upadłości konsumentów³⁷. W związku z tym w każdym innym przypadku, w którym ustawodawca nie wprowadził takiego wyjątku, ogłoszenie upadłości możliwe jest tylko wobec podmiotu, który ma co najmniej dwóch wierzycieli.

5. ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATKOWA CZŁONKÓW ZARZĄDU W PRZYPADKU, GDY SPÓŁKA MA JEDNEGO WIERZYCIELA

W orzecznictwie przeważa stanowisko, że nawet w przypadku, gdy jedynym wierzycielem spółki kapitałowej jest Skarb Państwa, nie można przyjąć, że członkowie jej zarządu nie mają z tego powodu obowiązku zgłaszania wniosku o ogłoszenie upadłości spółki³⁸. Okoliczność ta nie pozbawia bowiem członka zarządu możliwości złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, ocena jego skuteczności stanowi zaś odrębny problem, badany w postępowaniu wszczętym takim wnioskiem³⁹. Wyjaśnia się bowiem, iż niewypłacalność dłużnika może powstać również wtedy, gdy dłużnik ten nie reguluje swoich zobowiązań wobec jedynego wierzyciela, natomiast przesłanka egzoneracyjna wymieniona w art. 116 § 1 pkt 1 o.p. odnosi się wyłącznie do zgłoszenia wniosku, a nie do skutku tego wniosku, jakim jest ogłoszenie upadłości⁴⁰. 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 upadłości. Nawet zatem niewykonywanie wymagalnych zobowiązań wobec jednego wierzyciela nie zwalnia członka zarządu od zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości, nie do niego bowiem należy rozstrzygnięcie o zasadności wniosku⁴¹. Tym

³⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 listopada 2017 r., sygn. III SA/Wa 3821/16, LEX/el. nr 2598355.

³⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 listopada 2018 r., sygn. I SA/Gd 632/18, LEX/el. nr 2593226; wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2016 r., sygn. I FSK 992/14, LEX/el. nr 2032535.

³⁹ Wyrok NSA z dnia 22 listopada 2017 r. sygn. I FSK 1138/16, LEX nr 2424728; wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 1329/10, LEX/el. nr 1107585.

⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2020 r., sygn. II FSK 2102/18, LEX/el. nr 3161941.

⁴¹ Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2021 r., sygn. III FSK 3143/21, LEX/el. nr 3184741.

samym fakt, że Skarb Państwa jest jedynym wierzycielem spółki, nie stanowi przeszkody w zastosowaniu art. 116 § 1 o.p.⁴²

W judykaturze podnoszony jest również argument, że przyjęcie, iż członek zarządu zwolniony jest z obowiązku złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości w sytuacji, gdy spółka zalega z płatnościami wyłącznie w odniesieniu do jednego wierzyciela, stawiałoby w uprzywilejowanej pozycji tych członków zarządu, których spółki miałyby tylko jednego wierzyciela (Skarb Państwa) w stosunku do tych, których spółki miałyby co najmniej dwóch wierzycieli. Doszłoby zatem do oczywistego nierównego traktowania członków zarządu w zależności od tego, ilu wierzycieli miały zarządzane przez nich spółki oraz do osłabienia funkcji gwarancyjnej odpowiedzialności osób trzecich⁴³. Aprobata takiego poglądu wyrażono również w doktrynie, wskazując, że oparta na literalnym brzmieniu wykładnia art. 11 ust. 1 p.u. prowadzi do uprzywilejowania członków zarządu spółek z jednym wierzycielem, co narusza zasadę równości wobec prawa⁴⁴.

