

KWIECIEŃ 2015

ISSN 1895-1775

Rok XI, nr 114

PRAWO *i* PODATKI

KOMENTARZE | INFORMACJE | ANALIZY

- | Zarząd ma określone obowiązki w zakresie KRS
- | Członkowie zarządu zawierają ze spółką rozmaite umowy
- | Osoby reprezentujące odpowiadają za podatki spółki
- | Decyzja podatkowa stanowi podstawę zapłaty długu
- | Zarząd ma termin na złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości

Szanowni Czytelnicy!

Serdecznie zapraszamy do zapoznania się z artykułami przygotowanymi przez Kancelarię Prawną R. Jedynak, A. Rogowska spółka jawna z siedzibą w Krakowie.

Nasza Kancelaria powstała w 1999 roku, a od 2008 roku działamy na rynku pod nazwą Kancelaria Prawna R. Jedynak, A. Rogowska spółka jawna. Od początku istnienia naszym głównym celem jest zapewnienie profesjonalnego doradztwa klientom. Nasza Kancelaria specjalizuje się w kompleksowej obsłudze podmiotów gospodarczych. Posiadamy duże doświadczenie we współpracy z przedsiębiorcami prowadzącymi działalność w branży bankowej, chemicznej, shared service i call center, w sektorze budowlanym, transportowym, gospodarki odpadami i ochrony środowiska, jak również medycznym. Klientami Kancelarii są zarówno mali przedsiębiorcy prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą, jak i spółki zatrudniające ponad 1000 pracowników, wchodzące w skład międzynarodowych koncernów. Z powodzeniem obsługujemy również osoby fizyczne, proponując im usługi doradcze głównie w sprawach pracowniczych, spadkowych i administracyjnych.

Posiadamy doskonale wykształcony i doświadczony zespół doradców. Każdy z nich jest prawdziwym specjalistą w swej dziedzinie, potrafiącym stosować sztukę prawa tak, aby jak najlepiej zabezpieczyć interes naszych klientów. Prowadzenie spraw daje nam ogromną satysfakcję – tym większą, że z perspektywy czasu widzimy efekty naszej pracy: rozwój i sukces przedsiębiorstw, którym doradzamy.

Jeśli nasze artykuły wzbudziły Państwa ciekawość lub były przydatne w codziennej pracy, to zapraszamy do przeglądania naszej strony internetowej <http://kancelariaprawnajr.pl/>. Na stronie można znaleźć ciekawe artykuły dotyczące nowinek i zmian prawnych oraz blog prawniczy, który w rzetelny sposób komentuje problemy prawne z zakresu prawa pracy oraz prawa cywilnego i gospodarczego.

Z wyrazami szacunku
Anna Rogowska, Robert Jedynak
wspólnicy kancelarii

Kancelaria WALASEK na rynku funkcjonuje od ponad 10 lat, opierając się na zespole ludzi, dla których prawo stanowi pasję. Myślimy samodzielnie, jednak zawsze gramy w drużynie, której kapitanem jest klient.

Zajmujemy się reprezentowaniem klientów w ramach szeroko pojmowanej problematyki spraw podatkowych oraz celnych, w tym zwłaszcza kontroli, postępowań przed organami oraz sądami administracyjnymi. W obu przypadkach doświadczenie kancelarii stanowi duże wsparcie dla naszych klientów, w szczególności ze względu na niszowy charakter wiedzy z tego zakresu. Połączenie znajomości regulacji w tych dziedzinach z doświadczeniem w zakresie spraw cywilnych, gospodarczych, prawa pracy, budowlanego, jak również prawa medycznego pozwala nam w sposób kompleksowy realizować czynności szeroko pojętego wsparcia prawnego. Doradztwo kancelarii obejmuje pełne spektrum zagadnień z zakresu prawa podatkowego oraz prawa celnego. Prowadzimy sprawy dotyczące akcyzy, VAT, CIT, PIT, PCC, SD, jak również odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, w szczególności członków zarządu. Występujemy o WIT, prowadzimy postępowania z zakresu standardowo pojmowanego długu celnego oraz te dotyczące prawidłowości zastosowania preferencji czy wymiaru ceł antidumpingowych. Doradzamy w trakcie postępowań karnych skarbowych, poszukując argumentów dodatkowo uzasadniających przyjętą linię obrony.

Jesteśmy specjalistami z zakresu postępowań zabezpieczających i egzekucyjnych, w szczególności tych realizowanych w trybie egzekucji administracyjnej. Mamy doświadczenie, które pozwala działać w krótkich ramach czasowych obowiązujących w tych postępowaniach.

Prowadzimy sprawy z zakresu szeroko pojętej administracji, w tym prawa budowlanego, oraz te z zakresu prawa cywilnego i gospodarczego. Reprezentujemy klientów w sprawach dotyczących prawa pracy i ubezpieczeń społecznych.

Z poważaniem
Katarzyna Walasek, Patryk Abramowicz
wspólnicy kancelarii

Spis treści

Rozpoczęcie działalności gospodarczej	
Zarząd ma określone obowiązki w zakresie KRS	
Anna Rogowska	2
Dochodzenie roszczeń	
Odpowiedzialność członka zarządu jako pracownika spółki	
Robert Jedynak	3
Formy zatrudnienia	
Członkowie zarządu zawierają ze spółką rozmaite umowy	
Piotr Stolarczyk	5
Działalność konkurencyjna	
Zarząd ochrania interesy spółki kapitałowej	
Piotr Stolarczyk	7
Kodeks pracy	
Zarząd nie zawsze odpowiada przed inspekcją pracy	
Anna Rogowska	9
Ograniczenie odpowiedzialności	
Ubezpieczenie chroni przed odpowiedzialnością	
Mateusz Kierok	11
Wspólnotowe prawo celne	
Odpowiedzialność za cło jest wątpliwa	
Katarzyna Walasek	12
Reprezentowanie spółki	
Zarząd uniknie odpowiedzialności	
Mateusz Kierok	16
Zapłata cudzego długu	
Osoby reprezentujące odpowiadają za podatki spółki	
Patryk Abramowicz	19
Zaległości podatkowe	
Ordynacja podatkowa wprowadza zakres odpowiedzialności	
Katarzyna Walasek, Patryk Abramowicz	23
Odpowiedzialność osób trzecich	
Decyzja podatkowa stanowi podstawę zapłaty długu	
Patryk Abramowicz	25
Reprezentowanie spółki	
Pełnienie obowiązków nie podlega jednej ocenie	
Patryk Abramowicz	29
Zaległości podatkowe	
Zarząd ma termin na złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości	
Katarzyna Walasek, Patryk Abramowicz	33

„Oficyna Prawa Polskiego”
Wydawnictwo WiP
ul. Łotewska 9A, 03-918 Warszawa
NIP: 526-19-92-256
KRS: 0000098264 – Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy,
Sąd Gospodarczy XIII Wydział Gospodarczy Rejestrowy
Wysokość kapitału zakładowego: 200.000 zł

„Prawo i Podatki” **Rada programowa:** prof. dr hab. Hanna Litwińczuk (przewodnicząca)
prof. dr hab. Bogumił Brzeziński
prof. dr hab. Leonard Eteł
prof. dr hab. Jolanta Gliniecka
prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz
prof. dr hab. Antoni Hanusz
prof. dr hab. Ryszard Mastalski
prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

Redaktor naczelny:
doc. dr Witold Konieczny
e-mail: prawoipodatki@opp.com.pl

Redaktor:
Bogdan Świąder

Wydawca: Paulina Borek-Ofiara

Koordynacja produkcji:
Mariusz Jezierski

Skład i łamanie:
Ireneusz Gawliński

Drukarnia: Miller
Nakład: 350 egz.

Informacja dla autorów:
Prosimy o dołączanie do przesyłanych materiałów krótkiej informacji o autorze oraz numerów telefonów. Sugerowana objętość artykułów to 20 tys. znaków (około 10 stron).
„Prawo i Podatki” chronione są prawem autorskim. Przedruk materiałów bez zgody wydawcy jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Fragmenty tekstu oznaczone skrótem „red.” pochodzą od redakcji.

Informacje o prenumeracie:
tel.: 22 429 42 99
faks: 22 617 60 10
e-mail: cok@opp.com.pl

Zarząd ma określone obowiązki w zakresie KRS

Pierwszym działaniem, jakie zobowiązany jest podjąć zarząd w związku z utworzeniem spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, jest złożenie w Krajowym Rejestrze Sądowym (KRS) wniosku o wpis spółki do rejestru przedsiębiorców.

Aby tego dokonać, zarząd spółki jest zobligowany do przygotowania dokumentów stanowiących niezbędne załączniki do wniosku do KRS, tj. informacje o adresie, pod którym działać będzie spółka (najczęściej sporządzoną w formie zarządzenia lub uchwały zarządu), oświadczenie wszystkich członków zarządu, że wkłady zostały wniesione w całości przez wszystkich wspólników, podpisaną listę wspólników z podaniem nazwiska i imienia lub firmy (nazwy) oraz liczby i wartości nominalnej udziałów każdego z nich, informację o adresach członków zarządu.

Przy każdorazowej zmianie danych rejestrowych zarząd zobowiązany jest do złożenia wniosku o wpis nowych danych. Dotyczy to wszystkich informacji, które ujawnione są w rejestrze przedsiębiorców, a zatem dotyczących umowy spółki, firmy i siedziby spółki, jej oddziałów, adresu spółki i jej oddziałów, wykonywania działalności gospodarczej wspólnie z innymi podmiotami na podstawie umowy spółki cywilnej, NIP, przedmiotu działalności, organu uprawnionego do reprezentowania podmiotu i nadzoru oraz osób wchodzących w ich skład, wysokości kapitału zakładowego, aportów, możliwości posiadania przez wspólnika jednego udziału lub większej ilości, informacji dotyczących jednego wspólnika spółki, wspólników posiadających samodzielnie lub łącznie z innymi co najmniej 10% kapitału zakładowego oraz ilości posiadanych przez tych wspólników udziałów i łącznej ich wysokości, jak również informacji dotyczących pisma przeznaczonego do ogłoszeń spółki, jeżeli umowa spółki takie wskazuje.

Corocznie, zarząd zobowiązany jest również składać w KRS roczne sprawozdanie finansowe, opinię biegłego rewidenta, jeżeli podlegało ono badaniu, odpis uchwały bądź postanowienia organu zatwierdzającego o zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego i podziale zysku lub pokryciu straty, a także sprawozdanie z działal-



ANNA ROGOWSKA
radca prawny
kancelaria prawna
R. Jedynak,
A. Rogowska
spółka jawna

ności – w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego.

Członkowie zarządu ponoszą odpowiedzialność za prawidłowe wykonanie obowiązków rejestacyjnych. Ponoszą oni również odpowiedzialność za zgodność z prawem czynności, które następnie zostaną ujawnione w rejestrze przedsiębiorców, np. za zawyżenie wartości wkładów niepieniężnych. W takim przypadku wspólnik, który wniósł taki wkład, oraz członkowie zarządu, którzy, wiedząc o tym, zgłosili spółkę do rejestru, obowiązani są solidarnie wyrównać spółce brakującą wartość. Ponadto, członkowie zarządu odpowiadają wobec wierzycieli spółki solidarnie ze spółką przez trzy lata od dnia zarejestrowania spółki lub zarejestrowania podwyższenia kapitału zakładowego, jeżeli umyślnie lub przez niedbalstwo podali fałszywe dane w oświadczeniu o wniesieniu w całości wkładów przez wszystkich wspólników.

Niewywiązywanie się z obowiązków może skutkować koniecznością zapłaty przez członków zarządu kary grzywny. Zgodnie z art. 594 § 1 Kodeksu spółek handlowych członek zarządu może zostać ukarany karą grzywną do 20.000 zł, jeżeli dopuścił do tego, aby wbrew obowiązkowi zarząd nie składał sądowi rejestrowemu listy wspólników.

Członkowie zarządów powinni dopilnować, aby w oświadczeniach pisemnych spółki, skierowanych, w zakresie działalności, do oznaczonych osób i organów, zawarte były dane dotyczące firmy, formy prawnej, siedziby, adresu, NIP oraz oznaczenie sądu rejestrowego, w którym przechowywane są akta rejestrowe oraz numer KRS spółki.

Dopełnienie powyższego obowiązku leży w interesie członków zarządu, gdyż zgodnie z art. 34 ustawy o KRS, w przypadku gdy sąd rejestrowy stwierdzi niedopełnienie powyższego obowiązku, może nałożyć na osoby odpowiedzialne (czyli w większości przypadków właśnie na członków zarządu) grzywnę do 5.000 zł.

W takiej samej wysokości przewidziana jest kara w art. 595 § 1 Kodeksu spółek handlowych, zgodnie z którym kto, będąc członkiem zarządu spółki kapitałowej, dopuszcza do tego, że pisma i zamówienia handlowe oraz informacje nie zawierają danych określonych w przepisach, podlega grzywnie do 5.000 zł.

Odpowiedzialność członka zarządu jako pracownika spółki

Powierzenie danej osobie pełnienia funkcji członka zarządu, zgodnie z art. 201 § 4 Kodeksu spółek handlowych, następuje na mocy uchwały wspólników, chyba że umowa spółki stanowi inaczej. Ustalenie natomiast zasad i warunków wykonywania obowiązków przez powołanego członka zarządu może nastąpić w różnoraki sposób, na przykład poprzez ich określenie przez samych wspólników w uchwale, zawarcie przez spółkę z członkiem zarządu umowy cywilnoprawnej czy też umowy o pracę.

Na dopuszczalność pełnienia przez członka zarządu swojej funkcji oraz jednoczesnego istnienia pomiędzy nim a spółką stosunku cywilnoprawnego lub pracy wskazuje wprost przepis art. 203 § 1 Kodeksu spółek handlowych, zgodnie z którym członek zarządu może być w każdym czasie odwołany uchwałą wspólników. Nie pozbawia go to roszczeń ze stosunku pracy lub innego stosunku prawnego dotyczącego pełnienia funkcji członka zarządu.

Dualizm łączący zarząd ze spółką

Warto zwrócić uwagę, że w przypadku członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, których ze spółką łączy również umowa o pracę, mamy do czynienia z dwoistością pozycji i funkcji jednej i tej samej osoby. Jako pracownik członek zarządu jest zobowiązany do przestrzegania zarówno zakładowych, jak i powszechnie obowiązujących przepisów prawa pracy i wykonywania pracy powierzonej na podstawie umowy o pracę, natomiast całe ryzyko prowadzonej działalności gospodarczej spoczywa na pracodawcy (spółce). Z kolei od strony korporacyjnej ten sam pracownik będący członkiem zarządu spółki działa w imieniu pracodawcy, reprezentując go w stosunkach wewnętrznych i zewnętrznych we wszystkich czynnościach sądowych i pozasądowych oraz prowadząc wszystkie sprawy spółki. Co więcej, ponosząc subsydiarną odpowiedzialność, w określonej części ponosi w jakimś stopniu również ryzyko działalności gospodarczej prowadzonej przez spółkę.



ROBERT JEDYNAK
radca prawny
kancelaria prawna
R. Jedynak,
A. Rogowska
spółka jawna

Ten wskazany dualizm stosunków prawnych łączących pracownika – członka zarządu ze spółką powoduje, iż najczęściej równolegle członek zarządu wykonuje obowiązki wynikające z jego funkcji korporacyjnej i ze stosunku pracy, ponosząc jednocześnie odpowiedzialność za ich należyte wykonanie.

Odpowiedzialność na podstawie kodeksu pracy

Zgodnie z przepisami Kodeksu pracy co do zasady odpowiedzialność pracowników jest ograniczona do rzeczywistej szkody, jaką poniósł pracodawca, a wysokość odszkodowania, do którego zapłaty zobowiązany może zostać pracownik, nie może przekraczać trzykrotności jego miesięcznego wynagrodzenia. Powyższe zasady odpowiedzialności obowiązują wszystkich pracowników niezależnie od pełnionej u pracodawcy funkcji i zajmowanego stanowiska, co oznacza, że również zatrudniony członek zarządu odpowiada w tych granicach.

Wyjątkowo, w przypadku wyłącznie zawinionego działania ustawodawca przewidział obowiązek naprawienia szkody w pełnej wysokości.

Zakres odpowiedzialności cywilnoprawnej

Z kolei na gruncie odpowiedzialności cywilnej wynikającej ze stosunku „korporacyjnego” zasadą jest brak jakiegokolwiek ograniczenia odpowiedzialności i limitu odszkodowania. Przepis art. 293 § 1 Kodeksu spółek handlowych stanowi, że członek zarządu odpowiada wobec spółki za szkodę wyrządzoną działaniem lub zaniechaniem sprzecznym z prawem lub postanowieniami umowy spółki, chyba że nie ponosi winy. Członek zarządu odpowiada wobec spółki za szkodę wyrządzoną działaniem lub zaniechaniem sprzecznym z prawem lub postanowieniami statutu spółki, chyba że nie ponosi winy. Członek zarządu powinien przy wykonywaniu swoich obowiązków dołożyć staranności wynikającej z zawodowego charakteru swojej działalności.

Przepisy zarówno Kodeksu pracy, jak i Kodeksu spółek handlowych oraz Kodeksu cywilnego mają tę samą rangę ustawową. Nie sposób zatem mówić o pierwszeństwie stosowania poszczególnych z nich. W doktrynie i orzecznictwie istniał spór, czy istnieją podstawy do zaostrzenia odpowiedzialności wobec pracownika – członka zarządu, skoro Kodeks pracy nie wprowadza w tym zakresie żadnych wyjątków.

Ocena na podstawie różnych przepisów

Dopuszczalność zbiegu podstaw odpowiedzialności na bazie przepisów Kodeksu pracy i przepisów Kodeksu cywilnego w związku z przepisami Kodeksu spółek handlowych przesądził Sąd Najwyższy, który w wyroku z 25 maja 2000 r. (sygn. akt I PKN 655/99) wydanym co prawda pod rządami starego Kodeksu handlowego, ale pozostającym nadal aktualnym stwierdził, że poniesienie konsekwencji przewidzianych w Kodeksie handlowym przez pracowników zatrudnionych w spółce handlowej i pełniących jednocześnie funkcje w jej zarządzie za działania naruszające interesy spółki nie wyklucza ich odpowiedzialności za te same zachowania na podstawie przepisów Kodeksu pracy. Sąd Najwyższy stwierdził w uzasadnieniu, iż nie ulega wątpliwości, że możliwa jest ocena tego samego zachowania (działania lub zaniechania) określonego podmiotu na podstawie różnych przepisów prawa, a więc z zastosowaniem różnych sankcji – np. zarówno jako przestępstwa w rozumieniu prawa karnego z konsekwencjami przewidzianymi przez Kodeks karny, jak i deliktu cywilnego (czynu niedozwolonego) z konsekwencjami przewidzianymi przez Kodeks cywilny.