W ocenie autora zaprezentowane wyżej stanowisko nie jest właściwe. Interpretacja art. 116 o.p., nakazująca członkowi zarządu złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki pomimo braku ku temu przesłanek, a w konsekwencji pociągnięcie członka zarządu do odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki w przypadku zaniechania złożenia takiego wniosku, stoi bowiem w sprzeczności z obowiązującymi przepisami prawa upadłościowego oraz zasadami wykładni przepisów prawa podatkowego i ma charakter wykładni *in dubio pro fisco*. Istnieją podstawy, aby pogląd ten uznać za niedopuszczalną wykładnię rozszerzającą przepisów regulujących odpowiedzialność podatkową osób trzecich oraz nieuprawnioną ingerencję w intencje ustawodawcy. Dlatego też w ocenie autora należy opowiedzieć się za poglądem odmiennym, iż istnienie jednego wierzyciela spółki kapitałowej wyłącza możliwość zastosowania art. 116 o.p.

Ponownie podkreślić należy, iż odpowiedzialność podatkowa członka zarządu może powstać jedynie wówczas, gdy w stosunku do spółki wystąpiły przesłanki uzasadniające ogłoszenie upadłości. Stanowisko to potwierdził NSA w uchwale z dnia 10 sierpnia 2009 r., w której wskazano również, że osoba pełniąca funkcję członka zarządu może uwolnić się od

⁴² Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2018 r., I FSK 2028/16, LEX/el. nr 2599982.

⁴³ Wyrok NSA z dnia 16 października 2020 r., sygn. II FSK 1429/18, LEX/el. nr 3116803.

⁴⁴ S. Babiaryz, *Komentarz do art. 116 o.p.*, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 820.

odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, jeżeli wykaże w postępowaniu podatkowym, że w okresie pełnienia przez nią tej funkcji nie było podstaw do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości⁴⁵.

Nie ulega wątpliwości, że konstrukcja przepisu art. 116 o.p. wyraźnie nawiązuje do przepisów prawa upadłościowego. Ustalenie przesłanek obli-gujących członka zarządu do złożenia wniosku o ogłoszeniu upadłości oraz właściwego czasu na zgłoszenie takiego wniosku powinno zatem nastąpić z uwzględnieniem przepisów regulujących postępowanie upadłościowe⁴⁶. Współstosowanie z art. 116 § 1 o.p. odpowiednich przepisów prawa upadłościowego jest niezbędne i uzasadnione, ponieważ przepis ten nie definiuje i nie wyjaśnia użytych w nim terminów i pojęć, które całościowo uregu-lowane są w ustawie Prawo upadłościowe. Tak więc bez odwołania się do przepisów tej ustawy zastosowanie art. 116 o.p. nie jest możliwe⁴⁷.

Jak już wcześniej wykazano, w świetle przepisów prawa upadłościowego nie można ogłosić upadłości spółki mającej tylko jednego wierzyciela. Co prawda art. 116 o.p. nie uzależnia zwolnienia z odpowiedzialności od sposobu rozstrzygnięcia przez sąd wniosku o ogłoszenie upadłości co do jego zasadności, jednakże wniosek ten musi być rozpoznany, co oznacza, że musi odpowiadać wymogom formalnym⁴⁸. Stosownie do art. 22 ust. 1 pkt 3 p.u. wniosek o ogłoszenie upadłości powinien zawierać wskazanie okoliczności, które uzasadniają wniosek, oraz ich uprawdopodobnienie, niezbędne jest zatem także wskazanie na istnienie wierzytelności co naj-mniej dwóch wierzycieli⁴⁹. Tym samym wykładnia art. 116 o.p., nakazująca członkowi zarządu złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości, gdy jedynym wierzycielem spółki jest Skarb Państwa, jest sprzeczna z przepisami ustawy Prawo upadłościowe. Natomiast spójność systemu prawa gwarantuje okre-słony stopień jego niesprzeczności i zupełności, przez co odrzucić należy przypuszczenie, że ustawodawca dopuścił istnienie sprzeczności między dwiema normami wymagającymi współstosowania, interpretatorowi nie wolno zaś interpretować przepisów prawa w sposób prowadzący do ich sprzeczności z innymi przepisami⁵⁰.

⁴⁵ Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 10 sierpnia 2009 r., sygn. II FPS 3/09, LEX/el. nr 509153.

⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 4 października 2019 r., sygn. II FSK 3535/17, LEX/el. nr 3059489.

⁴⁷ Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2020 r., sygn. II FSK 2619/18, LEX/el. nr 3097806.

⁴⁸ R. Dowgier, *Komentarz do art. 107 o.p....*, s. 786.

⁴⁹ A.J. Witosz, *Komentarz do art. 22 p.u.*, [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, red. tenże, LEX/el. 2021.

⁵⁰ L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2014, s. 147–148.

Przepis art. 1 ust. 1 pkt 1 p.u. jest klarowny i jego literalne brzmienie nie powinno budzić wątpliwości. W przypadku zaistnienia jednego wierzyciela członek zarządu nie ma możliwości złożenia skutecznego wniosku o ogłoszenie upadłości (wniosek taki sąd jest zobligowany oddalić z uwagi na zasadę wynikającą z art. 1 ust. 1 pkt 1 p.u.). Tym samym członek zarządu nie ma wówczas wynikającego z przepisów prawa obowiązku zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki. W konsekwencji zaniechanie członka zarządu w tym zakresie nie może skutkować odpowiedzialnością za zaległości podatkowe spółki⁵¹. Członek zarządu może odpowiadać tylko wtedy, kiedy nie zgłoszono we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, pomimo że istniały przesłanki do jej ogłoszenia i w związku z tym istniał prawny obowiązek członka zarządu do wystąpienia z takim wnioskiem. To z kolei oznacza, że członek zarządu odpowiada tylko wtedy, kiedy wobec spółki zaistniały przesłanki do ogłoszenia upadłości, a więc – odnosząc się do podstaw ogłoszenia upadłości – gdy wystąpił stan wielości wierzycieli (przynajmniej dwóch)⁵².

Nie można nakładać na osobę trzecią obowiązku złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości w sytuacjach będących poza zakresem stosowania ustawy Prawo upadłościowe, które nie wynikają z przepisu prawa, a których konsekwencją jest odpowiedzialność podatkowa takiej osoby za cudzy dług, a w jej następstwie ingerencja w majątek osoby trzeciej. Taka wykładnia narusza wyrażoną w art. 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej⁵³ zasadę demokratycznego państwa prawa, w tym zasadę pewności prawa, jak też wyrażone w jej art. 64 prawo do własności⁵⁴. Słusznie przy tym podkreśla się w orzecznictwie, że podwaliną zasady praworządności, o której mowa zarówno w art. 7 Konstytucji RP, jak i art. 120 o.p., jest rzymska paremia *ad impossibilia nemo obligatur* („nikt

⁵¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 lutego 2020 r., sygn. I SA/Wr 369/19, LEX/el. nr 2958442.

⁵² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 stycznia 2018 r., sygn. III SA/Wa 1135/17, LEX/el. nr 2490861; zob. także 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*, Łódź 2020, s. 116 i nast.; K. Wojciechowski, *Odpowiedzialność członka zarządu, gdy spółka ma tylko jednego wierzyciela. Glosa do wyroku NSA z dnia 5 grudnia 2018 r.*, II FSK 1686/18, „Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego” 2019, nr 5, s. 370–378.

⁵³ Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

⁵⁴ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 16 czerwca 2021 r., sygn. I SA/Lu 50/21, LEX/el. nr 3188896.

nie jest zobowiązany do rzeczy niemożliwych”), którą to zasadę należy stosować również w omawianym przypadku⁵⁵.

Przepisy prawa należy interpretować w taki sposób, aby prawo było funkcjonalne, a więc odrzucić trzeba takie możliwości interpretacyjne, które prowadziłyby do pozbawienia przepisów prawa ich efektywności. Trzeba jednocześnie unikać wykładni, która prowadziłyby do rezultatów ocenianych jako absurdalne czy nierozsądne⁵⁶. Prawo powinno funkcjonować jako system norm prakseologicznie spójnych i przepisy nie powinny nakładać na kogokolwiek obowiązku podejmowania działań, o których z góry wiadomo, że będą prawnie nieskuteczne⁵⁷. Do takich zaś irracjonalnych działań zmuszałaby członka zarządu wykładnia art. 116 o.p., która nakazywałaby mu złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, pomimo że nie wystąpiły ustawowe przesłanki pozwalające na prowadzenie postępowania upadłościowego. Taka wykładnia jest również sprzeczna z zasadą proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, gdyż nie może być uznana za spełniającą wzorzec adekwatności, wiązałaby bowiem odpowiedzialność z czynnościami zupełnie pozbawionymi doniosłości prawnej⁵⁸.