Następnie Sąd Najwyższy potwierdził swoje stanowisko w uchwale z 27 marca 2007 r. (sygn. akt II PZP 2/07), stwierdzając w uzasadnieniu, że członkowie zarządów spółek handlowych niezależnie od powołania ich w skład zarządu przez uprawniony do tego organ mogą nawiązywać ze spółkami różne stosunki prawne, a ich prawa i obowiązki mogą być dodatkowo regulowane zarówno umową cywilnoprawną, jak i umową o pracę. Umowa o pracę jest odrębnym od członkostwa w zarządzie stosunkiem prawnym. Wobec tego w przypadku sporów sądowych pomiędzy członkami zarządów spółek a spółkami ocena, czy dana

Umowa o pracę jest odrębnym od członkostwa w zarządzie stosunkiem prawnym

sprawa jest sprawą z zakresu prawa pracy, czy też inną sprawą cywilną, uzależniona jest od tego, z jakim stosunkiem prawnym związane jest dochodzone roszczenie.

Powyższe oznacza, że w przypadku wyrządzenia spółce szkody z powodu nienależytego wykonania obowiązków pracowniczych za ten sam czyn członek zarządu może ponieść odpowiedzialność za naruszenie obowiązków pracowniczych oraz odpowiedzialność cywilną za naruszenie tzw. stosunku korporacyjnego.

W takiej sytuacji pozostaje jednak do rozważenia, w jaki sposób pociągnąć pracownika do odpowiedzialności i na jakiej podstawie, zwłaszcza że omawiane reżimy odpowiedzialności są całkowicie różne i w inny sposób kształtują ciężar dowodu.

Zaspokojenie roszczeń przez spółkę

Wyżej wskazany dualizm reżimów odpowiedzialności powoduje niejednokrotnie w praktyce istotne problemy w dochodzeniu zaspokojenia roszczeń przez będącą pracodawcą spółkę. Problematyczne jest bowiem ustalenie właściwej podstawy odpowiedzialności w kontekście naruszenia poszczególnych obowiązków i kompetencji pracownika – członka zarządu. Zapobiegając ewentualnym wątpliwościom, pracodawca – spółka może przy nawiązywaniu stosunku prawnego szczegółowo określić czynności i zadania korporacyjne związane z zarządzaniem spółką i zakres obowiązków pracowniczych. Rozdzielenie tych zakresów będzie zdecydowanie prostsze w przypadku, gdy dany pracownik oprócz jego członkostwa w organie zarządzającym spółki będzie miał określone w umowie konkretne stanowisko pracy niezależne od pełnienia funkcji członka zarządu spółki, np. jako dyrektor do określonych spraw.

Na podstawie bogatego orzecznictwa sądów powszechnych i Sądu Najwyższego w omawianej materii można wywnioskować, że pracownik – członek zarządu nie może skutecznie powoływać się na ograniczoną odpowiedzialność z tytułu stosunku pracy, w szczególności w sytuacji, gdy spowodował szkodę, działając jako reprezentant w imieniu spółki. Mowa tu o podjęciu działań, które są przede wszystkim sprzeczne lub naruszają przepisy Kodeksu spółek handlowych takich jak dokonanie czynności prawnej lub złożenie oświadczenia woli bez uzyskania wymaganej zgody innego organu lub podjęcie jakichkolwiek działań niezgodnie z zasadami reprezentacji lub z przekroczeniem umocowania.

Z całą stanowczością należy jednak zaznaczyć, że przed wystąpieniem przeciwko pracownikowi – członkowi zarządu z roszczeniem o naprawienie szkody pracodawca – spółka powinna każdorazowo skrupulatnie przeanalizować, jakie obowiązki zostały naruszone, czy mieściły się one w zakresie kompetencji zarządczych czy też zakresu stanowiska pracy zajmowanego przez członka zarządu i z jakim stosunkiem prawnym roszczenie ma ściślejszy związek. Od tych bowiem ustaleń zależy w głównej mierze skuteczność w dochodzeniu zgłoszonego roszczenia.

Członkowie zarządu zawierają ze spółką rozmaite umowy

Wystarczającą podstawę uprawniającą członka zarządu do wykonywania powierzonych mu obowiązków stanowi stosunek powołania, do nawiązania którego z reguły dochodzi na mocy uchwały zgromadzenia wspólników. Niemniej jednak warto podkreślić, że np. na podstawie ustawy z 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej w spółkach z udziałem jednostek samorządu terytorialnego zarząd powoływany jest przez radę nadzorczą. W przypadku stosunku powołania zasady odpowiedzialności członków zarządu, zarówno w stosunku do samej spółki, jak i w stosunku do osób trzecich, wynikają z regulacji Kodeksu spółek handlowych.

Niezależnie od powyższego, na gruncie obowiązujących przepisów nie ma żadnych przeszkód prawnych, aby członków zarządu oraz spółki łączyły również inne stosunki prawne, w tym stosunek pracy oraz rozmaite umowy cywilnoprawne. Popularną formę relacji członków zarządu oraz spółek stanowią tzw. umowy o zarządzenie (kontrakty menadżerskie), przy czym niejednokrotnie wykonywanie obowiązków kontraktowych następuje w ramach prowadzonej przez członków zarządu jednoosobowej działalności gospodarczej.

Stanowisko ZUS dotyczące zatrudnienia

W kontekście stosunku pracy warto podkreślić, iż niejednokrotnie Zakład Ubezpieczeń Społecznych kwestionuje rozwiązanie polegające na zatrudnieniu członków zarządu, wskazując, iż w tym przypadku nie dochodzi do spełnienia wymogu podporządkowania pracowniczego, które stanowi immanentny element stosunku pracy. Wątpliwości w tej materii rozwiewa orzecznictwo Sądu Najwyższego, a tytułem przykładu wskazać można wyrok z 4 października 1994 r. (sygn. akt I PZP 42/94), w którym określono, że członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością pełniący jednocześnie funkcję kierownika zakładu pracy, może być zatrudniony na podstawie umowy o pracę.



PIOTR STOLARCZYK
radca prawny
kancelaria prawna
R. Jedynak,
A. Rogowska
spółka jawna

W omawianej sytuacji mamy do czynienia ze zbiegiem podstaw odpowiedzialności osób pełniących funkcje członków zarządu. Oznacza to, że osoby te mogą ponosić odpowiedzialność na podstawie różnych reżimów prawnych, w tym np. na podstawie Kodeksu spółek handlowych oraz Kodeksu pracy czy też Kodeksu cywilnego. Jednocześnie wspomniana odpowiedzialność może wynikać z faktu niewykonania bądź nienależytego wykonywania obowiązków umownych (odpowiedzialność kontraktowa), ale może stanowić także rezultat dopuszczenia się przez zarząd czynów niedozwolonych (odpowiedzialność deliktowa).

W odniesieniu do stosunku pracy wspomniany zbieg odpowiedzialności oznacza, iż z jednej strony członek zarządu ponosi odpowiedzialność na zasadach Kodeksu spółek handlowych (pełna odpowiedzialność odszkodowawcza), z drugiej natomiast odpowiada w stosunku do spółki jak pracownik. Powyższe oznacza, że w zależności od rodzaju zawinienia (działanie umyślne lub nieumyślne) członek zarządu będący pracownikiem może odpowiadać w pełnej wysokości lub w wysokości ograniczonej do kwoty trzymiesięcznego wynagrodzenia za pracę w dniu wyrządzenia szkody.

Członkowie zarządu – pracownicy ponoszą w stosunku do spółki również odpowiedzialność za mienie powierzone z obowiązkiem zwrotu lub wyliczenia się, o której mowa w regulacjach Kodeksu pracy. Podobnie osoby takie mogą podlegać także odpowiedzialności porządkowej z tytułu nieprzestrzegania ustalonej organizacji i porządku pracy, a zatem mogą zostać ukarane karą nagany czy też upomnienia. W określonych przez Kodeks pracy przypadkach, w odniesieniu do tego rodzaju osób zastosowanie znajduje także kara pieniężna.

Cywilnoprawne umowy zawierane ze spółką

W sytuacji gdy członek zarządu związany jest ze spółką umową o charakterze cywilnoprawnym, niezależnie od reguł przewidzianych przez Ko-

deks spółek handlowych, zasady jego odpowiedzialności wynikają również z reguł dotyczących określonej umowy. Regułą zatem jest, że w odniesieniu do umów zlecenia (umów o świadczenie usług) członkowie zarządu ponoszą odpowiedzialność na zasadach określonych przez Kodeks cywilny. Te same zasady odnoszą się także do wspomnianych kontraktów menadżerskich, albowiem w istocie rzeczy stanowią one rodzaj umów zlecenia, na podstawie których dochodzi do zarządzania przedsiębiorstwem.

Mamy w tym wypadku do czynienia z pełną odpowiedzialnością kontraktową z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania umowy (z wyjątkiem sytuacji, gdy jej niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi rezultat okoliczności, za które członek zarządu nie ponosi odpowiedzialności). Tego rodzaju odpowiedzialność kontraktowa obejmuje zarówno rzeczywiste szkody, jak i utracone korzyści. Inaczej niż w przypadku stosunku pracy, zawierając umowę cywilnoprawną, spółka oraz członek zarządu, na zasadzie swobody zawierania umów, mogą modyfikować reguły odpowiedzialności, np. poprzez jej ograniczenie do określonej kwoty, wyłączenie odpowiedzialności za utracone korzyści czy też wprowadzenie kar umownych na wypadek wystąpienia ściśle określonych zdarzeń.

Odpowiedzialność zarządu za zaległe składki

Niezależnie od tego, czy i jakiego rodzaju umowy członek zarządu jest stroną, z tytułu pełnionej przez siebie funkcji z mocy prawa ponosi odpowiedzialność za zobowiązania spółki w stosunku do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Kwestie te uregulowane zostały przez art. 31 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, który w zakresie odpowiedzialności członków zarządu odsyła do regulacji Ordynacji podatkowej. Zatem odpowiedzialność członków zarządu z tytułu zaległych składek na ubezpieczenia społeczne aktualizuje się w momencie, gdy egzekucja prowadzona przeciwko spółce okaże się bezskuteczna, a członek zarządu nie wykaże, że zaszły okoliczności wyłączające odpowiedzialność, o których mowa w art. 116 Ordynacji podatkowej. Takie same zasady odnoszą się między innymi do zaległości z tytułu składek na Fundusz Pracy czy też Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

W kontekście należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, a tym samym odpowiedzialności za powstanie zaległości z tego tytułu, warto zwrócić uwagę na wyrok Sądu Najwyższego z 12 listopada 2014 r., wydany w sprawie o sygn. akt I UK 126/14. W tym wyroku przyjęto, że członkowie zarządu, którzy w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej realizują obowiązki wynikające z kontraktu menadżerskiego, powinni być zgłoszeni do ZUS na zasadach przewidzianych dla zleceniobiorców.

Niezależnie od odpowiedzialności cywilnoprawnej, członkowie zarządu mogą również odpowiadać karnie, przy czym przypadki tego rodzaju odpowiedzialności zostały stypizowane przez wiele regulacji prawnych, w tym również przez sam Kodeks spółek handlowych, np. grzywna, kara ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do roku za niezgłoszenie

Odpowiedzialność kontraktowa obejmuje zarówno rzeczywiste szkody, jak i utracone korzyści

wniosku o upadłość spółki handlowej pomimo powstania warunków uzasadniających według przepisów upadłość spółki. W kontekście powyższego, poza regulacjami o ogólnym charakterze, można wskazać np. na przepisy ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, przepisy ustawy Prawo upadłościowe i naprawcze czy też regulacje ustawy o ochronie danych osobowych.

Można też wspomnieć o zakazie konkurencji, który wynika z Kodeksu pracy. W zakresie określonym w odrębnej umowie pracownik nie może prowadzić działalności konkurencyjnej wobec pracodawcy ani też świadczyć pracy w ramach stosunku pracy lub na innej podstawie na rzecz podmiotu prowadzącego taką działalność (zakaz konkurencji). Pracodawca, który poniósł szkodę wskutek naruszenia przez pracownika zakazu konkurencji przewidzianego w umowie, może dochodzić od pracownika wyrównania tej szkody.

Reprezentowanie przez radę lub pełnomocnika

Poza aspektami dotyczącymi odpowiedzialności, w odniesieniu do członków zarządu, którzy są stronami umów zawieranych ze spółkami, warto również zwrócić uwagę na kwestie proceduralne, spośród których szczególnie istotne są dwie. Po pierwsze, zgodnie z regulacjami Kodeksu spółek handlowych, w przypadku umów zawieranych z członkiem zarządu spółka powinna być reprezentowana przez radę nadzorczą lub pełnomocnika powołanego uchwałą zgromadzenia wspólników. Po drugie, sam fakt odwołania z funkcji członka zarządu nie pociąga za sobą automatycznego rozwiązania stosunku pracy. Członek zarządu może być w każdym czasie odwołany uchwałą wspólników. Nie pozbawia go to roszczeń ze stosunku pracy lub innego stosunku prawnego dotyczącego pełnienia funkcji członka zarządu. Umowa spółki może zawierać inne postanowienia, w szczególności ograniczać prawo odwołania członka zarządu do ważnych powodów.

Jednocześnie orzecznictwo Sądu Najwyższego wskazuje, że odwołanie z funkcji członka zarządu może stanowić wystarczającą podstawę do wypowiedzenia stosunku pracy zawartego na czas nieokreślony (wyrok Sądu Najwyższego z 3 marca 2011 r., sygn. akt II PK 201/10).

Zarząd ochrania interesy spółki kapitałowej

Osoby pełniące funkcje w zarządzie spółek kapitałowych powinny postępować w zgodzie z interesami spółek, co oznacza między innymi zakaz podejmowania przez nich działalności o charakterze konkurencyjnym. Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 1030 ze zm.) – dalej „Kodeks spółek handlowych” zawiera stosowne przepisy, których *ratio legis* stanowi ochrona interesów spółek.

Co ciekawe, regulacje Kodeksu spółek handlowych nie przewidują bezwzględnego zakazu podejmowania oraz prowadzenia wspomnianej działalności przez członków zarządu. Zgodnie z art. 211 Kodeksu spółek handlowych członkowie zarządu są uprawnieni do zajmowania się interesami konkurencyjnymi, o ile spółka wyrazi na to zgodę. Jeżeli umowa spółki nie stanowi inaczej, tego rodzaju zgoda udzielana jest przez organ uprawniony do powoływania członków zarządu (zazwyczaj przez zgromadzenie wspólników). Bez wątplenia można przyjąć, iż tego rodzaju zgody udzielane są w praktyce niezwykle rzadko, co jest oczywiste biorąc pod uwagę fakt, że podejmowanie przez członków zarządu działań noszących znamiona konkurencji może wyrządzić spółce poważne szkody.

Pojęcie działalności konkurencyjnej

Kodeks spółek handlowych posługuje się szerokim, a jednocześnie niedookreślonym pojęciem działalności konkurencyjnej, której nie powinien prowadzić zarząd. Wspomniany art. 211 wskazuje na zakaz zajmowania się interesami konkurencyjnymi, jak również na zakaz uczestnictwa członka zarządu w spółce konkurencyjnej w charakterze wspólnika spółki cywilnej, spółki osobowej, bądź w charakterze członka organu spółki kapitałowej. Zakaz działalności konkurencyjnej rozciąga się także na sytuację, w której członek zarządu jest udziałowcem konkurencyjnej spółki i posiada co najmniej 10% udziałów, względnie posiada prawo do powoływania co najmniej jednego członka zarządu takiej spółki.



PIOTR STOLARCZYK
radca prawny
kancelaria prawna
R. Jedynak,
A. Rogowska
spółka jawna

Warto zastanowić się nad tym, czym w praktyce jest działalność konkurencyjna na gruncie regulacji Kodeksu spółek handlowych. Nie istnieją żadne przeszkody prawne, aby pojęcie to zestawzić z definicją działalności konkurencyjnej, o której mowa w przepisach Kodeksu pracy (art. 101¹–101⁴ Kodeksu pracy).

Niewątpliwie z aktywnością o konkurencyjnym charakterze mamy do czynienia wówczas, gdy działalność podejmowana przez członków zarządu w jakikolwiek sposób (nawet częściowo) pokrywa się z działalnością danej spółki bądź też swoim zakresem jest do niej zbliżona. Naturalne przy tym jest, iż nie chodzi jedynie o działalność statutową ujawnioną w umowie spółki oraz w Krajowym Rejestrze Sądowym, ale przede wszystkim o działalność faktyczną. Należy w pełni podzielić pogląd Sądu Najwyższego wyrażony w wyroku z 26 października 2006 r. (sygn. akt II PK 39/06), w treści którego wskazano, iż zakaz podejmowania działań konkurencyjnych może odnosić się również do działalności dopiero planowanej przez spółkę. Z założenia bowiem członkowie zarządu mają świadomość planów spółek i mogą tego rodzaju wiedzę wykorzystać przeciwko nim. Niezależnie od powyższego o działalności konkurencyjnej zarządu można mówić w zasadzie jedynie wówczas, gdy ukierunkowana jest ona na wyrządzenie spółce szkody.

Działanie na szkodę spółki

Jakie są zasady odpowiedzialności członków zarządu z tytułu prowadzenia przez nich działalności konkurencyjnej w stosunku do spółki?

W pierwszej kolejności nasuwa się oczywista konsekwencja działania członków zarządu na szkodę spółki, tj. odwołanie z pełnionej funkcji, przy czym jeżeli poza stosunkiem powołania członka zarządu łączy ze spółką jeszcze inny stosunek prawny (np. umowa o pracę, umowa zlecenia, czy też kontrakt menedżerski), również jego rozwiązanie. Można się przy tym pokusić o stwierdzenie, że działalność konkurencyjna członka zarządu będącego pracownikiem, która prowadzi do wy-

rządzenia spółce szkody, stanowi podstawę do rozwiązania stosunku pracy baz zachowania okresu wypowiedzenia z winy pracownika.

Oczywiste jest, że członek zarządu ponosi w stosunku do spółki odpowiedzialność odszkodowawczą, która aktualizuje się w przypadku wyrządzenia spółce szkody. Zasady tego rodzaju odpowiedzialności w pierwszej kolejności określone zostały w treści art. 293 Kodeksu spółek handlowych, który przewiduje, że członek zarządu ponosi w stosunku do spółki odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną na skutek działań sprzecznych z umową spółki lub prawem, o ile można mu przypisać winę. Biorąc pod uwagę szczególną pozycję zarządu, jak również spoczywający na nim obowiązek należytej staranności, należy przyjąć, że każdy przypadek postępowania o charakterze konkurencyjnym stanowi przejaw działania umyślnego, a co za tym idzie – również zawinionego. Postępowanie to jest ponadto sprzeczne z prawem (wspomniany art. 211 Kodeksu spółek handlowych), jak również może być sprzeczne z umową spółki, o ile zawiera ona stosowne zapisy dot. działalności konkurencyjnej członków zarządu.

W aspekcie charakteru prawnego omawianej odpowiedzialności Sąd Najwyższy wypowiedział się w wyroku z 24 września 2008 r. (sygn. akt II CSK 118/08), w którym opowiedziało się za koncepcją odpowiedzialności kontraktowej, wychodząc ze słusznego założenia, że jej źródłem jest zobowiązaniowy stosunek powołania członka zarządu.

W świetle regulacji art. 293 Kodeksu spółek handlowych niewątpliwie jest, iż mamy do czynienia z pełną odpowiedzialnością, co oznacza, że członek zarządu prowadzący w stosunku do spółki działalność konkurencyjną odpowiada zarówno za szkody realne (*damnum emergens*), jak i za utracone przez spółkę korzyści (*lucrum cessans*).