W zakresie przesłanek odpowiedzialności podatkowej członków zarządu należy uwzględnić nie tylko niewypłacalność spółki w którejkolwiek z postaci, ale także istniejącą w konkretnym przypadku możliwość ogłoszenia jej upadłości. Jeżeli więc nie wystąpiły przesłanki do ogłoszenia upadłości spółki i postępowanie upadłościowe nie może być prowadzone, to nie można przyjąć, że członek zarządu nie wykonuje swojego obowiązku ze skutkami dla tej odpowiedzialności⁵⁹. Tym bardziej że działalność członka zarządu spółki prawa handlowego należy oceniać według kryteriów podwyższonej staranności, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru prowadzonej działalności gospodarczej. Staranność ta obejmuje także znajomość obowiązującego prawa oraz następstw z niego wynikających w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej. Nie można tym samym nakazywać, aby członek zarządu złożył wniosek o ogłoszenie upadłości spółki, gdy nie ma ku temu przesłanek, mając zwłaszcza na uwadze to, że tego typu

⁵⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 lipca 2019 r., sygn. I SA/Wr 74/19, LEX/el. nr 2725682.

⁵⁶ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 94–96.

⁵⁷ K. Wojciechowski, *Odpowiedzialność członka zarządu...*, s. 375.

⁵⁸ J. Olesiak, *Odpowiedzialność członków zarządu...*, s. 117–118.

⁵⁹ *Ibidem*.

wniosek generuje również określone koszty po stronie przedsiębiorcy, które pojawiają się w toku postępowania upadłościowego⁶⁰.

Skoro ustawodawca powiązał w art. 116 o.p. zaistnienie przesłanek odpowiedzialności podatkowej członka zarządu z faktem zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości albo przewidział uwolnienie się od takiej odpowiedzialności w braku jego winy w złożeniu takiego wniosku, to nie można twierdzić, że jedynie dla potrzeb odpowiedzialności osób trzecich członek zarządu, wbrew wyraźnemu zapisowi ustawy Prawo upadłościowe, powinien być taki wniosek złożyć⁶¹. Podkreślić bowiem należy, że z przepisów prawa nie wynika uprzywilejowanie Skarbu Państwa w stosunku do innych wierzycieli spółki w zakresie odpowiedzialności za zobowiązania spółki (podatkowe czy cywilnoprawne), przez umożliwienie przeniesienia w sposób solidarny tej odpowiedzialności na członka zarządu spółki w sytuacji, gdy Skarb Państwa pozostaje jedynym wierzycielem spółki⁶².

Podstawą do nałożenia obowiązku zgłoszenia wniosku o upadłość, nawet gdy spółka ma tylko jednego wierzyciela, nie może być również przywoływana konstytucyjna zasada równości podmiotów, o której mowa w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP⁶³. Wyjaśnić bowiem należy, iż z zasady równości wynika nakaz równego, czyli jednakowego traktowania wszystkich adresatów norm prawnych charakteryzujących się w takim samym stopniu tą samą relewantną cechą. Takie ujęcie zasady równości dopuszcza zatem odmienne traktowanie podmiotów, które takiej cechy nie mają. Ustalenie, czy zasada równości została w konkretnym wypadku rzeczywiście naruszona, wymaga zatem ustalenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz wskazania tych elementów, które są prawnie relewantne⁶⁴.

W analizowanym przypadku, o ile krąg adresatów, do których odnosi się wątpliwość prawna, jest oczywisty, gdyż są to członkowie zarządu jako osoby trzecie, wobec których orzeka się o odpowiedzialności podatkowej za

⁶⁰ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 lutego 2020 r., sygn. I SA/Wr 369/19, LEX/el. nr 2958442.

⁶¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 listopada 2018 r., sygn. I SA/Wr 177/18, LEX/el. nr 2676199.

⁶² Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 września 2018 r., sygn. I SA/Gd 492/18, LEX/el. nr 2557926.

⁶³ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 listopada 2018 r., sygn. I SA/Wr 171/18, LEX/el. nr 2606642.

⁶⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 17 marca 2015 r., sygn. K 31/13, LEX/el. nr 1658771.

zaległości podatkowe podatnika (spółki kapitałowej), to jednak nie posiadają one elementu prawnie relewantnego⁶⁵. Inna jest bowiem sytuacja prawna podmiotu w postępowaniu, gdy ma on jednego wierzyciela, a inna podmiotu mającego co najmniej dwóch wierzycieli. W pierwszej sytuacji prawo upadłościowe nie ma zastosowania, natomiast w drugiej ma zastosowanie, co wynika z treści art. 1 ust. 1 pkt 1 p.u. oraz ugruntowanego w tej materii orzecznictwa. W związku z tym bez znaczenia pozostaje w takim przypadku argument, że posługiwanie się wyłącznie wykładnią językową przepisów prawa upadłościowego w powiązaniu z art. 116 § 1 o.p. oznaczałoby nierównowagę w zakresie odpowiedzialności podatkowej członków zarządu.

Warto ponadto przypomnieć, że z uwagi na wyjątkowy charakter odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, przepisy regulujące tego typu odpowiedzialność muszą być interpretowane ściśle. Wykładnia tych przepisów powinna przy tym respektować podstawowe zasady, którymi należy kierować się przy interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Należy w tym miejscu zaznaczyć, że wykładnia przepisów prawa podatkowego nie może mieć charakteru prawotwórczego⁶⁶. Ponadto przepisy prawa podatkowego, ze względu na ingerencyjny charakter tego prawa, powinny być interpretowane w taki sposób, aby wątpliwości były rozstrzygane na korzyść podatnika, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*⁶⁷. Choć literalnie zasada ta odnosi się wyłącznie do podatnika, to należy ją stosować również do innych podmiotów stosunku podatkowoprawnego, w tym także do osób trzecich⁶⁸.

Zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatnika (osoby trzeciej), a tym bardziej niedopuszczalne jest rozszerzające stosowanie przepisów prawa podatkowego, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych⁶⁹. Zakaz wykładni rozszerzającej przepisów prawa podatkowego dotyczy tych wszystkich sytuacji, w których mogłoby to wywołać skutki

⁶⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z 27 lutego 2020 r., sygn. I SA/Wr 369/19, LEX/el. nr 2958442.

⁶⁶ R. Adamus, *Przedawnienie prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej*, „Monitor Podatkowy” 2015, nr 1, s. 26.

⁶⁷ B. Brzeziński, *Wykładnia...*, s. 106.

⁶⁸ M. Damaz, *Komentarz do art. 2a o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2019.

⁶⁹ Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 19 grudnia 2016 r., sygn. II FPS 4/16, LEX/el. nr 2166635; wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, LEX/el. nr 1353497.

negatywne dla podatnika, a w szczególności prowadzić do rozszerzenia jego odpowiedzialności prawnej⁷⁰. Warto przy tym podkreślić, że dokonując również wykładni celowościowej przepisów prawa podatkowego, niezasadne jest odwoływanie się do takich wartości jak równość czy powszechność opodatkowania, jeśli prowadziłoby to do pogorszenia sytuacji prawnej podatnika⁷¹.

W świetle powyższego przyjęcie wykładni, że brak możliwości skutecznego złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, z uwagi na istnienie tylko jednego wierzyciela, nie wyłącza odpowiedzialności podatkowej członka zarządu, będzie miało charakter wykładni rozszerzającej oraz sprzecznej z zasadą *in dubio pro tributario*, co jest niedopuszczalne także ze względu na wyjątkowy charakter odpowiedzialności za cudze długi podatkowe.