W aspekcie procesowym i dowodowym na spółce spoczywa ciężar udowodnienia szkody oraz jej wysokości, jak również związku przyczynowego pomiędzy działaniem członka zarządu a poniesioną szkodą.

Zwalczanie nieuczciwej konkurencji

Działalność konkurencyjna członków zarządu oraz zasady odpowiedzialności za jej skutki można również rozpatrywać na gruncie regulacji ustawy z 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Niewątpliwie, z uwagi na prowadzoną działalność zawodową, członkowie zarządu uczestniczą w działalności gospodarczej spółki, wobec czego ww. ustawa znajduje w odniesieniu do nich zastosowanie.

Na gruncie tej ustawy członkowie zarządu mogą dopuszczać się w szczególności działań polegających na ujawnianiu informacji stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa spółki, nakłanianiu pracowników spółki do niewykonywania lub nienależytego wykonywania spoczywających na nich obowiązków czy też nakłanianiu klientów spółki do rozwiązania umów łączących ich oraz spółkę. Ciekawy przejaw działalności konkurencyjnej stanowi pozyskanie przez członka zarządu pracowników spółki, a następnie zawiązanie i prowadzenie wraz z nimi nowej konkurencyjnej spółki.

Spółki z reguły zabezpieczają swoje interesy przez wprowadzenie kar umownych

Zgodnie z ustawą o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji odpowiedzialność członków zarządu może sprowadzać się do zobowiązania ich do zaniechania niedozwolonych działań oraz usunięcia skutków owych działań, złożenia stosowanego oświadczenia w stosunku do spółki, naprawienia na zasadach ogólnych szkody wyrządzonej spółce czy też wydania bezpodstawnie uzyskanych korzyści.

Ponadto działania członków zarządu noszące znamiona czynów z zakresu nieuczciwej konkurencji obwarowane są także odpowiedzialnością o charakterze karnoprawnym (odpowiedzialność za występki). Regulacje ustawy przewidują w tym zakresie sankcje w postaci kary grzywny, kary ograniczenia wolności, a nawet kary pozbawienia wolności.

Wprowadzenie kar umownych

Niezależnie od reżimu odpowiedzialności ustawowej, działalność konkurencyjna członków zarządu może skutkować również odpowiedzialnością o charakterze umownym. Regułą jest, że niezależnie od stosunku powołania członkowie zarządu są również stronami rozmaitych umów łączących ich ze spółką. Przykładem tego rodzaju umowy może być umowa o zarządzenie przedsiębiorstwem zwana potocznie kontraktem menadżerskim. W przypadku kontraktów menadżerskich spółki z reguły zabezpieczają swoje interesy przez wprowadzenie kar umownych należnych im na wypadek prowadzenia przez członków zarządu działalności konkurencyjnej. Analogiczne rozwiązania znajdują zastosowanie również w przypadku umów zlecenia (umów o świadczenie usług) łączących członków zarządu oraz spółki.

Niejednokrotnie zdarza się także, że członkowie zarządu są jednocześnie pracownikami spółki. W takim wypadku niezależnie od odpowiedzialności wynikającej z Kodeksu spółek handlowych możemy mieć również do czynienia z odpowiedzialnością wynikającą z faktu złamania zakazu działalności konkurencyjnej, o której mowa w przepisach Kodeksu pracy. Z tego rodzaju odpowiedzialnością będziemy mieli do czynienia o ile spółka oraz członek zarządu zawrą stosowną umowę o zakazie działalności konkurencyjnej. W razie złamania jej postanowień i wyrządzenia pracodawcy szkody członek zarządu może ponosić pełną odpowiedzialność odszkodowawczą (w przypadku działania o charakterze umyślnym) lub odpowiedzialność ograniczoną do wysokości trzymiesięcznego wynagrodzenia za pracę.

Zarząd nie zawsze odpowiada przed inspekcją pracy

W spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, osobami odpowiedzialnymi za przestrzeganie i stosowanie przepisów prawa pracy są najczęściej członkowie zarządu. Zgodnie z art. 3 § 1 ustawy z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 1502 ze zm.) – dalej „Kodeks pracy”, za pracodawcę będącego jednostką organizacyjną czynności w sprawach z zakresu prawa pracy dokonuje osoba lub organ zarządzający tą jednostką albo inna wyznaczona do tego osoba. Z kolei w myśl art. 201 § 1 ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 1030 ze zm.) – dalej „Kodeks spółek handlowych”, to właśnie zarząd prowadzi sprawy spółki i reprezentuje spółkę.

Zatem ilekroć przepisy prawa pracy nakładają obowiązki na pracodawcę będącego spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, należy przez to rozumieć zobowiązanie osób działających w imieniu pracodawcy. W przypadku naruszenia przez pracodawcę praw pracowników niewątpliwie odpowiedzialność ponosi pracodawca, który w wyniku kontroli Państwowej Inspekcji Pracy (PIP) czy też rozstrzygnięcia sądu pracy zobowiązany może zostać do podjęcia określonych działań.

Wykroczenia przeciwko prawom pracownika

Z naruszeniem przepisów przez pracodawcę może wiązać się w niektórych przypadkach odpowiedzialność osobista osób działających za pracodawcę. Tak będzie w przypadku popełnienia wykroczenia, jak również przestępstwa przeciwko prawom pracowniczym.

Zarówno wykroczenia, jak i przestępstwa są czynami szkodliwymi społecznie, zabronionymi przez ustawę, pod groźbą kary. Różnica pomiędzy nimi sprowadza się do mniejszej szkodliwości społecznej wykroczeń, jak również do łagodniejszych kar, które ustawodawca przewidział za popełnienie wykroczeń.



ANNA ROGOWSKA
radca prawny
kancelaria prawna
R. Jedynak,
A. Rogowska
spółka jawna

W dziale XIII Kodeksu pracy określa typy czynów stanowiących wykroczenie przeciwko prawom pracownika, wprowadzając za ich popełnienie sankcję w postaci kary grzywny w wysokości od 1.000 zł do 30.000 zł. Należy jednak pamiętać, że również inne przepisy typizują czyny zabronione godzące w prawa pracownicze i mowa tu nie tylko o indywidualnych prawach pracowników, ale również legalności zatrudnienia, jak również o zbiorowych interesach i prawach pracowników, takich jak prawo zrzeszania się i prowadzenia działalności związkowej czy prawo do wszczynania i prowadzenia sporów zbiorowych.

Zastosowanie Kodeksu wykroczeń

Do wszystkich jednak wykroczeń stosuje się ogólne zasady określone przepisami ustawy z 20 maja 1971 r. Kodeks wykroczeń (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 482 ze zm.). Zgodnie z nimi wykroczeniem jest czyn człowieka, który jest zawiniony, bezprawny, społecznie szkodliwy i karalny.

Z tego wynika przede wszystkim, że sprawcą wykroczenia może być wyłącznie osoba fizyczna, zatem w przypadku popełnienia wykroczenia przeciwko prawom pracownika podmiotem odpowiedzialnym będzie osoba fizyczna będąca pracodawcą lub działająca w jego imieniu.

Konieczną przesłanką odpowiedzialności za wykroczenie jest zawinienie sprawcy, przy czym wina może być umyślna lub nieumyślna. Odpowiedzialność za wykroczenie można przypisać zatem tylko temu sprawcy, z którego winy doszło do naruszenia praw pracownika.

Odpowiedzialność za wykroczenia

W toku kontroli inspektorzy Państwowej Inspekcji Pracy stawiają zazwyczaj zarzuty członkom zarządu kontrolowanej spółki. Nie oznacza to jednak, że zawsze członkowie zarządów ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie przeciwko prawom pracownika. Zgodnie z poglądem dominującym

zwłaszcza wśród inspektorów PIP wszystkie wykroczenia określone w Kodeksie pracy – w odróżnieniu od powszechnych, które może popełnić każdy – stanowią tzw. wykroczenia o charakterze indywidualnym, których może dopuścić się osoba fizyczna będąca pracodawcą lub osoba upoważniona do działania w jego imieniu. Stanowisko to argumentowane jest tym, że w rzeczywistości to pracodawca ponosi ryzyko swojej działalności, odpowiada za organizację procesów pracy zgodnie z przepisami prawa. Skoro zatem dopuszcza do występowania nieprawidłowości, to jest ich sprawcą.

W tym miejscu nasuwają się jednak wątpliwości odnośnie do prawidłowości takiego postępowania. Podyktowane są one przede wszystkim sposobem ustalenia przez ustawodawcę podmiotu wykroczeń poprzez użycie takich sformułowań jak: „kto wbrew obowiązkowi”, „kto będąc odpowiedzialnym za stan bezpieczeństwa”, „kto nie wykonuje w terminie nakazu Państwowej Inspekcji Pracy”, „kto utrudnia działalność Państwowej Inspekcji Pracy”.

Określenie podmiotu sprawcy nie pozwala na przyjęcie, że w każdym przypadku naruszenia praw pracowniczych w spółce do odpowiedzialności może zostać skutecznie pociągnięty wyłącznie członek zarządu. Gdyby zamiarem ustawodawcy było takie zawężenie kręgu odpowiedzialnych podmiotów, z pewnością zakres podmiotowy typów wykroczeń zostałyby w inny sposób zredagowany poprzez wskazanie wprost pracodawcy jako osoby fizycznej lub osób zarządzających w imieniu pracodawcy niebędącego osobą fizyczną i kierujących jego sprawami. Jednak wiele wykroczeń, o których mowa w Kodeksie pracy, może popełnić każdy, kto wbrew obowiązkowi dopuszcza się określonego działania, przy czym skoro ustawodawca nie wskazał, czy dany obowiązek ma wynikać z powszechnie obowiązujących przepisów prawa (obowiązek prowadzenia spraw spółki), czy też może mieć swoje źródło z zakładowych przepisach lub umowie, to przyjęć należy, że chodzi o jakikolwiek obowiązek mający uzasadnienie prawne.

Delegacja kompetencji pracowniczych zarządu

Uwzględniając uwagi, należy stwierdzić, że, jeżeli zgodnie z ustaloną strukturą organizacyjną danej spółki przewidziana jest delegacja kompetencji zarządu w zakresie spraw pracowniczych na inną osobę, na przykład na HR menadżera czy specjalistę do spraw bezpieczeństwa i higieny pracy, wówczas istnieją podstawy do zwolnienia członków zarządu z odpowiedzialności za popełnienie wykroczenia. Podstawą wyłączenia odpowiedzialności bywa w takich przypadkach przede wszystkim niemożność przypisania w kontekście konkretnego czynu członkowi zarządu roli osoby działającej w imieniu pracodawcy. Taką osobą jest bowiem w założonym schemacie organizacyjnym inna wyznaczona osoba. Warunkiem odpowiedzialności będzie w takim przypadku ustalenie, że na danej wyznaczonej osobie spoczywa konkretny obowiązek na przykład w zakresie prowadzenia dokumentacji pracowniczej, ustalania i udzielania urlopów, naliczania i wypłacania wynagrodzeń etc.

Wykroczenia przeciwko prawom pracownika

Kto, będąc pracodawcą lub działając w jego imieniu:

- 1) zawiera umowę cywilnoprawną w warunkach, w których powinna być zawarta umowa o pracę,
- 2) nie potwierdza na piśmie zawartej z pracownikiem umowy o pracę,
- 3) wypowiada lub rozwiązuje z pracownikiem stosunek pracy bez wypowiedzenia, naruszając w sposób rażący przepisy prawa pracy,
- 4) stosuje wobec pracowników inne kary niż przewidziane w przepisach prawa pracy o odpowiedzialności porządkowej pracowników,
- 5) narusza przepisy o czasie pracy lub przepisy o uprawnieniach pracowników związanych z rodzicielstwem i zatrudnianiu młodocianych,
- 6) nie prowadzi dokumentacji w sprawach związanych ze stosunkiem pracy oraz akt osobowych pracowników,
- 7) pozostawia dokumentację w sprawach związanych ze stosunkiem pracy oraz akta osobowe pracowników w warunkach grożących uszkodzeniem lub zniszczeniem – podlega karze grzywny od 1.000 zł do 30.000 zł.

Ponadto, w sytuacji gdy za pracodawcę działa upoważniona przez zarząd spółki z o.o. osoba, nie sposób zarzucić członkom zarządu określonego bezprawnego działania lub zaniechania, a tym bardziej winy.

Problem z ustaleniem sprawcy

Zwracam również uwagę na mogące się pojawić wątpliwości i problemy w ustaleniu osoby sprawcy. Z taką sytuacją możemy mieć do czynienia, jeżeli osobą wyznaczoną przez pracodawcę na przykład do prowadzenia dokumentacji związanej z zatrudnieniem oraz naliczaniem wynagrodzeń jest podmiot trzeci, będący osobą prawną. W myśl przedstawionych powyżej przesłanek odpowiedzialności, sprawcą wykroczenia może być tylko i wyłącznie osoba fizyczna. Zatem odpowiedzialności w przedstawionej sytuacji nie poniesie pracodawca, nie poniesie jej również zewnętrzna firma prowadząca obsługę kadrowo-płacową, lecz konkretna osoba zajmująca się w tej firmie obsługą pracodawcy, u którego dopatrzone się naruszenia przepisów.

Warto również pamiętać, że przepisy wprowadzają takie typy wykroczeń i przestępstw w zakresie spraw związanych z zatrudnieniem, które może popełnić nie tylko pracodawca czy wyznaczona przez niego osoba, ale każdy, kto dopuszcza się określonego czynu. Tak będzie w przypadku utrudniania działalności Państwowej Inspekcji Pracy. W zależności od szkodliwości czynu może on zostać zakwalifikowany jako wykroczenie lub przestępstwo. Zgodnie z art. 283 § 2 pkt 8 Kodeksu pracy karze grzywny podlega ten, kto utrudnia działalność organu Państwowej Inspekcji Pracy, w szczególności uniemożliwia prowadzenie wizytacji zakładu pracy lub nie udziela informacji niezbędnych do wykonywania jej zadań.

Ubezpieczenie chroni przed odpowiedzialnością

W celu zwolnienia lub ograniczenia odpowiedzialności osób pełniących funkcje zarządcze w obrocie gospodarczym zawierane są umowy ubezpieczeniowe D&O (ang. Directors and Officers), tworzące ochronę dla spółki lub wskazanych osób.

Przed objęciem stanowiska członka zarządu, np. w spółce z o.o., w najlepszym interesie osoby mającej podjąć się tej funkcji jest wynegocjowanie zawarcia umowy ubezpieczeniowej D&O (w wariantcie imiennym ubezpieczenia), ewentualnie uzyskanie potwierdzenia istnienia tego typu umów z ubezpieczycielem (w wariantcie bezimiennym – dotyczy zatem każdej osoby piastującej stanowisko w czasie ubezpieczenia). Nie ma przeszkód, żeby tego typu umowa została zawarta bezpośrednio przez samego członka zarządu na własny rachunek, przy ewentualnej partycypacji w kosztach przez spółkę.

Po pierwsze przystępując do negocjacji ubezpieczeń D&O w każdym z powyższych wariantów należy właściwie określić zakres ubezpieczeniowy. Powinien on być dostosowany odpowiednio do profilu działalności spółki, a także rodzaju funkcji zarządczych, które obejmuje dana osoba, gdyż ma to bezpośrednie przełożenie na koszty ubezpieczenia. W tym aspekcie istotne znaczenie ma także odpowiednie zdefiniowanie pojęcia „szkody”, za którą odpowiedzialność przejmuje ubezpieczyciel. Najczęściej spotykane w obrocie prawnym oferty ubezpieczeń D&O ograniczane są do odpowiedzialności cywilnoprawnej (w częściowym lub pełnym zakresie), niemniej kwestią otwartą jest także rozciągnięcie ochrony względem zobowiązań publicznoprawnych.

Z punktu widzenia członka zarządu spółki z o.o., istotne jest zawarcie w ramach warunków ubezpieczeniowych punktów wprowadzających ochronę ubezpieczeniową także wobec akcesoryjnej odpowiedzialności wynikającej z art. 299 ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 1030 ze zm.), względem należności cywilnoprawnych i bardzo zbliżonej regulacji art. 116 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.), względem danin publicznoprawnych spółki.



MATEUSZ KIEROK
 aplikant radcowski
 kancelaria prawna
 R. Jedynak,
 A. Rogowska
 spółka jawna

W przypadku umów ubezpieczeniowych zawieranych przez spółkę warto zadbać o zapewnienie uprawnienia dla członka zarządu objętego ubezpieczeniem do wglądu w dokumenty ubezpieczenia D&O albo przynajmniej żądania udzielenia przez ubezpieczyciela informacji o postanowieniach zawartej przez spółkę umowy ubezpieczeniowej.

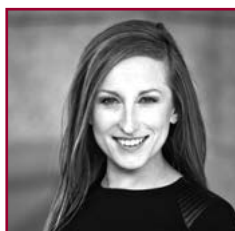
Po drugie należy każdorazowo zwrócić uwagę na katalog przesłanek wyłączających odpowiedzialność ubezpieczyciela, odpowiednio przystosowanych do charakteru ubezpieczenia D&O. W tym obszarze na uwagę zasługuje częste i automatyczne wyłączanie we wzorcach umownych ważnych obszarów, co jest sprzeczne z interesami ubezpieczonych. Mowa tutaj w szczególności o: ujawnieniu wiadomości poufnej, wzajemnych roszczeniach pomiędzy członkami zarządu, a także szkodach wynikłych ze zdarzeń, które nastąpiły po ogłoszeniu upadłości, także w ramach postępowania z opcją układową. Reprezentacja spółki i prowadzenie jej spraw co do zasady pozostaje w rękach upadłego (zarządu), a zatem podejmuje on dalszą działalność handlową nastawioną na restrukturyzację zadłużenia i zachowanie przedsiębiorstwa spółki, wobec czego ograniczenie odpowiedzialności w tym czasie jest rozwiązaniem wysoce niekorzystnym.

W przypadku członków zarządu, których łączy ze spółką umowa o pracę, kluczową kwestią jest wyłączenie w ramach wzorcowej umowy ubezpieczeniowej D&O zapisu ograniczającego w takich przypadkach odpowiedzialność ubezpieczyciela do wysokości roszczeń, jakich dochodzić może pracodawca wobec pracownika.

Po trzecie warto wskazać na moment rozpoczęcia trwania i zakończenia ochrony. Często w ramach umów ubezpieczeniowych określany jest jako dzień wpisania lub odpowiednio wykreślenia członka zarządu z rejestru przedsiębiorców. Należy pamiętać, iż zarówno powoływanie, jak i odwoływanie członków organów spółki jest prawnie skutecznie z chwilą ich dokonania, zaś wpis rejestrowy ma w takim przypadku deklaratoryjny charakter. Wobec powyższego ochrona ubezpieczeniowa winna aktualizować się już z chwilą podjęcia odpowiedniej uchwały przez uprawniony do tego organ spółki.

Odpowiedzialność za

Zgodnie z art. 66 ust. 1 ustawy – Prawo celne do odpowiedzialności z tytułu długu celnego oraz odsetek stosuje się odpowiednio przepisy rozdziałów 14 i 15 działu III Ordynacji podatkowej. Sąd Najwyższy w postanowieniu z 8 lutego 2013 r. (sygn. akt V CSK 118/11) stwierdził, że *odpowiednie zastosowanie art. 116 Ordynacji podatkowej oznacza, że członkowie zarządu odpowiadają solidarnie także za dług celny spółki z o.o., jeżeli jego egzekucja z majątku spółki okazała się bezskuteczna, a członek zarządu nie wykazał wystąpienia którejkolwiek spośród okoliczności zwalniających go od odpowiedzialności.*



KATARZYNA WALASEK
radca prawny
Kancelaria Walasek

celne w handlu między państwami członkowskimi oraz unijną politykę handlową w stosunku do państw trzecich. Unia celna oraz wspólna polityka handlowa są dziedzinami zaszeregowanymi do kategorii kompetencji wyłącznych UE².

W zależności od charakteru aktu prawa wspólnotowego różny jest jego skutek dla krajowego porządku prawnego. O ile bowiem dyrektywy wiążą państwa członkowskie w zakresie celu, pozostawiając wybór formy i środków ustawodawcy krajowemu, w konsekwencji czego ich wdrożenie do krajowego porządku prawnego wymaga implementacji, o tyle rozporządzenia mają skutek bezpośredni, wiążą w całości i mają zasięg ogólny. Tym samym uregulowanie pewnego zakresu prawa wspólnotowego rozporządzeniem ma ten efekt, iż w każdym państwie członkowskim rozporządzenie to powinno być stosowane i rozumiane identycznie.

Stosowanie prawa unijnego

Przystąpienie Polski 1 maja 2004 r. do Unii Europejskiej spowodowało, że przepisy wspólnotowe stały się częścią krajowego porządku prawnego. Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) wprowadza trzy kategorie kompetencji dla Unii i jej prawodawstwa, a mianowicie kompetencję wyłączną, kompetencję dzieloną oraz kompetencję wspierającą.

Rodzaj kompetencji UE w poszczególnych dziedzinach decyduje o formie ich regulacji prawem wspólnotowym jak i determinuje ewentualny udział ustawodawcy krajowego w zapewnieniu stosowania prawa wspólnotowego. Kompetencję wyłączną przewiduje art. 3 TFUE. W ramach tej kompetencji jedynie UE jest uprawniona do ustanawiania przepisów w tych dziedzinach, a rola państw członkowskich ogranicza się do stosowania tych przepisów, chyba że UE powierzy im pewien zakres regulacji¹.

Unia celna to obszar bez granic celnych pomiędzy państwami ją tworzącymi oraz z wprowadzoną wspólną taryfą celną wobec państw trzecich. W odniesieniu do UE oznacza to zastąpienie prawa krajowego przez unijne regulacje

Forma aktów prawnych UE

Wspólnotowe prawo celne jest co do zasady regulowane w formie rozporządzeń. Oznacza to, że w ten zakres regulacji ustawodawca krajowy nie powinien wkraczać. Dopuszczenie ingerencji ustawodawstwa krajowego w zakres regulowany rozporządzeniami mogłoby bowiem i zapewne doprowadziłoby do rozbieżności w rozumieniu i stosowaniu prawa wspólnotowego, a przez to uniemożliwiłoby wdrożenie zasady ogólnego i bezpośredniego ich skutku.

Bezpośrednia skuteczność rozporządzenia wspólnotowego oznacza, że jego wejście w życie i stosowanie na korzyść lub przeciwko podmiotom prawnym następuje bez żadnych działań transformujących do prawa krajowego³. Ponieważ rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach

² Prawo celne i podatek akcyzowy – kierunki przeobrażeń i zmian. Tomasz Nowak, Piotr Stanisławiszyn, LEX nr 193596.

³ Orzeczenie ETS w sprawie 34/73 Variola, nr 10, Zb. Orz. 1973, s. 981.

¹ http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/treaties/lisbon_treaty/ai0020_pl.htm.

cło jest wątpliwa

członkowskich, państwo członkowskie nie może – chyba że co innego stanowi rozporządzenie – podejmować działań na rzecz wykonania rozporządzenia, których przedmiotem byłyby zmiana znaczenia lub uzupełnienie jego przepisów. W zakresie, w jakim państwa członkowskie przekazały kompetencję do stanowienia prawa UE, tracą one uprawnienie do stanowienia prawa w tej dziedzinie⁴.

Wspólnotowe przepisy celne

Wszelkie kluczowe kwestie materialnoprawne dotyczące pojęcia długu celnego, momentu jego powstania, osób będących dłużnikiem celnym oraz przedawnienia długu celnego regulowane są na poziomie prawa UE. Aktem podstawowym dla ustalenia kwestii związanych z cłem jest rozporządzenie Rady nr 2913/92 ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (WKC), zaś podstawowym aktem wykonawczym jest rozporządzenie Komisji nr 2454/93 ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny.

Prawo celne w art. 1 wskazuje, iż ustawa reguluje w zakresie uzupełniającym przepisy prawa wspólnotowego: 1) zasady przywozu towarów na obszar celny Wspólnoty i wywozu towarów z tego obszaru, 2) zasady postępowania z towarami objętymi Wspólną Polityką Rolną, 3) sposób przekazywania informacji do celów ewidencji i statystyki obrotu towarowego z państwami członkowskimi Wspólnoty – oraz związane z tym prawa i obowiązki osób, a także uprawnienia i obowiązki organów celnych. Już zatem na początku ustawy definiuje ona swój pomocniczy charakter.

Podkreślić należy, że art. 66 ust. 1 Prawa celnego wskazuje, iż przepisy Ordynacji podatkowej stosowane mają być odpowiednio. Oznacza to, iż stosując te przepisy do długu celnego, należy uwzględnić specyfikę regulacji WKC i odpowiednio zmodyfikować normę prawną wynikającą z tych przepisów, aby mogła być ona zastosowana.

Odpowiednie stosowanie przepisu

Ze względu na swoistość regulacji WKC zastosowanie art. 116 Ordynacji podatkowej, nawet odpowiednio, do długu celnego może okazać się utrudnione, o ile w ogóle

Odpowiednie zastosowanie przepisu może polegać na jego zastosowaniu wprost lub z odpowiednimi modyfikacjami

możliwe. O odpowiednim stosowaniu przepisu mówimy wówczas, gdy sama norma prawna nakazuje zastosować przepis prawny lub przepisy prawne należące do innej instytucji prawnej.

Odpowiednie zastosowanie przepisu nakazuje interpretatorowi uwzględnienie ewentualnych różnic pomiędzy instytucjami, do których należy przepis odsyłający i przepis odesłania. W rezultacie odpowiednie zastosowanie przepisu może polegać na jego zastosowaniu wprost lub z odpowiednimi modyfikacjami. Aby interpretator mógł ustalić, o której z tych sytuacji chodzi, powinien się posłużyć wykładnią systemową i funkcjonalną (vide L. Morawski, Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz. Toruń 2002, s. 300)⁵.

Zdefiniowanie długu celnego

Dług celny zdefiniowany jest w art. 4 pkt 9 WKC i oznacza nałożony na osobę obowiązek uiszczenia należności celnych przywozowych (dług celny w przywozie) lub należności wywozowych (dług celny w wywozie), które stosuje się do towarów określonych zgodnie z obowiązującymi przepisami wspólnotowymi. Praktyczne zastosowanie instytucji odpowiedzialności członków zarządu jako osób trzecich za dług celny wskazuje, iż istotne znaczenie będą mieć decyzje retrospektywnie powiadamiające o niezaksięgowanej

⁴40/69 Bollmann nr 4 Orz. 1970 s. 69.

⁵Wyrok NSA z 20 października 2011 r. (sygn. akt II FSK 723/10 LEX 1069938).

kwocie długu celnego, czyli decyzje dotyczące retrospektywnego zaksięgowania kwoty długu celnego.

Dług celny jest pojęciem bardzo zbliżonym do pojęcia zobowiązania podatkowego. Zaś użyty przez art. 116 Ordynacji podatkowej termin „zaległość podatkowa” na gruncie prawa celnego powinien być rozumiany jako niepokryta w terminie kwota długu celnego. Jest to co do zasady kwota długu celnego, o której dłużnik zostaje retrospektywnie powiadomiony. Dłużnikiem jest każda osoba zobowiązana do zapłacenia kwoty długu celnego (art. 4 pkt 12 WKC). W zależności od sposobu powstawania długu celnego, różny jest krąg podmiotów, które mają status dłużnika. Dłużnikiem jest zgłaszający, a w przypadku przedstawiciela pośredniego także osoba, na rzecz której przedstawiciel działa. Dłużnikami są również osoby, które brały udział w nielegalnym wprowadzeniu towaru na obszar celny UE, oraz osoby, które usunęły towar spod dozoru celnego, jak również te, które w tym uczestniczyły, a także osoby, które były odpowiedzialne za dopełnienie warunków formalnych procedury celnej, ale ich nie dopełniły itd.

Przeniesienie odpowiedzialności

W tym miejscu pojawia się pierwszy i najistotniejszy problem związany z praktyczną możliwością zastosowania art. 116 Ordynacji podatkowej do przeniesienia odpowiedzialności za dług celny na członków zarządu. Ze względu na to, iż odpowiedzialność członków zarządu jest odpowiedzialnością za cudzy dług, orzeczenie o odpowiedzialności członków zarządu rozszerza krąg podmiotów zobowiązanych do pokrycia zaległości podatkowej, a więc wiąże skutki istnienia zobowiązania podatkowego z podmiotem innym niż podatnik.

Analogicznie, na gruncie regulacji celnych należałoby przyjąć, iż decyzja o odpowiedzialności członków zarządu za dług celny spółki poszerza krąg podmiotów zobowiązanych do pokrycia długu celnego. Zawarta w art. 4 pkt 12 WKC definicja dłużnika celnego ma charakter przedmiotowy i wskazuje, że dłużnikiem jest każda osoba zobowiązana do zapłacenia kwoty długu celnego. Zatem decyzja o odpowiedzialności członka zarządu za dług celny spółki musiałaby zostać potraktowana jako przypisanie temu członkowi zarządu statusu dłużnika w rozumieniu art. 4 pkt 12 WKC.

Dłużnikiem jest każda osoba zobowiązana do zapłacenia kwoty długu celnego

Z uwagi na szczegółowość i rozległość regulacji kwestii dotyczącej dłużników celnych w WKC należy przyjąć, że krąg dłużników celnych został uregulowany i możliwość rozszerzenia tej odpowiedzialności uregulowaniami krajowymi na inne osoby została wyłączona w sposób generalny.

Warto wskazać, iż w przewidzianej w WKC definicji dłużnika celnego bez wątplenia mieści się członek zarządu odpowiedzialny za dług celny na mocy art. 116 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 66 ust. 1 Prawa celnego. Staje się on bowiem osobą zobowiązaną do zapłacenia kwoty długu celnego, a więc dłużnikiem celnym w rozumieniu art. 4 pkt 12 WKC. Równocześnie art. 1 Prawa celnego wskazuje, że ustawa ta reguluje przepisy prawa celnego jedynie w zakresie uzupełniającym. Tym samym możliwość rozszerzenia kręgu dłużników celnych ponad osoby wskazane w WKC mogłaby zaistnieć jedynie przy założeniu, iż przepisy prawa wspólnotowego kwestię tę regulują w sposób niepełny.

Takie stanowisko trudno byłoby jednak zaakceptować, gdyż poza praktycznie istotnymi art. 201–205 WKC, regulującymi sposoby powstania długu celnego w przywozie i wskazującymi dłużników, kodeks wspólnotowy zawiera przepisy regulujące sposoby powstawania oraz krąg dłużników w zakresie wywozu (art. 209–211 WKC). Ze względu na brak cel wywozowych nie mają one obecnie praktycznego znaczenia, jednak ustawodawca wspólnotowy doszedł do przekonania, iż kwestie te powinny być regulowane, na wypadek gdyby tego rodzaju opłaty zostały wprowadzone.

Solidarna odpowiedzialność dłużników

Ze względu na stosunkowo często występującą wielość dłużników, WKC w art. 213 wskazuje, iż w przypadku wielu dłużników ich odpowiedzialność jest solidarna. W związku z tym dodatkowym problemem w aspekcie możliwości zastosowania odpowiedzialności członków zarządu za dług celny spółki staje się relacja tej solidarnej odpowiedzialności do solidarności wynikającej z art. 116 Ordynacji podatkowej. O ile bowiem odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe spółki ma charakter solidarny, ale akcesoryjny i subsydiarny, o tyle odpowiedzialność dłużników celnych za dług celny jest co do zasady wyłącznie solidarna.

Przyjmując, iż odpowiedzialny jako osoba trzecia członek zarządu jest dłużnikiem celnym, należałoby rozstrzygnąć problem, jak ma się jego solidarna odpowiedzialność wynikająca z art. 116 Ordynacji podatkowej do solidarności dłużników celnych, z których jednym byłaby spółka. Solidarna odpowiedzialność spółki i pozostałych dłużników celnych wynikałaby bowiem wprost z art. 213 WKC. Decyzja o odpowiedzialności członka zarządu wykreowałaby zaś, na mocy art. 116 Ordynacji podatkowej, jego solidarną odpowiedzialność z jednym z solidarnie odpowiedzialnych dłużników celnych. Równocześnie decyzja ta nadałaby takiemu członkowi zarządu status dłużnika w rozumieniu art. 4 pkt 12 WKC, gdyż stawałby się on osobą odpowie-

działną za zapłatę długu celnego i w konsekwencji umożliwiłaby zastosowanie art. 213 WKC. Powstałaby więc sytuacja, w której członek zarządu z jednej strony byłby odpowiedzialny solidarnie, ale równocześnie akcesoryjnie i subsydiarnie ze spółką za dług celny, a z drugiej stawałby się samodzielnym dłużnikiem celnym niejako obok spółki i pozostałych dłużników.

W tym miejscu aktualizuje się problem rozstrzygnięcia kwestii zakresu bezskuteczności egzekucji, wiążącej się przecież z subsydiarną odpowiedzialnością członka zarządu jako osoby trzeciej. Na gruncie art. 116 Ordynacji podatkowej konieczne jest, aby bezskuteczna okazała się egzekucja przeciwko spółce jako pierwotnemu zobowiązaniem. Na gruncie WKC pierwotnie zobowiązanych dłużników może być wielu. Z solidarności dłużników celnym wynika prawo organu celnego do swobodnego wyboru tego dłużnika, od którego dochodzić będzie zapłaty długu celnego. W przypadku wielu dłużników celnym bezskuteczność egzekucji wobec spółki wcale nie musiałaby oznaczać braku możliwości pokrycia kwoty długu celnego przez pozostałych dłużników celnym.

Z formalnego punktu widzenia przesłanka bezskuteczności egzekucji prowadzonej do majątku spółki uprawniałaby organ celny do wszczęcia postępowania wobec członka zarządu jako osoby trzeciej, bez konieczności wyczerpania możliwości dochodzenia wykonania obowiązku wobec pozostałych dłużników celnym. Trudno się jednak zgodzić, iż odpowiednie zastosowanie art. 116 Ordynacji podatkowej do odpowiedzialności członków zarządu za dług celny mogłoby doprowadzić do pokrycia długu celnego przez podmioty zobowiązane subsydiarnie – w rozumieniu ordynacji, mimo braku stwierdzenia bezskuteczności egzekucji wobec wszystkich, a nie tylko niektórych podmiotów odpowiedzialnych pierwotnie.

Skutki zapłaty długu celnego

Artykuł 231 WKC stanowi, iż każda kwota należności może zostać w zastępstwie dłużnika uiszczona przez osobę trzecią. Przepis ten jest zatem adekwatną podstawą prawną do uznania, iż zapłata przez członka zarządu długu celnego zwalnia z tego obowiązku wszystkich dłużników celnym, a nie tylko spółkę.

Stosownie do art. 118 § 1 op decyzji o odpowiedzialności podatkowej członków zarządu za zobowiązania spółki nie można wydać, jeśli od końca roku podatkowego, w którym powstała zaległość podatkowa spółki, upłynęło 5 lat. Wyznaczony przez powołany przepis okres warunkujący dopuszczalność wydania decyzji o odpowiedzialności członków zarządu powiązany jest z regułami przedawnienia zaległości podatkowych spółki. Reguły przedawnienia długu celnego wyznaczone są jednak przez przepisy WKC. Zgodnie z art. 221 ust. 3 WKC powiadomienie dłużnika o retrospektywnym zaksięgowaniu kwot długu celnego nie może nastąpić po upływie trzech lat od powstania długu celnego.

Warto podkreślić, że okres przedawnienia zaległości podatkowych jest inny niż okres przedawnienia długu celnego,

Każda kwota należności może zostać w zastępstwie dłużnika uiszczona przez osobę trzecią

który co do zasady wynosi 3 lata (z zastrzeżeniem sytuacji uzasadniających wszczęcie postępowania karnego art. 221 ust. 4 WKC) i jest liczony od dnia powstania długu celnego, a nie od końca roku podatkowego. Odpowiednie zastosowanie art. 118 § 1 op musiałoby zatem uwzględniać odrębność liczenia terminu przedawnienia długu celnego w stosunku do zobowiązania podatkowego i prowadzić do przyjęcia, iż decyzji o odpowiedzialności członka zarządu za dług celny spółki, nie można wydać po upływie trzech lat (z zastrzeżeniem sytuacji wszczęcia postępowania karnego) od momentu powstania długu celnego.

Moment powstania długu celnego stanowiłby podstawę dla ustalenia członków zarządu, którzy mogliby ponosić odpowiedzialność za dług celny spółki. Momentem powstania długu celnego jest moment wystąpienia zdarzenia, z którym wiąże się obowiązek uiszczenia należności celnym, a decyzja powiadamiająca dłużnika o niezaksięgowanej kwocie należności celnym ma jedynie charakter deklaratoryjny. Tym samym to dzień powstania długu celnego powinien być tym dniem, który powinien być traktowany jak dzień powstania zaległości podatkowej.

NSA (m.in. w wyroku z 11 czerwca 2014 r. sygn. akt I FSK 1018/13) przyjmuje, że przy ocenie czasu właściwego do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości należy uwzględnić kwoty zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, które nie zostały zadeklarowane w ogóle lub we właściwej wysokości. Jakkolwiek trudno zgodzić się z tym stanowiskiem to odnosząc je do długu celnego, należałoby konsekwentnie uznać, że dług celny wskazany w decyzji powiadamiającej o jego retrospektywnym zaksięgowaniu powinien być uwzględniony przy ocenie stanu wypłacalności spółki w dniu jego powstania, a nie w dniu otrzymania decyzji.

Podsumowując należy stwierdzić, że mimo istnienia podstaw prawnych zastosowania art. 116 OP do przeniesienia odpowiedzialności za dług celny spółki na członków jej zarządu, problemy związane z realizacją odpowiedniego zastosowania przepisów OP do długu celnego, stawiają pod dużym znakiem zapytania praktyczną możliwość jej orzeczenia.

Zarząd uniknie

W ramach odpowiedzialności cywilnoprawnej członków zarządu spółki z o.o. na szczególną uwagę zasługuje autonomia – w ramach reżimu spółek kapitałowych – odpowiedzialność członków zarządu. Regulacja art. 299 Kodeksu spółek handlowych¹ – dalej ksh – stanowi swoistą sankcję względem osób pełniących funkcje w zarządzie za podejmowanie decyzji gospodarczych w imieniu spółki. Skuteczne zastosowanie powołanego przepisu pozwala wierzycielom na sięgnięcie do majątku osobistego członka zarządu.