W judykaturze prezentowany jest niekiedy pogląd, iż członek zarządu nie ponosi odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki mającej jednego wierzyciela, gdyż w takiej sytuacji nie można mu przypisać winy za niezłożenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, której zaistnienie jest konieczne w świetle art. 116 § 1 pkt 1 lit. b o.p.⁷² Tym samym uznaje się, że wyłączenie takiej odpowiedzialności następuje na skutek wystąpienia przesłanki egzoneracyjnej, o której mowa w przywołanym przepisie. Niemniej jednak w piśmiennictwie słusznie się wyjaśnia, że brak wielości wierzycieli powinien być rozpoznawany jako nieziszczenie się przesłanki pozytywnej odpowiedzialności z art. 116 o.p., jaką jest zmaterializowanie się po stronie spółki kapitałowej okoliczności uzasadniających upadłość⁷³.

Odpowiedzialność członków zarządu z art. 116 § 1 o.p. aktualizuje się wówczas, gdy zaistnieją podstawy do ogłoszenia upadłości spółki kapitałowej, a także – co oczywiste – po spełnieniu pozostałych pozytywnych przesłanek przewidzianych w tym przepisie (pełnienie funkcji członka zarządu oraz bezskuteczność egzekucji z majątku spółki). Dopiero po ustaleniu powyższych przesłanek należy badać, czy członek zarządu wykazał okoliczności wyłączające analizowaną odpowiedzialność⁷⁴. Nie ma bowiem potrzeby

⁷⁰ L. Morawski, *Zasady...*, s. 200.

⁷¹ B. Brzeziński, *Wykładnia...*, s. 126.

⁷² Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2018 r., sygn. I SA/Wr 500/18, LEX/el. nr 2632442; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 lutego 2020 r., sygn. I SA/Wr 369/19, LEX/el. nr 2958442.

⁷³ J. Olesiak, *Odpowiedzialność członków zarządu...*, s. 117.

⁷⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 stycznia 2018 r., sygn. III SA/Wa 1135/17, LEX/el. nr 2490861.

wykazywania przesłanki negatywnej odpowiedzialności, jeśli nie wystąpiły wszystkie ustawowo ukształtowane przesłanki pozytywne⁷⁵. Innymi słowy, badanie przesłanek zwalniających członka zarządu od odpowiedzialności powinno nastąpić po ustaleniu, czy i kiedy członkowie zarządu byli zobowiązani do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki. Skoro więc członek zarządu nie miał w ogóle takiego obowiązku, to nieuzasadnione jest rozpatrywanie jego zachowania pod kątem zawinienia, tj. czy ponosi on winę za niezgłoszenie takiego wniosku⁷⁶.

6. PODSUMOWANIE

Prawidłowa wykładnia art. 116 § 1 o.p. w powiązaniu z przepisami prawa upadłościowego (art. 1 ust. 1 pkt 1 oraz art. 11 ust. 1 i 2 p.u.) prowadzi do wniosku, że w sytuacji, gdy jedynym wierzycielem spółki kapitałowej jest Skarb Państwa, wyłączona zostaje możliwość orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe takiej spółki. W stosunku do spółki z jednym wierzycielem nie zachodzą bowiem przesłanki do ogłoszenia jej upadłości, co jest warunkiem koniecznym powstania odpowiedzialności podatkowej członka zarządu. W takim przypadku członek zarządu nie może być również zobowiązany do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, złożenie takiego wniosku byłoby bowiem bezcelowe i bezskuteczne, gdyż nie ma podstaw do prowadzenia postępowania upadłościowego z uwagi na brak przesłanek do ogłoszenia upadłości spółki.