MATEUSZ KIEROK
aplikant radcowski
kancelaria prawna
R. Jedynak,
A. Rogowska
spółka jawna

(art. 2 ksh w związku z art. 6 Kodeksu cywilnego²).

W ramach postępowania sądowego pozwany członek zarządu ma zatem możliwość obrony swojego majątku poprzez wykazanie, że albo we właściwym czasie złożono wniosek o ogłoszenie upadłości spółki lub wszczęto postępowanie układowe, albo wprowadzie takiego wniosku lub postępowania nie zainicjowano, jednak nie ma w tym winy członka zarządu albo pomimo niezłożenia wniosku ani niewszczęcia postępowania układowego wierzyciel nie poniósł szkody.

Ogłoszenie upadłości

Pierwsza z przywołanych przesłanek negatywnych zawiera w sobie odesłania do wielu innych ustaw szczególnych, także w aspekcie historycznym.

Otóż po pierwsze przez złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości ustawodawca wprowadza odesłanie do art. 21 ust. 1 i 2 Prawa upadłościowego³ przewidującego, że podmiot, który znajduje się w stanie niewypłacalności, ma obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Jeśli przy tym dany podmiot jest osobą prawną, tenże obowiązek spoczywa na każdym, kto może go reprezentować.

Stan gospodarczo-finansowy spółki, który warunkować ma aktualizację ww. obowiązku członków zarządu, określa art. 11 Prawa upadłościowego. Przez niewypłacalność należy rozumieć taki stan finansowy spółki, w ramach którego nie są na bieżąco regulowane jej wymagalne zobowiązania. Tak szerokie rozumienie tego pojęcia jest łagodzone w orzecznictwie poprzez wskazanie, że chodzi o sytuacje, kiedy to przeważająca częśći wymagalnych zobowiązań spółki nie jest regulowana (por. SN w z 19 listopada 2004 r., sygn. akt V CK 231/2004) i to przez dłuższy czas, co miałyby wskazywać na trwały stan zadłużenia (por. wyrok SN z 23 kwietnia 2010 r., sygn. akt II UK 325/2009).

Dwie przesłanki

Dla zaktualizowania akcesoryjnej odpowiedzialności członków zarządu z art. 299 ksh wymaga się zaistnienia dwóch przesłanek pozytywnych w postaci bezskuteczności egzekucji prowadzonej przez wierzyciela względem majątku spółki oraz wykazania, że zobowiązanie, którego realizacja dochodzi wierzyciel, powstało w czasie pełnienia funkcji członka zarządu przez osobę, od której domaga się zapłaty. Niewystąpienie którejkolwiek z powołanych przesłanek spowoduje oddalenie powództwa.

O ile przesłanki pozytywne muszą wystąpić łącznie, to względem przesłanek pozwalających uniknąć odpowiedzialności nie ma takiego wymogu. Wykazanie którejkolwiek z nich spowoduje oddalenie widma egzekucji z majątku członka zarządu. Przesłanki negatywne są zamiennie określane mianem przesłanek ekskulacyjnych, a to z uwagi na ich cel, którym jest wykazanie braku winy w ramach podejmowanych przez członka zarządu w trakcie pełnienia funkcji. Należy przy tym zaznaczyć, iż ich udowodnienie ciąży w całości na członku zarządu, a to wobec literalnego brzmienia art. 299 ksh „(...) jeżeli wykaże”, a także wobec niebudzącego wątpliwości faktu, iż to on z powyższych przesłanek wywodził będzie skutki prawne

¹ Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 1030 ze zm.).

² Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 121 ze zm.).

³ Ustawa z 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r. poz. 233).

odpowiedzialności

Alternatywnie za niewypłacalną w myśl prawa upadłościowego uważana będzie także taka osoba prawna lub ułomna osoba prawna, której zobowiązania przekraczają wartość jej majątku (upadłość bilansowa). I w tym wypadku orzecznictwo zwraca uwagę, że nie chodzi o każdą stratę bilansową. Nie ma bowiem przeszkód, ażeby podmioty i w takiej sytuacji prowadziły skutecznie działalność gospodarczą przez określony czas. Rzeczywistym celem jest bowiem skorelowanie wielkości zadłużania do rzeczywistego majątku osoby prawnej i piecza nad tym, aby taki stan nie przybrał trwałego charakteru i nie „zagroził wykonaniu zobowiązań pieniężnych, co ustawodawca określał jako nadmierne zadłużenie” (por. wyrok WSA z 1 października 2011 r., sygn. akt I SA/Po 421/2008).

Obowiązek złożenia wniosku przez dłużnika i osoby działające w imieniu spółki wiąże tak długo, jak długo podmiot znajduje się w stanie niewypłacalności (por. postanowienie SN z 9 kwietnia 2008 r., sygn. akt V CSK 508/2007). Należy zwrócić uwagę, że wobec bezosobowego brzmienia dyspozycji art. 299 ksh („złożono wniosek”) zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości przez jakąkolwiek osobę trzecią w sytuacji, w której zaktualizował się już obowiązek członka w tej materii, także doprowadzi do zwolnienia członka zarządu z odpowiedzialności.

Wszczęcie postępowania

Przez pojęcie „wniosek o ogłoszenie upadłości” ustawodawca odnosi się do obu sposobów prowadzenia postępowania układowego przewidzianych w obowiązujących przepisach Prawa upadłościowego, a zatem zarówno wszczęcia postępowania obejmującego likwidację majątku upadłego, jak i z możliwością zawarcia układu. Wobec powyższego zachodzi wątpliwość, jak należy rozumieć alternatywną procedurę mającą zwalniać z odpowiedzialności, tj. „wszczęcia postępowania układowego”, i czy swoim zakresem obejmuje ona także postępowanie naprawcze z art. 492 i n. Prawa upadłościowego.

Powyższe określenie zostało wprowadzone na potrzeby uregulowania zasad zwolnienia od odpowiedzialności członków zarządu w kontekście poprzednio obowiązujących regulacji upadłościowych. Ustawodawca tym samym wprost odniósł się do międzywojennych aktów prawnych – rozporządzeń z 24 października 1934 r.⁴, które wpro-

⁴ Mowa tutaj o rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej z 24 października 1934 r. Prawo upadłościowe (Dz.U. z 1934 r. nr 93, poz. 834) oraz rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej z 24 października 1934 r. Prawo o postępowaniu układowym (Dz.U. z 1934 r. nr 93, poz. 836).

działy systemowy rozdział postępowania upadłościowego od postępowania układowego wszczynanego stosownym podaniem. Przedmiotowy zakres zastosowania tego pojęcia będzie zatem odnosił się do aktów staranności członków zarządu podejmowanych przed 1 października 2003 r. (data wejścia w życie Prawa upadłościowego).

W kontekście uznania obecnego postępowania naprawczego za zbieżne z ówczesnym postępowaniem układowym może przemawiać fakt, iż wystąpienie przez członka zarządu spółki z o.o. znajdującej się w trudnej sytuacji finansowej z oświadczeniem o wszczęciu postępowania naprawczego niewątpliwie stanowi akt staranności. Celem jest zaś uchronienie spółki przed wstąpieniem w daleko poważniejszy stan zadłużenia, który implikowałby konieczność wszczęcia postępowania upadłościowego.

Z drugiej strony należy zauważyć, iż przesłanki negatywne zwalniające członka zarządu z odpowiedzialności z art. 299 ksh są wyjątkiem, a zatem w razie wątpliwości winno się je interpretować zawężająco. Ponadto, na co słusznie zwraca się uwagę w literaturze przedmiotu, postępowanie naprawcze ma fakultatywny charakter. Przepisy nie przewidują żadnego obowiązku, zbliżonego do tego związanego z omawianym wyżej stanem niewypłacalności przy postępowaniu upadłościowym, który miałby przymuszać członków zarządu do zainicjowania postępowania naprawczego. Nawet zaś rzeczywiste wszczęcie postępowania naprawczego, w przypadku zaistnienia stanu niewypłacalności, nie dezaktualizuje obowiązku członka zarządu do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, co jest zdecydowaną odmiennością od uprzednich międzywojennych regulacji postępowania układowego (art. 5 § 3 ww. rozporządzenia). Jednak koronnym argumentem odmawiającym uznania postępowania naprawczego jako „postępowania układowego” z art. 299 ksh jest zakres prac nowelizacyjnych w obszarze Prawa upadłościowego wszczętych jeszcze w 2012 roku. W ramach rekomendacji zespołu ministerialnego złożonego ze specjalistów z tej dziedziny prawa wskazywano bowiem jednoznacznie na konieczność otwarcia procedury zwolnienia z odpowiedzialności z art. 299 ksh dla inicjowania wszystkich dopuszczalnych postępowań związanych z niewypłacalnością dłużnika przewidzianych w Prawie upadłościowym. W tym zakresie rekomendowano zmianę brzmienia obecnego art. 299 ksh o literalne wskazanie na wszczęcie postępowania naprawczego jako zrównanego w sile – pod względem zwolnienia z odpowiedzialności – z postępowaniem upadłościowym. Wprawdzie końcowy kształt prac nowelizacyjnych uległ daleko idącym zmianom

i ostatecznie w ramach wypracowanego projektu ustawy – Prawo restrukturyzacyjne nie zachowano rekomendowanych zmian art. 299 ksh w ww. zakresie, jest to jednak skutek projektowanego usunięcia postępowania naprawczego *in gremio* i jego zastąpienia postępowaniami restrukturyzacyjnymi (art. 3 projektu ustawy).

Złożenie wniosku

Skuteczność zwolnienia się z odpowiedzialności z art. 299 ksh została dodatkowo obwarowana koniecznością każdorazowego złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcia postępowania układowego „we właściwym czasie”. W tym zakresie ustawodawca odsyła do art. 21 ust. 1 Prawa upadłościowego, gdzie wskazuje się dwutygodniowy termin jako należyty dla zgłoszenia wniosku, licząc od dnia, w którym dłużnik stał się niewypłacalny.

I choć ten termin jest akceptowany w doktrynie jako wystarczający, to orzecznictwo słusznie wskazuje, iż nie ma podstaw do jego mechanicznego kopiowania do regulacji art. 299 ksh. Nadrzędnym celem wszczęcia odpowiedniego postępowania jest bowiem zaspokojenie wierzycieli (por. wyrok SN z 15 czerwca 2010 r., sygn. akt II CSK 648/2009). Zatem powyższy termin winien być dodatkowo limitowany powołanym celem, wobec czego zgłoszenie powinno nastąpić w czasie, w którym istnieje majątek pozwalający na zaspokojenie przynajmniej części wierzycieli (por. wyrok SN z 14 czerwca 2006 r., sygn. akt I UK 324/2005).

Brak winy w działaniu

Drugą przesłanką ekskulpacyjną pozwalającą członkowi zarządu uwolnić się od odpowiedzialności jest wykazanie, że brak wszczęcia postępowania układowego albo złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości czy też jego złożenie w niewłaściwym czasie nie zostały zawinione przez członka zarządu. Istotne zaś jest to, że ocenę ewentualnego braku winy w ww. działaniu należy oceniać w „odniesieniu do chwili, w której powstał obowiązek zgłoszenia takiego wniosku, a nie do okresu późniejszego” (por. wyrok SN z 2 października 2008 r., sygn. akt I UK 39/2008). W tym zakresie członek zarządu powinien wykazać stosownymi dowodami, że ze względu na uzasadnione i niezawinione okoliczności, mając na uwadze wymaganą od niego podwyższoną staranność działania (art. 293 § 2 ksh), nie był w stanie spełnić obowiązku.

Za brak winy przyjmuje się powody natury obiektywnej, takie jak długotrwała choroba, zwłaszcza o obłożnym charakterze, wyjazd, zagrożona ciąża, a nawet długoletni urlop. Jednak z uwagi na podwyższony miernik staranności członka zarządu, w który wpisane jest pewne (podwyższone) ryzyko (gospodarcze) związane z prowadzeniem tego typu działalności, członek zarządu nawet w przypadku obiektywnej i potencjalnie długotrwałej przeszkody (np. choroby), która jednak nie wyklucza go przy podejmowaniu decyzji gospodarczych, powinien podjąć „akty staranności służące zapewnieniu prawidłowego prowadzenia spraw spółki w czasie choroby”, w szczególności gdy jest

jedynym członkiem zarządu (por. wyrok SN z 2 października 2008 r., sygn. akt I UK 39/2008).

Warto w tym miejscu wyeksponować coraz częstsze próby wykazywania braku winy członków zarządu z uwagi na ustalony w danej spółce podział kompetencji między członkami zarządu, w szczególności w kontekście niezajmowania się przez danego członka sprawami finansowymi spółki. Tego typu argumenty mogą odnieść pożądany skutek tylko w szczególnie wyjątkowych sytuacjach, w której rzeczywisty podział zadań miałby charakter obiektywny, ustalany ogólnie przez np. organy nadzorcze w ramach przewidzianej umową spółki procedury z wyłączeniem prawa wybranego członka zarządu do wglądu w dokumentację księgową spółki (por. wyrok SN z 7 czerwca 2002 r., sygn. akt IV CKN 1138/2000).

Zwyczajowy podział zadań z uwagi na kompetencje członków lub ich wykształcenie ma jedynie wewnętrzny charakter i nie będzie niweczył odpowiedzialności członka zarządu nawet w sytuacji braku zainteresowania sytuacją kapitałową spółki (por. wyrok SA w Łodzi z 27 stycznia 2012 r., sygn. akt I ACa 462/2011, wyrok SN z 18 stycznia 2001 r., sygn. akt V CKN 186/2000).

Brak szkody u wierzyciela

Ostatnią z przesłanek ekskulpacyjnych jest wykazanie braku szkody po stronie wierzyciela, mimo iż członek zarządu nie podjął jakichkolwiek skutecznych działań w kierunku zgłoszenia wniosku upadłościowego lub wszczęcia postępowania układowego.

Pod względem proceduralnym niewątpliwie jest to najtrudniejsza dla udowodnienia przez członka zarządu przesłanka negatywna. W rzeczywistości sprowadza się ona do wykazywania sytuacji potencjalnych i warunkowych, które nastąpiłyby w przypadku wykonania obowiązku ciążącego na członku zarządu i przekonywującego porównania tej sytuacji z obecnym stanem, tj. bezskutecznością egzekucji z majątku spółki, wobec czego wierzyciel nie poniósł jakiegokolwiek szkody.

W tym zakresie wysoce istotną kwestią będzie niejednokrotnie ustalenie chwili, w której miałyby nastąpić aktualizacja obowiązku członka zarządu do wszczęcia postępowania upadłościowego. Tylko w przypadku gdy członek zarządu w sposób niepodważalny będzie w stanie wykazać, że nawet „zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości w najbardziej właściwym terminie i tak nie doprowadziłoby do zaspokojenia wierzyciela nawet w minimalnym zakresie, a to wobec stanu majątkowego dłużnika”, zostanie on zwolniony z odpowiedzialności (por. wyrok SN z 24 lutego 2011 r., sygn. akt III CNP 26/2010).

Jednak w sytuacji, w której członkowi zarządu uda się skutecznie wykazać, iż w przypadku terminowego wszczęcia postępowania układowego wierzyciel uzyskałby zaspokojenie jedynie częściowo, z uwagi na stan majątkowy spółki w tamtym czasie, to powinien on zostać zwolniony z odpowiedzialności z art. 299 ksh w tej właśnie części (por. wyrok SN z 10 lutego 2011 r., sygn. akt IV CSK 335/2010).

Osoby reprezentujące odpowiadają za podatki spółki

Instytucja odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe ma charakter wyjątkowy. Obciążenie osoby trzeciej cudzym długiem podatkowym odbywa się na podstawie szczególnej regulacji zawartej w art. 107–119 Ordynacji podatkowej¹, dalej: op. Przepisy te określają sytuacje oraz warunki i zakres odpowiedzialności, którą można rozciągnąć na osoby trzecie. Z przepisu art. 107 § 1 op. wynika podstawowa reguła, zgodnie z którą odpowiedzialność osób trzecich dotyczy zamkniętego katalogu podmiotów.

Konkretyzację art. 107 § 1 stanowi art. 116 § 1 oraz § 2 op, które wskazują katalog podmiotów odpowiedzialnych za zaległości podatkowe spółek kapitałowych².

Przeniesienie odpowiedzialności

W przypadku spółek kapitałowych (z o.o. oraz akcyjna) odpowiedzialność za ich zaległości podatkowe może być przeniesiona na:

- członków zarządu tych spółek, a także tych spółek w organizacji (art. 116 § 1 op);
- pełnomocników spółek w organizacji, a jeżeli pełnomocnik spółki nie został powołany – wspólników spółki w organizacji (w przypadku gdy wskazane spółki w organizacji nie posiadają zarządu) (art. 116 § 1 op);
- byłych członków zarządu spółki oraz byłych pełnomocników lub wspólników spółki w organizacji (art. 116 § 4 op).

Zgodnie z art. 116a op, za zaległości podatkowe innych osób prawnych niż wymienione w art. 116 op. odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie organów zarządzających tymi osobami. Przepisy art. 116 op. stosuje się w tym przypadku odpowiednio.



**PATRYK
ABRAMOWICZ**
radca prawny
Kancelaria Walasek

Odpowiedzialność członków zarządu ma charakter solidarny i subsydiarny. Solidarny charakter odpowiedzialności osób trzecich wynika wprost z art. 107 op, a w stosunku do członków zarządu powtórzony został w art. 116 op. Choć, zgodnie z art. 91 op. do odpowiedzialności solidarnych osób trzecich stosować należy przepisy Kodeksu cywilnego, to odpowiedzialność ta wykazywać będzie istotne różnice w stosunku do regulacji cywilistycznej³. Jest to konsekwencją faktu, że odpowiedzialność ta ma również charakter subsydiarny. Dotyczy bowiem cudzego długu – a więc długu podatnika, przy czym zobowiązanymi pozostają zarówno podatnik (w związku z pierwotnym zobowiązaniem), jak osoby trzecie, na które rozszerzono odpowiedzialność na mocy stosownej decyzji.

Co więcej, odpowiedzialność osób trzecich nie wykazuje żadnego związku z obowiązkiem ciężącym na podatniku czy też obowiązkiem płatnika (obliczenie, pobranie i wpłacenie podatku) lub inkasenta (pobranie i wpłacenie podatku). Odpowiedzialność osób trzecich ma w związku z tym charakter odpowiedzialności oderwanej od zobowiązania podatkowego⁴. Subsydiarność rozumiana jest więc jako wspólna odpowiedzialność podatnika oraz osób trzecich⁵, z tym zastrzeżeniem, że egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna (art. 108 § 4 op). W literaturze podkreśla się, że: „Możliwość zaspokojenia roszczenia podatkowego (...) z majątku osoby trzeciej wynika (...) z innego (nowo ukształtowanego) stosunku prawnego niż stosunek wynikający z obowiązku podatkowego. Osoba trzecia nie może być zatem traktowana tak jak dłużnik podatkowy obciążony obowiązkiem podatkowym, a więc trudno tu mówić o zobo-

³ Wyrok NSA z 26 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1618/11, LEX nr 1332573.

⁴ R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007, Wrocław, s. 492–493.

⁵ Por. A.J. Witosz, Subsidiarność w prawie polskim, Prawo Spółek, 2009, nr 11, s. 23.

¹ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.).

² Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski: Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2007, s. 723 i n.

wiązaniu solidarnym w rozumieniu Kodeksu cywilnego⁶. Podsumowując, należy wskazać za WSA w Warszawie, że wyjątkowość odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika wynika z faktu, że odpowiedzialność osób trzecich jest instytucją prawną wiążącą skutki istnienia zobowiązania podatkowego z podmiotem innym niż podatnik. Osoby trzecie ponoszą więc odpowiedzialność za cudzy dług, a orzeczenie o odpowiedzialności osób trzecich nie uwalnia dłużnika od zapłaty podatku. Odpowiedzialność tej osoby ma zatem charakter posiłkowy (subsydiarny) i występuje dopiero w dalszej kolejności aniżeli odpowiedzialność podatnika⁷. Nie bez znaczenia są więc obowiązki wierzyciela. Powinien on niezwłocznie i w pierwszej kolejności dochodzić swych roszczeń od podatnika i to przy wykorzystaniu wszelkich sposobów egzekucji, oczywiście wchodzących w rachubę ze względu na sytuację konkretnego podmiotu. Wierzyciel powinien więc wywiązać z obowiązku nałożonego w art. 6 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁸. Ma to kapitalne znaczenie w perspektywie ustalenia przesłanki bezskuteczności egzekucji⁹.

Solidarność bierna osób trzecich

Z natury rzeczy odpowiedzialność osób trzecich przyjmie postać solidarności biernej. Regulacje art. 116 i 107 op wskazują, że mamy do czynienia przy ich stosowaniu z podwójną solidarnością, która nastąpi po pierwsze, między zobowiązanymi a podatnikiem, a po wtóre, między samymi członkami zarządu¹⁰.

W sentencji decyzji powinno znajdować się sformułowanie wskazujące na solidarną odpowiedzialność, przy czym jego brak nie stanowi podstawy do uchylenia decyzji¹¹, a tym bardziej do stwierdzenia jej nieważności¹².

W orzecznictwie przeważa pogląd, że solidarna odpowiedzialność osób trzecich wynika z konkretnego przepisu ustawy, nie zaś z decyzji orzekającej odpowiedzialność¹³. Źródłem solidarnej odpowiedzialności członka zarządu z podatnikiem (spółką) jest art. 107 op, natomiast solidarność między członkami zarządu (oraz spółką) wynika z art. 116 op¹⁴. Przy czym prezentowane jest również stanowisko, zgodnie z którym zawarcie w sentencji decyzji stwierdzenia o solidarnej odpowiedzialności członków

⁶ B. Adamiak i inni, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2005*, Wrocław, Unimex, 2005, s. 447.

⁷ Wyrok WSA w Warszawie z 27 czerwca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 275/07, LEX nr 328149.

⁸ Ustawa z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 1619).

⁹ Wyrok NSA z 9 lipca 2014 r., sygn. akt II FSK 1310/12, LEX nr 1518855.

¹⁰ Wyrok NSA z 8 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 1689/10, LEX nr 1137564.

¹¹ Wyrok WSA w Opolu z 27 lipca 2011 r., sygn. akt I SA/Op 170/11, LEX nr 85287.

¹² Wyrok NSA z 3 lipca 2014 r., sygn. akt I FSK 1274/13, LEX nr 1517688.

¹³ Wyrok NSA z 16 stycznia 2011 r., sygn. akt I FSK 328/10, LEX nr 1082236.

¹⁴ Por. wyrok NSA z 25 czerwca 2014 r., sygn. akt II FSK 1735/12, LEX nr 1518901.

Orzeczenie o odpowiedzialności osób trzecich nie uwalnia dłużnika od zapłaty podatku

zarządu między sobą jest konieczne, bo solidarność ta powstaje z mocy decyzji o ich odpowiedzialności za zaległości podatkowe podatnika¹⁵, a więc nie wynika z ustawy.

Organ podatkowy może wybrać członka zarządu, od którego będzie dochodził zaspokojenia wierzytelności, dopiero po powstaniu solidarnego zobowiązania w stosunku do wszystkich członków zarządu spełniających przesłanki do orzeczenia odpowiedzialności. Innymi słowy, niedopuszczalne jest selektywne obciążanie członków zarządu odpowiedzialnością za zaległości podatkowe spółki kapitałowej. Każdy z członków zarządu zdalny do ponoszenia tej odpowiedzialności powinien być do niej pociągnięty za sprawą stosownej decyzji¹⁶. Artykuł 116 § 1 op nakłada obowiązek prowadzenia postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki wobec wszystkich osób mogących ponosić taką odpowiedzialność¹⁷.

Dopiero po wydaniu decyzji w stosunku do takich osób (członków zarządu, pełnomocników, wspólników) organom podatkowym przysługuje uprawnienie przewidziane w art. 366 § 1 Kodeksie cywilnym¹⁸, a więc prawo wyboru, w stosunku do której osoby trzeciej podjąć czynności egzekucyjne.

Nie można się przy tym zgodzić, że organ podatkowy może wszcząć postępowanie przeciwko tylko jednemu z członków zarządu i wydać w stosunku do niego decyzję, a udział innych członków zarządu w postępowaniu nie jest konieczny i zależy jedynie od ich woli, jak przyjął NSA w wyroku z 11 stycznia 2006 r.¹⁹. Ujęcie sprawy w ten sposób prowadziłoby w szczególności do uniemożliwienia realizacji roszczeń regresowych.

Roszczenia regresowe z kodeksu cywilnego

Zgodnie z art. 376 § 1 Kodeksu cywilnego²⁰, dalej: kc, jeżeli jeden z dłużników solidarnych spełnił świadczenie, treść

¹⁵ Wyrok NSA z 6 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 304/13, LEX nr 1522414.

¹⁶ Por. uchwała składu 7 sędziów NSA z 9 marca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/08, LEX nr 486211.

¹⁷ Uchwała 7 sędziów NSA z 9 marca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/08, LEX nr 486211.

¹⁸ Por. wyrok SN z 20 sierpnia 2014 r., sygn. akt I UK 205/13, LEX nr 1519906.

¹⁹ Wyrok NSA z 11 stycznia 2006 r., sygn. akt II FSK 139/05, LEX nr 221009.

²⁰ Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 121 ze zm.).

istniejącego między współdłużnikami stosunku prawnego rozstrzyga o tym, czy i w jakich częściach może on żądać zwrotu od współdłużników. Jeżeli z treści tego stosunku nie wynika nic innego, dłużnik, który świadczenie spełnił, może żądać zwrotu w równych częściach. Ponieważ z treści stosunku odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe nie wynika nic innego, to taka osoba trzecia może dochodzić zwrotu zapłaconych zaległości podatkowych w równych częściach od pozostałych solidarnie odpowiadających dłużników – osób trzecich²¹.

Jak już sygnalizowano, o regresie można mówić wyłącznie pomiędzy solidarnie odpowiedzialnymi członkami zarządu. W tym miejscu pojawia się istotna kwestia. A mianowicie czy postępowanie w przedmiocie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej powinno się toczyć (rozpocząć i zakończyć) jednocześnie w stosunku do wszystkich osób potencjalnie odpowiedzialnych, w szczególności czy powinno być to jedno postępowanie w stosunku do wszystkich osób czy kilka postępowań?

Prowadzenie odrębnych postępowań w stosunku do osób trzecich, choćby zakończyły się jednocześnie, może nastęrczać licznych problemów. Wskazuje na to M. Jabłoński²², który trafnie zauważa, że albo prowadziłyby to do sytuacji, w której każdy członek zarządu byłby stroną kilku postępowań (własnego oraz pozostałych członków zarządu), albo organ podatkowy musiałby odmówić członkowi zarządu statusu strony w postępowaniach innych członków zarządu. Mogłoby to doprowadzić do sytuacji, gdy w stosunku do członków zarządu tego samego podmiotu na gruncie tego samego stanu faktycznego zapadłyby różne rozstrzygnięcia. Zdaniem M. Jabłońskiego w kwestii odpowiedzialności członków zarządu istnieje jedna sprawa podatkowa. Decyduje o tym przede wszystkim tożsamość elementów stosunku prawnego będącego podstawą odpowiedzialności. Mamy bowiem do czynienia z tożsamością podmiotów,

Organ podatkowy może wybrać członka zarządu, od którego będzie dochodził zaspokojenia wierzytelności

²¹ A. Mariański, Glosa do uchwały NSA z 9 marca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/08, Przegląd Podatkowy nr 9, 2009, s. 47–49 [za:] A. Mariański, A. Karolak (red.), Odpowiedzialność członków zarządu sp. z o.o., Warszawa, C.H. Beck, 2006, s. 229–230.

²² M. Jabłoński, Glosa do uchwały NSA z 9 marca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/08, Przegląd Podatkowy nr 6, 2014, s. 44–49.

przedmiotu oraz treści zobowiązania. Co więcej, o zakresie postępowania decyduje norma materialnoprawna określona w art. 107 § 1 w zw. z art. 116 § 1 OP. Przepisy te, odnosząc się do podmiotów sprawy (postępowania), w przedmiocie odpowiedzialności osób trzecich posługują się liczbą mnogą. W perspektywie orzekania o odpowiedzialności ustawodawca wskazuje na „osoby trzecie” (art. 107 § 1 op) oraz na „członków zarządu” (art. 116 § 1 op). Liczbą pojedynczą zaś ustawodawca posługuje się tam, gdzie indywidualizuje odpowiedzialność (np. przesłanki egzoneracyjne). Taka redakcja przepisów również przesądza o tym, że kwestia odpowiedzialności osób trzecich zamyka się w jednej sprawie.

Dodać należy, że również art. 108 op posługuje się liczbą pojedynczą, wskazując, że o odpowiedzialności osoby trzeciej orzeka się w drodze decyzji (jednej), na co NSA zwraca uwagę w uchwale 7 sędziów²³, zgodnie z którą art. 116 § 1 op nakłada obowiązek na organ podatkowy prowadzenia postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki wobec wszystkich osób mogących ponosić taką odpowiedzialność.

Konieczności orzekania wobec wszystkich potencjalnie odpowiedzialnych członków zarządu nie może przekreślać fakt, że Ordynacja podatkowa nie zna instytucji współuczestnictwa koniecznego, jak to się odbija w ramach postępowania cywilnego. Nie jest więc tak, że organ podatkowy może wszcząć postępowanie i wydać decyzję, na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej w stosunku do jednego tylko członka zarządu spółki, a udział pozostałych członków zależy tylko od ich woli²⁴.

Późniejsze wydanie decyzji podatkowej

Nie można bezrefleksyjnie zgodzić ze stanowiskiem WSA w Warszawie²⁵ wyrażonym w ślad za NSA²⁶, że kwestia, czy powinno toczyć się jedno postępowanie podatkowe z art. 116 § 1 op wobec wszystkich członków zarządu ma głównie charakter techniczny. Zdaniem sądu pożądane byłoby prowadzenie jednego postępowania przeciwko wszystkim zobowiązanym osobom, to jednak wszczęcie i poprowadzenie kilku postępowań – pod warunkiem że toczą się w stosunku do wszystkich osób – nie stanowi błędu (naruszenia przepisów).

W tym zakresie należałoby poczynić dodatkowe zastrzeżenie. Warunkiem koniecznym dopuszczalności wszczęcia osobnych postępowań jest ich jednoczesne ukończenie. W przeciwnym wypadku może dojść do sytuacji, kiedy jedna z zastępczo odpowiedzialnych osób ureguluje zaległość, a postępowanie w stosunku do pozostałych osób umorzone zostanie jako bezprzedmiotowe (art. 208 § 1 op) ze względu

²³ Uchwała 7 sędziów NSA z 9 marca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/08.

²⁴ Wyrok NSA z 13 lutego 2008 r., sygn. akt II FSK 1606/06, Lex nr 449985.

²⁵ Wyrok WSA w Warszawie z 25 lutego 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 2382/12, LEX nr 1323950.

²⁶ Por. uchwała 7 sędziów NSA z 9 marca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/08, LEX nr 486211.

na brak zaległości podatkowej podatnika. W konsekwencji ten, kto uregulował zaległość, nie miałby w stosunku do kogo sformułować roszczenia regresowego. Brak byłoby bowiem innych osób, na które stosowną decyzją dokonano przeniesienia odpowiedzialności za zaległości podatnika.

Ten praktyczny problem znalazł swój finał w wyroku NSA z 29 czerwca 2011 r.²⁷, zgodnie z którym:

- wyegzekwowanie należności z majątku jednego z członków zarządu nie obliguje organów podatkowych do odstąpienia od orzekania o odpowiedzialności za zaległości podatkowe osoby prawnej w stosunku do pozostałych członków jej zarządu.
- w sytuacji gdy organ prowadzi odrębne postępowania względem każdej z osób, dla zapewnienia skuteczności roszczeń regresowych przysługujących dłużnikom solidarnym konieczne jest rozstrzygnięcie o odpowiedzialności każdej z tych osób (mocą jednej decyzji lub kilku – stosownie do okoliczności sprawy), również gdy zaległość podatkowa w toku postępowania o przeniesienie odpowiedzialności wygasła wskutek jej przymusowego wyegzekwowania z majątku jednego z dłużników solidarnych.
- zaspokojenie zaległości podatkowej przez jednego z członków zarządu osoby prawnej nie niweczy postępowania prowadzonego w stosunku do innego członka zarządu tej osoby.

Innymi słowy, NSA dopuścił możliwość późniejszego orzekania o odpowiedzialności osób trzecich w sytuacji, kiedy zaległość podatkowa spółki już wygasła jako zaspokojona przez uprzednio obciążonego odpowiedzialnością członka zarządu. W tym zakresie NSA dopuszcza więc przełamanie zasady akcesoryjnego charakteru zobowiązania osoby trzeciej.

Zobowiązanie akcesoryjne z decyzji

Zobowiązanie z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej jest akcesoryjne w odniesieniu do zobowiązania wynikającego z pierwotnej decyzji albo deklaracji złożonej przez pierwotnego podatnika. W konsekwencji wygaśnięcie zobowiązania podatnika, płatnika czy inkasenta bądź następców prawnych podatnika – w jakiegokolwiek formie – wywiera skutek w postaci wygaśnięcia zobowiązania osoby trzeciej wyznaczonego w decyzji w sprawie jej odpowiedzialności. Tym samym bezprzedmiotowa staje się decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej²⁸.

Podsumowując, NSA stanął na stanowisku, że w przypadku kiedy nie orzeczono o odpowiedzialności za zaległości podatnika w stosunku do wszystkich osób zdalnych do jej poniesienia, możliwe jest późniejsze wydanie decyzji w tym

Ordynacja podatkowa nie zna instytucji współuczestnictwa koniecznego

przedmiocie, chociażby zobowiązanie podatnika wygasło. Z tym zastrzeżeniem, że dopuszczalne jest to wyłącznie wówczas, gdy zobowiązanie podatnika wygasło na skutek wyegzekwowania go z majątku osoby uprzednio pociągniętej do odpowiedzialności.

Przełamanie zasady akcesoryjności dokonane przez NSA przewidziane jest więc wyłącznie w celu umożliwienia realizacji roszczeń regresowych temu, kto zobowiązanie spełnił (choćby przymusowo), przeciwko tym, którzy, choć powinni, to do odpowiedzialności za dług podatkowy nie zostali jednocześnie pociągnięci.

Charakter gwarancyjny i osobisty

Odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe ma charakter gwarancyjny. W szczególności ten element istotnie odróżnia odpowiedzialność przewidzianą w art. 116 op od odpowiedzialności członków zarządu na zasadzie art. 299 Kodeksu spółek handlowych²⁹, dalej: ksh, gdzie obok funkcji gwarancyjnej eksponowana jest również funkcja odszkodowawcza³⁰. Wobec tego warunkiem odpowiedzialności członków zarządu na zasadach przewidzianych w ksh jest wyrządzenie szkody wierzycielom. W konstrukcji odpowiedzialności członków zarządu na gruncie prawa handlowego chodzi więc o „delikt nieprawidłowego zarządzania spółką”³¹. Natomiast wyłącznie gwarancyjny charakter odpowiedzialności osób trzecich oderwany jest od zaistnienia szkody. Innymi słowy, członek zarządu odpowiadający jako osoba trzecia (art. 116 op) nie może się uwolnić od odpowiedzialności, wykazując, iż mimo niezłożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, wierzyciel (Skarb Państwa) nie poniósł szkody rozumianej jako obniżenie potencjału majątkowego spółki wobec doprowadzenia jej do stanu niewypłacalności.

Odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe ma charakter osobisty. Członkowie zarządu odpowiadają całym swoim majątkiem, w tym majątkiem objętym wspólnością majątkową małżeńską.

²⁷ Wyrok NSA z 29 czerwca 2011 r., sygn. akt II FSK 366/10, LEX nr 1083122.

²⁸ Wyrok WSA w Szczecinie z 6 listopada 2014 r., sygn. akt I SA/Sz 468/14, LEX nr 1550268.

²⁹ Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 1030 ze zm.).

³⁰ Wyrok NSA z 20 lutego 2009 r., sygn. akt I FSK 2004/08, LEX nr 593793.

³¹ Wyrok SN z 25 kwietnia 2012 r., sygn. akt II CSK 410/11, LEX nr 1214568.

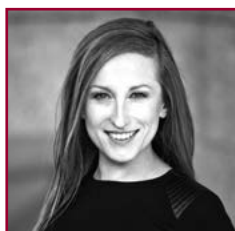
Ordynacja podatkowa wprowadza zakres odpowiedzialności

Odpowiedzialność osób trzecich dotyczy przede wszystkim zaległości podatkowych podatnika oraz zaległości podatkowych przejętych przez następcę prawnego. Zgodnie z art. 107 § 2 Ordynacji podatkowej, dalej: op, w zakresie, w jakim dalsze przepisy (a więc dotyczące poszczególnych kategorii osób trzecich) nie stanowią inaczej, osoba trzecia ponosi także odpowiedzialność za:

- podatki niepobrane oraz pobrane, a niewpłacone przez płatników lub inkasentów,
- odsetki od zaległości podatkowych,
- niezwrócone w terminie zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług oraz oprocentowanie tych zaliczek (art. 93 ustawy o podatku od towarów i usług¹, dalej: ustawa o VAT, odnoszący się do tej kwestii został uchylony 1 grudnia 2008 r.²),
- koszty egzekucyjne.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe

Zaległość podatkowa to podatek niezapłacony w terminie. W praktyce powstał problem w zakresie obciążania osób trzecich odpowiedzialnością z tytułu tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Przepisy przewidujące dodatkowe zobowiązanie podatkowe w związku z nieprawidłowościami dotyczącymi deklaracji (art. 109 ust. 4–8 ustawy o VAT) zostały uchylone 1 grudnia 2008 r. Niemniej jednak nadal obowiązują przepisy przewidujące taką możliwość w przypadku naruszenia obowiązku ewidencjonowania obrotu przy zastosowaniu kas fiskalnych (art. 111 ust. 2 ustawy o VAT). Przetawiona kwestia doczekała się jednoznacznego rozstrzygnięcia, zgodnie z którym dodatkowe zobowiązanie nie ma charakte-



KATARZYNA WALASEK
radca prawny
Kancelaria Walasek



PATRYK ABRAMOWICZ
radca prawny
Kancelaria Walasek

ru podatku, lecz stanowi rodzaj sankcji³. Wobec tego dodanie kwoty dodatkowego zobowiązania podatkowego do kwoty zaległości podatkowej i przyjęcie sumy tych kwot jako zaległości, i obciążenie nią osoby trzeciej stanowi naruszenie art. 116 § 1 w związku z art. 107 § 1 op⁴.