W sprawie orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej organ podatkowy powinien zatem ocenić, czy możliwe było złożenie skutecznego wniosku o ogłoszenie upadłości spółki i czy obowiązek złożenia takiego wniosku ciążył na członku zarządu. W tym zakresie organ powinien w szczególności ustalić, czy w okresie pełnienia przez daną osobę funkcji członka zarządu spółka miała jednego, czy wielu wierzycieli. Wyjaśnienie tej kwestii jest obligatoryjne do zastosowania konstrukcji prawnej uregulowanej w art. 116 o.p.

⁷⁵ J. Olesiak, *Odpowiedzialność członków zarządu...*, s. 116 i nast.

⁷⁶ K. Wojciechowski, *Odpowiedzialność członka zarządu...*, s. 376–377.

BIBLIOGRAFIA

- Adamus R., *Prawo upadłościowe. Komentarz*, Legalis/el. 2019.
- Adamus R., *Przedawnienie prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej*, „Monitor Podatkowy” 2015, nr 1.
- Babiarz S., *Komentarz do art. 107 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Babiarz S., *Komentarz do art. 116 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Bieniek B., *Odpowiedzialność członków zarządu na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej – wybrane problemy*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 5.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Brzeziński B., Olesińska A., *Podstawowe instytucje ogólnego prawa podatkowego*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014.
- Brzeziński B., Olesińska A., *Zagadnienie odpowiedzialności w prawie podatkowym*, [w:] *Odpowiedzialność i sankcje w prawie podatkowym*, red. B. Brzeziński, A. Olesińska, J. Pustuł, Toruń 2017.
- Damaz M., *Komentarz do art. 2a o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2019.
- Dowgier R., *Komentarz do art. 107 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017.
- Kuglarz P., *Komentarz do art. 1 p.u.*, [w:] I. Heropolitańska, K. Hryćków-Mycka, P. Kuglarz, A. Tułodziecka, *Ustawa o księgach wieczystych i hipotece oraz przepisy związane. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Mastalski R., *Komentarz do art. 107 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Mastalski R., *Komentarz do art. 108 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018.
- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2014.
- 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*, Łódź 2020.
- Olesińska A., *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 lutego 2008 r. (sygn. akt II FSK 1606/06)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 3.
- 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.
- Opodatkowanie spółek*, red. Litwińczuk H., Warszawa 2016.
- Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, red. L. Etel, Warszawa 2013.

- Stefanicki R., *Należyta staranność zawodowa członka zarządu spółki kapitałowej*, Warszawa 2020.
- Tomczak T., *Podział kompetencji między członkami zarządu jako przesłanka wyłączająca odpowiedzialność członka zarządu z art. 299 k.s.h.*, [w:] *Kodeks spółek handlowych po 15 latach obowiązywania*, red. J. Frąckowiak, Warszawa 2018.
- Witosz A.J., *Komentarz do art. 1 p.u.*, [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, red. tenże, LEX/el. 2021.
- Witosz A.J., *Komentarz do art. 11 p.u.*, [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, red. tenże, LEX/el. 2021.
- Witosz A.J., *Komentarz do art. 22 p.u.*, [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, red. tenże, LEX/el. 2021.
- Wojciechowski K., *Odpowiedzialność członka zarządu, gdy spółka ma tylko jednego wierzyciela. Glosa do wyroku NSA z dnia 5 grudnia 2018 r., II FSK 1686/18*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2019, nr 5.
- Zimmerman P., *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Legalis/el. 2020.

THE TAX LIABILITY OF MANAGEMENT BOARD MEMBER OF A COMPANY WHOSE ONLY CREDITOR IS THE STATE TREASURY

Summary. This article deals with the issue of liability of management board members for the company's tax arrears. The emergence of this type of liability is related to the existence of conditions for bankruptcy of the company. In this context, there are discrepancies of interpretation as to the possibility of ruling on the liability of a management board member, when the company has only one creditor. The provisions of the insolvency law exclude the declaration of company's bankruptcy in this case. In this article, the author is in favour of accepting the thesis that in a situation, when State Treasury is the only one company's creditor, the possibility of ruling on the liability of a management board member for tax arrears of such company is excluded.

Keywords: tax, third party tax liability, the management board member, company, tax arrears, insolvency law