Natomiast choć podatek z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT (z tytułu tzw. pustych faktur) bywa przyrównywany do swoistej sankcji, ma wszystkie cechy podatku. Nie stanowi w związku z tym naruszenia art. 116 § 1 op w zw. z art. 107 § 1 i § 2 op przeniesienie na członka zarządu odpowiedzialności za zaległość podatkową, wynikającą z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT⁵.

W przypadku wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, zobowiązanie wynikające z tej decyzji powinno być uregulowane – na mocy wyraźnego odesłania w art. 109 § 1 op do art. 47 § 1 op – w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji. Jeżeli termin ten nie zostanie zachowany, osobę trzecią obciążają dodatkowo odsetki za zwłokę, które nalicza się od wynikających z decyzji o odpowiedzialności: zaległości podatkowych, podatków niepobranych oraz pobranych, lecz niewpłaconych przez płatników lub inkasentów oraz niezwróconych w terminie zaliczek na naliczony podatek od towarów i usług. Artykuł 109 § 2 op nie pozwala więc na naliczanie odsetek od należności z tytułu odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz kosztów postępowania egzekucyjnego.

Odpowiedzialność za zaległość

W zakresie osób odpowiedzialnych za zobowiązania spółek kapitałowych (w tym oczywiście spółek w organizacji) w art. 116 § 1 op powtórzono, iż odpowiedzialność ta dotyczy zaległości

³ Wyrok WSA w Poznaniu z 9 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Po 790/09, LEX nr 549908 oraz uchwała NSA z 16 listopada 2009 r., sygn. akt I FPS 2/09, LEX nr 528502.

⁴ Wyrok WSA w Lublinie z 3 czerwca 2011 r., sygn. akt I SA/Lu 840/10, LEX nr 991167.

⁵ Wyrok NSA w Warszawie z 6 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 304/13, LEX nr 1522414.

¹ Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.).

² Ustawa z 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 209, poz. 1320).

podatkowych. Na mocy art. 116 § 2 op odpowiedzialność ta obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu, oraz zaległości wymienione w art. 52 op.

Innymi słowy, odpowiedzialność członków zarządu dotyczy wszelkich przysporzeń tytułem zwrotu nadpłaty, pobranego wynagrodzenia płatników lub inkasentów oraz innych zwrotów dokonanych w okresie pełnienia obowiązków⁶. Regulacji art. 116 § 2 op nie należy rozumieć jako wykluczającej zastosowanie art. 107 § 2 op. Ograniczenie zakresu tej odpowiedzialności w stosunku do ustalonego w art. 107 § 1 i § 2 op nie zostało w przepisach regulujących odpowiedzialność tej kategorii osób trzecich wprowadzone.

Zaległość podatkowa

Zgodnie z art. 52 op na równi z zaległością podatkową traktuje się także:

- nadpłatę, jeżeli w zeznaniu lub w deklaracji została wykazana nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, a organ podatkowy dokonał jej zwrotu lub zaliczenia na poczet zaległości podatkowych bądź bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych;
- zwrot podatku, jeżeli podatnik otrzymał go nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej lub został on zaliczony na poczet zaległości podatkowej albo bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych, chyba że podatnik wykaże, że nie nastąpiło to z jego winy;
- wynagrodzenie płatników lub inkasentów pobrane nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej;
- oprocentowanie nienależnej nadpłaty bądź zwrotu podatku zwrócone lub zaliczone na poczet zaległych, bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych.

W orzecznictwie podkreśla się, że za takim rozumieniem przepisów przemawia to, że w ustawie przewidziano wyraźnie sytuacje, w których następuje ograniczenie zakresu przedmiotowego odpowiedzialności określonych kategorii osób trzecich, realizując tym samym dyspozycję zawartą w art. 107 § 2 op⁷ (art. 110 § 2, art. 111 § 5, art. 112 § 4, art. 114a § 2 op).

Przepisy Prawa upadłościowego i naprawczego

Zakres odpowiedzialności modyfikowany jest natomiast przez przepisy szczególne⁸. Należy wskazać na ustawę Prawo upadłościowe i naprawcze⁹. Artykuł 92 ust. 1 tej ustawy stanowi, że z masy upadłości mogą być zaspokojone odsetki

⁶ Por. wyrok WSA w Kielcach z 27 lutego 2014 r., sygn. akt I SA/Ke 712/13, LEX nr 1500011.

⁷ Wyrok WSA w Białymstoku z 2 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/Bk 24/14, LEX nr 1512083.

⁸ Wyrok WSA w Kielcach z 5 czerwca 2014 r., sygn. akt I SA/Ke 38/14, LEX nr 1478884.

⁹ Ustawa z 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r. poz. 233).

od wierzytelności, należne od upadłego, za okres do dnia ogłoszenia upadłości. W związku z tym osoba trzecia nie ponosi odpowiedzialności za odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych za okres od daty ogłoszenia upadłości. Odpowiedzialność członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za zaległości podatkowe spółki nie obejmuje odsetek za zwłokę od zaległości za okres od daty ogłoszenia upadłości w sytuacji, gdy postępowanie upadłościowe zakończy się zlikwidowaniem całej masy upadłościowej¹⁰.

W perspektywie art. 92 ustawy Prawo upadłościowe i naprawcze warto zwrócić uwagę na zakres odpowiedzialności rozumiany przez pryzmat wysokości zaległości, za które odpowiadają członkowie zarządu. Jedną z ogólnych zasad jest zakaz obciążania osób trzecich w stopniu wyższym aniżeli podatników. Obciążanie odsetkami za zwłokę liczonymi od dnia ogłoszenia upadłości, spowodowałoby, że zakres odpowiedzialności członka zarządu byłby szerszy niż zakres odpowiedzialności upadłej spółki, a taki stan powodowałby naruszenie zasad odpowiedzialności osób trzecich¹¹.

Wysokość odsetek za zwłokę w decyzji podatkowej

W sposób analogiczny powinna być rozstrzygana kwestia zakresu odpowiedzialności członków zarządu za odsetki za zwłokę podatnika. W decyzji dotyczącej zaległości podatkowej podatnika brak jest bowiem wskazania czasokresu naliczania oraz wysokości odsetek za zwłokę, które w zw. z regulacjami art. 54 op mogą być ograniczone.

Przykładowo, odsetek za zwłokę nie nalicza się za okres zabezpieczenia, od zabezpieczonej kwoty zobowiązania, jeżeli objęte zabezpieczeniem środki pieniężne, zostały zaliczone

na poczet zaległości podatkowych. Podobnie odsetki nie będą pobierane za okres od dnia następnego po upływie dwóch lat od dnia złożenia deklaracji, od zaległości związanych z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli w tym okresie nie zostały one ujawnione przez organ podatkowy.

Ewentualne ograniczenie okresu naliczania odsetek znajduje odzwierciedlenie dopiero w tytule wykonawczym wystawionym na podmiot pierwotnie zobowiązany. Jakkolwiek art. 54 op nie został wymieniony w treści art. 109 op, nie oznacza to jednak, że przepis ten nie ma zastosowania w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej.

Należałoby w tej perspektywie rozważać możliwość kwestionowania w postępowaniu podatkowym dotyczącym odpowiedzialności członków zarządu wysokości odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej podatnika, za które odpowiedzialność ponosić ma członek zarządu, w szczególności, że ta kwestia nie wynika w żaden sposób z decyzji dotyczącej podatnika.

¹⁰ Wyrok WSA w Warszawie z 11 sierpnia 2010 r., sygn. akt VIII SA/Wa 258/10, LEX nr 737958.

¹¹ Wyrok NSA z 16 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 1297/10, LEX nr 1082212.

Decyzja podatkowa stanowi podstawę zapłaty długu

Orzeczenie odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania podatnika następuje na podstawie osobnej decyzji odnoszącej się do istniejącego już zobowiązania podatnika. A więc poza ewentualną decyzją ustalającą albo określającą zobowiązanie podatnika (w sytuacji gdy organ kwestionuje wysokość wykazanego podatku) wydana musi zostać dodatkowa decyzja przewidująca odpowiedzialność osoby trzeciej.

Wyjątki określone zostały w art. 115 § 4 oraz art. 117 § 4 ustawy Ordynacja podatkowa, dalej: op. Nie dotyczą one jednak sytuacji członków zarządu spółek kapitałowych. Innymi słowy, w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej organ musi wszcząć i poprowadzić stosowne postępowanie zwińczone decyzją o odpowiedzialności osoby trzeciej.

Uprzednia decyzja

Zgodnie z art. 108 § 2 pkt 3 op w razie wystawienia tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji, na zasadach przewidzianych w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej nie wymaga się uprzedniego wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego i decyzji określającej wysokość odsetek za zwłokę (art. 53a op). Oznacza to, że w sytuacji, gdy tytuł wykonawczy wystawiany jest na podstawie deklaracji albo zeznania (art. 21 § 1 pkt 1 w zw. z art. 21 § 2 op), a więc podatnik wykazał podatek do zapłaty, lecz nie wpłacił go w terminie ani po otrzymaniu upomnienia¹, możliwe jest wydanie decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej bez wydawania decyzji w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego.

Należy przy tym pamiętać, że egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowie-



**PATRYK
ABRAMOWICZ**
radca prawny
Kancelaria Walasek

dzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna (108 § 4 op). Obowiązkiem wierzyciela podatkowego jest niezwłoczne wystawienie tytułu wykonawczego, w przypadku gdy łączna wysokość należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej przekroczy dziesięciokrotność kosztów upomnienia albo gdy okres do upływu terminu przedawnienia należności pieniężnej jest krótszy niż 6 miesięcy².

Szczególna możliwość wydania tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji lub zeznania została przewidziana w art. 3a § 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Zgodnie z tym przepisem w zakresie zobowiązań powstałych w przypadkach określonych w art. 8 op (określenie obowiązków płatnika) i art. 21 § 1 pkt 1 op (zobowiązania podatkowe powstające z mocy prawa) egzekucję administracyjną stosuje się, jeżeli zobowiązania te wynikają z deklaracji lub zeznania złożonego przez podatnika lub płatnika.

Należy zwrócić uwagę, że op posługuje się sformułowaniem „deklaracja”, zaś ustawa egzekucyjna w art. 3a § 1 pkt 1 posługuje się pojęciem „deklaracji” lub „zeznania”. Zgodnie z definicją zawartą w art. 3 pkt 5 op ilekroć mowa jest o deklaracjach, rozumie się przez to również zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci.

Korekta deklaracji

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na szczególną kwestię dotyczącą możliwości prowadzenia egzekucji (wystawienia tytułu wykonawczego) na podstawie złożonych przez podatnika deklaracji albo zeznania, które następnie zostały skorygowane.

¹ Egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia, gdy dotyczy należności pieniężnych, których obowiązek uiszczenia powstaje z mocy prawa (art. 21 § 1 pkt 1 op), a wysokość tych należności została określona w ostatecznym orzeczeniu – § 2 pkt 2 rozporządzenia ministra finansów z 30 października 2014 r. w sprawie określenia należności pieniężnych, których egzekucja może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia (Dz.U. z 2014 r. poz. 1494).

² *vide* § 6 rozporządzenia ministra finansów z 20 maja 2014 r. w sprawie trybu postępowania wierzycieli należności pieniężnych przy podejmowaniu czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych (Dz.U. z 2014 r. poz. 656).

Możliwość wydania tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji lub zeznania

Tytuł wykonawczy bez decyzji może być wydany, gdy spółka występuje w charakterze płatnika:

- zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych:
 - które uzyskują przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy etc. w danej spółce, spółka występuje wówczas jako zakład pracy,
 - w zakresie wypłacanych świadczeń z tytułu działalności, o której mowa w art. 13 pkt 2 i 4–9 (przychody z działalności wykonywanej osobiście) oraz art. 18 (przychody z praw autorskich i pokrewnych) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- podatku dochodowego od osób prawnych w następujących przypadkach:
 - jako spółka przejmująca, nowo zawiązana lub powstała w wyniku przekształcenia – od dochodu z udziału w zyskach osób prawnych, uzyskanego w przypadku podziału spółek, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa, oraz – od wartości niepodzielonych zysków w spółkach kapitałowych w przypadku przekształcenia tych spółek w spółki osobowe,
 - jako podmiot dokonujący wypłat należności z tytułu dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd w Polsce, a także z tytułów wskazanych w art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (tzw. podatek u źródła, ang. *withholding tax*) na rzecz osób prawnych niemających siedziby lub zarządu w Polsce.

Zgodnie z poglądem wyrażonym przez NSA³ w świetle art. 59 § 1 pkt 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w związku z art. 21 § 1, 2 i 3 op skorygowanie przez podatnika deklaracji podatkowej, na podstawie której wystawiono tytuł wykonawczy inicjujący egzekucję administracyjną, nie stanowi przesłanki do umorzenia postępowania egzekucyjnego. Obowiązek podatkowy istniał bowiem w momencie wszczęcia postępowania egzekucyjnego. Dopiero uwzględnienie korekty deklaracji, czyli niezakwestionowanie jej przez organ podatkowy w trybie art. 21 § 3 op, powoduje, że organ egzekucyjny może, uwzględniając prawidłową (skorygowaną) wysokość zobowiązania podatkowego, umorzyć postępowanie egzekucyjne z tego powodu, że zobowiązane w takiej, a nie innej wysokości wygasło.

Podatnikowi względem kwoty poddanej egzekucji administracyjnej na podstawie tytułu wykonawczego, bazującego na pierwotnej deklaracji podatkowej lub wcześniejszej korekcie deklaracji podatkowej, przysługiwac będą wówczas uprawnienia wynikające z instytucji nadpłaty. Takie stanowisko ma istotne znaczenie z punktu widzenia oceny skuteczności wszczęcia postępowania egzekucyjnego

na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego na bazie deklaracji podatnika jako warunku pociągania do odpowiedzialności osoby trzeciej (art. 108 § 4 op).

Charakter następczy decyzji

Decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej ma charakter następczy, jest bowiem zawsze drugą decyzją w sprawie danego zobowiązania podatkowego (poza przypadkami egzekucji na podstawie deklaracji lub zeznania). Obie te decyzje (ewentualnie deklaracja i decyzja) muszą dotyczyć tego samego zobowiązania, przy czym tytuł wykonawczy przeciw osobie trzeciej wystawiany jest na podstawie decyzji o jej odpowiedzialności, a nie na podstawie decyzji czy deklaracji lub zeznania podatnika.

Istotne przy tym jest to, że w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej nie może ona kwestionować wcześniejszych ustaleń, dokonanych przez organ w toku postępowania podatkowego wobec podatnika (płatnika, inkasenta), dotyczących np. podstawy opodatkowania, wysokości podatku, zastosowania ulgi itp.⁴ Osoba trzecia nie ma żadnego wpływu na zobowiązanie w zakresie należności podatnika. W szczególności nie może kwestionować prawdziwości materiału dowodowego, na podstawie którego wydana została decyzja wobec podatnika. Przedmiotem postępowania w sprawie odpowiedzialności osób trzecich są wyłącznie kwestie związane z ustaleniem i istnieniem podmiotu, na który przenosi się odpowiedzialność, zakresem należności objętych odpowiedzialnością, a także określeniem terminu płatności tych należności⁵, słowem istnienia przesłanek pozytywnych oraz nieistnienia przesłanek negatywnych wydania decyzji.

Ewentualna próba wzruszenia decyzji dotyczącej zobowiązania podatkowego mogłaby nastąpić jedynie w trybie środków nadzwyczajnych: wznowienie postępowania (art. 240–246 op) lub stwierdzenia nieważności decyzji (art. 247–252 op).

Przesłanki wydania decyzji

Odpowiedzialność członków zarządu może zająć wyłącznie na warunkach określonych w art. 116 op. Warunkiem przeniesienia odpowiedzialności za zaległości spółki jest wystąpienie przesłanek pozytywnych i brak (nieistnienie) przesłanek negatywnych, zwanych również egzoneracyjnymi. Do pozytywnych przesłanek odpowiedzialności członka zarządu spółki za zobowiązania spółki należą:

- bezskuteczność egzekucji z majątku spółki (art. 116 § 1 *in principio*) oraz
- powstanie zaległości w czasie pełnienia obowiązków przez członka zarządu (art. 116 § 2).

Przesłanki negatywne nie zachodzą wówczas, kiedy członek zarządu:

- nie wykazał, że:

⁴ Wyrok NSA z 21 czerwca 2000 r., sygn. akt I SA/Kr 666/98, LEX nr 45390.

⁵ Wyrok WSA w Lublinie z 16 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Lu 291/11, LEX nr 1150287.

³ Wyrok NSA z 18 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 952/11, LEX nr 1271765.

- we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości, tj. postępowanie układowe (art. 116 § 1 pkt 1 lit. a) albo
- niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy (art. 116 § 1 pkt 1 lit. b);
- nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części (art. 116 § 1 pkt 2).

Zakaz wszczynania postępowania

Postępowanie w sprawie wydania decyzji odpowiedzialności osoby trzeciej nie może być wszczęte przed dniem zaistnienia określonych w art. 108 § 2 op zdarzeń:

- upływu 14 dni od dnia doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 op),
- doręczenia podatnikowi decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 op),
- doręczenia płatnikowi lub inkasentowi decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej (art. 30 § 4 op),
- doręczenia podatnikowi podatku od towarów i usług decyzji w sprawie zwrotu zaliczki podatku naliczonego,
- doręczenia podatnikowi decyzji w sprawie odsetek od zaliczek.

Wyraźnie więc widać, że choć odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe jest wzorowana na przepisie art. 299 § 1 Kodeksu spółek handlowych, to została ona znacząco zaostrożona, co odnosi się zwłaszcza do przesłanek umożliwiających uwolnienie się od odpowiedzialności⁶.

Zmiana ciężaru dowodu

W orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane są odmienne interpretacje dotyczące częściowej zmiany zasad ciężaru dowodowego dokonanej w art. 116 op. I tak zgodnie z jednym ze stanowisk, opierającym się na literalnym (gramatycznym) brzmieniu przepisu art. 116 wobec użycia zwrotu „chyba że członek zarządu wykaże”, wskazuje się, że niedopuszczalne jest nakładanie na organ podatkowy obowiązku działania z urzędu celem wykazania okoliczności zwalniających członka zarządu⁷. A więc to nie organ podatkowy ma „wykazać” istnienie przesłanki negatywnej.

W jednym z orzeczeń NSA wskazał, że byłaby to wykładnia pozostająca w wyraźnej sprzeczności z gramatycznym brzmieniem przepisu i prowadząca do odwrócenia jego znaczenia⁸. Innymi słowy, to na członkach zarządu ciąży ciężar dowodu w zakresie przesłanek negatywnych, na

⁶ R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Orzecznictwo podatkowe. Komentarz 2007, Wrocław, s. 517.

⁷ Wyrok NSA z 7 lipca 2009 r., sygn. akt II FSK 371/08, LEX nr 525696.

⁸ Uchwała 7 sędziów NSA z 10 sierpnia 2009 r., sygn. akt II FPS 3/09, LEX nr 509153.

Osoba trzecia nie ma żadnego wpływu na zobowiązanie w zakresie należności podatnika

organach zaś w zakresie przesłanek pozytywnych⁹. Nie zmienia tego fakt, że z perspektywy orzeczenia o odpowiedzialności przesłanki negatywne mają charakter zasadniczy, a nie uzupełniający¹⁰. Finalnie, w ramach omawianego stanowiska, uznaje się więc, że ciężar przedłożenia dowodów potwierdzających istnienie przesłanek negatywnych spoczywa na członku zarządu, zaś na organie ciąży obowiązek ich oceny¹¹. Taki rozkład ciężaru dowodu traktowany jest jako nienaruszający zasady prawdy obiektywnej (art. 122 op), a to ze względu na interpretowanie art. 116 § 1 op, który miałby mieć charakter przepisu szczególnego określającego wyjątek od tej zasady¹².

Ponadto podkreśla się specyfikę postępowania w przedmiocie odpowiedzialności osób trzecich, a mianowicie okoliczność, że zazwyczaj przeważająca liczba dowodów jest lub powinna być w posiadaniu członka zarządu i to on ma interes w tym, aby wszystkie te dowody przedstawić organowi celem wykazania swoich racji¹³.

Zgodnie ze stanowiskiem pośrednim organ podatkowy tylko wówczas musi zająć się kwestią występowania przesłanek zwolnienia od odpowiedzialności, gdy sam zainteresowany wykazuje inicjatywę w tym zakresie¹⁴.

Postępowanie dowodowe

Wyrażony jest również pogląd, że regulacja art. 116 op nie może być odczytywana jako zwalniająca organy z przeprowadzenia wszechstronnego postępowania dowodowego także w zakresie przesłanek negatywnych odpowiedzialności. A więc w każdym wypadku wydania decyzji na podstawie art. 116 § 1 op organ podatkowy jest zobowiązany wskazać przesłanki odpowiedzialności członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za jej zaległości podatkowe oraz zbadać, czy nie zachodziły przesłanki wyłączające tę odpowiedzialność¹⁵. Stanowisko takie znajduje

⁹ Wyrok SN z 6 lutego 2009 r., sygn. akt I UK 232/08, LEX nr 725018.

¹⁰ Wyrok NSA z 15 kwietnia 2014 r., sygn. akt I GSK 1033/12, LEX nr 1480761.

¹¹ Wyrok NSA z 15 kwietnia 2014 r., sygn. akt I GSK 793/12, LEX nr 1480818.

¹² Wyrok NSA z 15 grudnia 2009 r., sygn. akt I FSK 1511/08, LEX nr 593619.

¹³ Wyrok NSA z 20 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 1211/12, LEX nr 1487948.

¹⁴ Wyrok NSA z 20 listopada 2007 r., sygn. akt II FSK 1213/06, LEX nr 452191.

¹⁵ Uchwała 7 sędziów NSA z 10 sierpnia 2009 r., sygn. akt II FPS 3/09, LEX nr 509153.

poparcie również wśród przedstawicieli doktryny¹⁶. Jest to konsekwencją rozciągania się zasady prawdy obiektywnej na każdy rodzaj postępowania podatkowego.

Odowiedzialność członka zarządu za zaległości

Obciążenie członka zarządu odpowiedzialnością za zaległości podatkowe spółki jest możliwe, gdy łącznie wystąpi:

- powstanie zaległości podatkowych w czasie pełnienia funkcji członka zarządu;
- powstanie bezskuteczność egzekucji w stosunku do spółki w całości lub części;
- niewykazanie przez członka zarządu, że złożono we właściwym czasie wnioski o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie układowe albo niewykazanie braku winy członka zarządu w niepodjęciu działań w tym kierunku;
- niewskazanie przez członka zarządu mienia spółki umożliwiającego zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

Należy zwrócić uwagę, że w szczególnych przypadkach istotne dowody znajdują się wyłącznie w dyspozycji zainteresowanych członków zarządu. Chodzi w szczególności o sytuację, kiedy członek zarządu został skutecznie odwołany, a fakt ten nie był ujawniony w rejestrze (np. ze względu na brak podmiotów legitymowanych do złożenia stosownego wniosku wobec niepowołania nowego zarządu albo też nowy zarząd nie dopełnia obowiązku w tym zakresie). Wówczas uzasadnione jest twierdzenie, iż wobec brzmienia art. 116 § 1 op, to członek zarządu powinien wykazać swe skuteczne odwołanie¹⁷, przedstawiając stosowną uchwałę legitymowanego organu lub oświadczenie złożone: w przypadku spółki z o.o. walnemu zgromadzeniu, zaś w przypadku spółki akcyjnej radzie nadzorczej¹⁸. Podobnie sytuacja się ma w razie wygaśnięcia mandatu¹⁹.

Wadliwość wydanej decyzji

W każdym przypadku wydania przez organ podatkowy decyzji o odpowiedzialności członków zarządu rozważaniu podlegają zarówno przesłanki pozytywne odpowiedzialności tej kategorii osób trzecich, jak i przesłanki, wobec istnienia których następuje wyłączenie tej odpowiedzialności, tzw. przesłanki egzoneracyjne.

Nierozważenie przez organ podatkowy którejkolwiek z tych przesłanek skutkuje wadliwością decyzji opartej na podstawie wymienionych przepisów. Wadliwość ta istnieje niezależnie od rozkładu ciężaru dowodu wystąpienia w konkretnej sprawie jednej z kategorii wskazanych

Ciężar przedłożenia dowodów potwierdzających istnienie przesłanek negatywnych spoczywa na członku zarządu

przesłanek²⁰. Stanowisko to zostało wyrażone na gruncie poglądu zawartego w uchwale NSA²¹, zgodnie z którym w ramach postępowania w przedmiocie odpowiedzialności osób trzecich istnieje konieczność respektowania zasad ogólnych op. W konsekwencji organ podatkowy prowadzący postępowanie w zakresie odpowiedzialności członków zarządu obowiązany jest podjąć wszelkie działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym (art. 122 op), a także wyczerpująco rozpatrzyć cały materiał dowodowy (art. 187 § 1 op).

Finalnie podkreślić należy, że stosując szczególną instytucję odpowiedzialności osób trzecich, organy podatkowe powinny dążyć do ustalenia prawdy obiektywnej, a nie przez przerzucenie ciężaru dowodowego na stronę orzekać jej odpowiedzialność za cudzy dług. Takie określenie ciężaru dowodowego może prowadzić do orzeczenia tej odpowiedzialności, mimo że zgodnie z istniejącą prawdą obiektywną takie przesłanki nie występują²².



¹⁶ L. Guzek, Podatkowa odpowiedzialność członków zarządu spółki z o.o., „Monitor Podatkowy” 2002 nr 4, str. 22.

¹⁷ Wyrok NSA z 10 czerwca 2014 r., sygn. akt II FSK 1687/12, LEX nr 1485413.

¹⁸ Por. wyrok NSA z 27 czerwca 2014 r., sygn. akt II FSK 1860/12, LEX nr 1518948.

¹⁹ Por. wyrok WSA w Poznaniu z 27 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Po 832/13, LEX nr 1452369.

²⁰ Wyrok NSA z 9 lipca 2014 r., sygn. akt II FSK 1413/12, LEX nr 1518859.

²¹ Uchwała 7 sędziów NSA z 8 grudnia 2008 r., sygn. akt II FPS 6/08, LEX nr 465091.

²² Wyrok WSA w Warszawie z 18 marca 2014 r., sygn. akt V SA/Wa 527/13, LEX 1466078.

Pełnienie obowiązków nie podlega jednej ocenie

W odniesieniu do katalogu osób, na które można przenieść odpowiedzialność za zaległości podatkowe, pojawił się problem, co należy rozumieć pod sformułowaniem z art. 116 § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa (dalej: op), zgodnie z którym odpowiedzialność członków zarządu dotyczy zaległości powstałych w czasie „pełnienia obowiązków członka zarządu”? Innymi słowy, jakie znaczenie mają tutaj kwestie formalne – takie jak wpis w KRS, a jakie kwestie faktyczne (sprawowanie i wykonywanie obowiązków członka zarządu), ewentualnie co powinno mieć znaczenie rozstrzygające?



PATRYK ABRAMOWICZ
radca prawny
Kancelaria Walasek

Faktyczne zarządzanie spółką

W wyroku NSA z 18 listopada 2005 r.¹ stwierdzono, że odpowiedzialność osoby trzeciej, o której mowa w art. 116 § 2 op, nie może być skierowana wobec takiej osoby, która ani faktycznie nie pełniła obowiązków członka zarządu spółki, ani też nie miała możliwości pełnienia takich obowiązków w okresie, w którym powstały zaległości spółki. W wyroku tym NSA zanegował stanowisko utożsamiające pojęcie „pełnienie obowiązków” z treścią samego wpisu do rejestru handlowego.

W stanie faktycznym sprawy chodziło o sytuację osoby, która co prawda figurowała w rejestrze jako członek zarządu, lecz została faktycznie odsunięta od prowadzenia spraw spółki. Zdaniem NSA w art. 116 § 2 jest mowa „o pełnieniu obowiązków”, przez co należy rozumieć pewien stan aktywności oraz możliwości działania. W omawianym wyroku NSA odniósł więc pojęcie „pełnienia obowiązków” do sfery faktów w perspektywie rzeczywistego wpływania na sprawy spółki jako członek zarządu.

¹ Wyrok NSA z 18 listopada 2005 r., sygn. akt I FSK 257/05, LEX nr 187895.

Podobnie NSA wypowiedział się w wyroku z 28 kwietnia 2010 r.². W sprawie tej uznał, że nie należy utożsamiać zwrotu „pełnienie obowiązków” z treścią wpisu do rejestru i odrzucać przy dokonywaniu wykładni art. 116 § 2 op okoliczności faktycznych dotyczących możliwości rzeczywistego oddziaływania na sprawy spółki.

Z kolei w wyroku z 16 września 2011 r.³ NSA ponownie odniósł się do sfery wykonywania mandatu członka zarządu i wskazał, że pojęcia „pełnienia obowiązków” nie można utożsamiać np. z wpisem do rejestru handlowego, lecz należy mieć na względzie możliwość uwzględnienia przy dokonywaniu jego wykładni okoliczności faktycznych, dotyczących możliwości rzeczywistego oddziaływania na sprawy danej spółki przez osobę tylko formalnie figurującą w rejestrze jako członek zarządu. Zdaniem NSA negatywne konsekwencje związane z przeniesieniem odpowiedzialności z podatnika na osobę trzecią nie mogą dotyczyć osób, które nie miały żadnego wpływu na bieg spraw spółki w czasie powstania zaległości, chociażby figurowały w rejestrze jako członkowie zarządu. Zaprezentowane stanowisko znajduje aprobatę także w najnowszym orzecznictwie⁴.

Domniemanie prawdziwości wpisu

Wykładni art. 116 § 2 op dotyczącej faktycznego sprawowania funkcji nie sprzeciwia się w szczególności art. 17 ust. 1 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym⁵. Jak podkreślił WSA w Poznaniu⁶, przepis ten nie może stanowić generalnej zasady zmierzającej do bezwzględnego uznawania, że osoby formalnie figurujące w tym

² Wyrok NSA z 28 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 2172/08, LEX nr 596296.

³ Wyrok NSA z 16 września 2011 r., sygn. akt II FSK 561/10, LEX nr 1068084.

⁴ Wyrok NSA z 27 czerwca 2014 r., sygn. akt II FSK 1860/12, LEX nr 1518948.

⁵ Ustawa z 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 1203 ze zm.).

⁶ Wyrok WSA w Poznaniu z 27 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Po 832/13, LEX 1452369.

rejestrze jako członkowie zarządu spółki, wobec których zaniechano przeprowadzenia przewidzianych prawem procedur wykreślenia z rejestru, zgodnie z prawem reprezentują spółkę w ramach jej zarządu.

WSA w Poznaniu powołując się na wyrok Sądu Najwyższego⁷, wskazał, że organu podatkowego, orzekającego o odpowiedzialności członka zarządu, nie można uznać za osobę trzecią w rozumieniu art. 17 ust. 2 tej ustawy. Domniemanie z art. 17 ust. 1 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym chroni osoby trzecie, nawiązujące ze spółką stosunki cywilnoprawne, nie może natomiast mieć zastosowania do sytuacji, gdy powołuje się nań organ administracji publicznej w ramach wykonywanych funkcji władczych w stosunku do osoby, która nie miała już obowiązku zgłaszania zmian do rejestru przedsiębiorców (byłego członka zarządu). Podobnie wypowiedział się NSA, wskazując, że członek zarządu, któremu ze względów formalnych nie przedłużono mandatu do sprawowania funkcji, a który mimo tego faktycznie ją sprawował w czasie, gdy powstały zaległości podatkowe, nie może ponosić odpowiedzialności na podstawie art. 116 § 1 i 2 op. Za orzeczeniem takiej odpowiedzialności nie może przemawiać domniemanie prawdziwości wpisu wynikające z art. 17 ust. 1 ustawy o KRS⁸.

Zaległości składkowe

Podobne stanowisko odnaleźć można w orzeczeniach Sądu Najwyższego dotyczących zaległości składkowych, do których art. 116 § 2 op znajduje odpowiednie zastosowanie na mocy art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych⁹. W wyroku z 2 czerwca 2010 r.¹⁰ SN wskazał, że pojęcie „czasu pełnienia obowiązków członka zarządu” nie powinno być utożsamiane z członkostwem w zarządzie, rozumianym jako pozostawanie w nim od czasu powołania do czasu odwołania, bez powiązania z rzeczywistą możliwością oddziaływania na sprawy spółki. Podkreślił, że żadne racje określające funkcję i charakter odpowiedzialności majątkowej zarządców niewypłacalnej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością nie przemawiają za ponoszeniem tej odpowiedzialności przez członków zarządu niemających kompetencji do realizowania wszystkich czynności związanych z pełnioną funkcją.

W tym zakresie sąd zwrócił uwagę na wyjątkowy charakter odpowiedzialności osób trzecich. Nie jest istotne członkostwo w zarządzie (wyłącznie formalne), lecz członkostwo w sensie formalnym powiązane z mandatem wykonywanym w wymiarze praktycznym. Mandat należy utożsamiać z upoważnieniem do pełnienia obowiązków i wykonywania praw członka zarządu, a więc z kompetencją do realizowania obowiązków członka zarządu, z umocowaniem i uprawnieniem do pełnienia funkcji w zarządzie, „urzędowaniem” i pełnieniem wszelkich funkcji piastuna organu osoby prawnej¹¹.

Na bazie zaprezentowanych orzeczeń można wysnuć wniosek, że sam wpis do rejestru nie ma znaczenia decydującego. Dodatkowym elementem koniecznym do rozpoznania „pełnienia obowiązków” w rozumieniu art. 116 § 2 op jest wykonywanie praw i obowiązków członka zarządu, a więc zasadniczo prowadzenie spraw spółki i reprezentowanie jej. Musi więc zachodzić koniunkcja pomiędzy wpisem do rejestru a faktycznym wykonywaniem obowiązków. Sam wpis nie jest wystarczający. Pod uwagę brane jest kryterium mieszane, rozumiane jako współistnienie wpisu w rejestrze z rzeczywistym sprawowaniem mandatu.

Formalne wykonywanie funkcji

W orzecznictwie prezentowane jest również stanowisko odmienne. Zgodnie z nim przepis art. 116 § 2 op odwołuje się do przesłanki „pełnienia obowiązków członka zarządu” rozumianej formalnie¹², tj. posiadania formalnych uprawnień członka zarządu za konkretny okres, niezależnie od tego, czy obciążony odpowiedzialnością członek zarządu faktycznie zajmował się interesami podmiotu i czy w ogóle posiadał taką możliwość.

Interpretację taką przyjął NSA w wyroku z 13 grudnia 2013 r.¹³. W uzasadnieniu NSA skupił się na zaprezentowaniu poglądów judykatury tożsamych z przyjętymi w rozstrzygnięciu, nie odnosząc się do stanowisk odmiennych. Sąd wskazał w szczególności na wyrok NSA z 9 sierpnia 2013 r.¹⁴, w którym przyjęto, że przesłanka „pełnienia obowiązków członka zarządu” powinna być rozumiana formalnie. Pociągnięcie do odpowiedzialności należy więc uzależniać wyłącznie od 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. Stanowisko takie oparto o wyrok NSA z 8 lipca 2010 r.¹⁵, w którym podkreślono, że gdyby celem ustawodawcy 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 na przykład „w czasie faktycznego wykonywania” czy „w czasie wykonywania” przez nich obowiązków członka zarządu. Przemawiać za tym ma również wykładnia wewnętrzna systemowa. Podkreślono, że w przypadku gdy ustawodawca za celowe uznaje wprowadzenie przesłanek o charakterze faktycznym (dokonanym), warunkującym odpowiedzialność innego podmiotu, wówczas jednoznacznie to określa w danym przepisie (np. regulacja art. 111 op). Innymi słowy, okoliczności związa-

⁷ Wyrok SN z 12 lutego 2010 r., sygn. akt I CSK 272/09, LEX nr 583724.

⁸ Wyrok NSA z 26 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 979/12, LEX nr 1307595.

⁹ Ustawa z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r. poz. 121).

¹⁰ Wyrok SN z 2 czerwca 2010 r., sygn. akt I UK 47/10, LEX nr 653661.

¹¹ Wyrok SN z 6 stycznia 2009 r., sygn. akt I UK 123/08, LEX nr 584973.

¹² Wyrok WSA w Poznaniu z 31 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Po 138/14, LEX nr 1473780.

¹³ Wyrok NSA z 13 grudnia 2013 r., sygn. akt I FSK 1815/12, LEX nr 1528687.

¹⁴ Wyrok NSA z 9 sierpnia 2013 r., sygn. akt I FSK 1236/12, LEX nr 1352997.

¹⁵ Wyrok NSA z 8 lipca 2010 r., sygn. akt II FSK 336/09, LEX nr 596396.

ne z faktycznym wykonywaniem lub niewykonywaniem obowiązków członka zarządu nie mają znaczenia dla oceny sformułowania „pełnienie” obowiązków członka zarządu¹⁶.

Niekonsekwencja interpretacji

Z jednej strony w orzecznictwie podnosi się, iż prawidłowo podjęta uchwała o odwołaniu członka zarządu i powołanie w jego miejsce innej osoby staje się skuteczne niezależnie od tego, czy zmiana taka zostanie ujawniona w rejestrze spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Oznacza to, że wpis (lub jego brak) do rejestru handlowego danych członków zarządu nie tworzy nowego stanu prawnego. Potwierdza on tylko fakt, że dane osoby są zarządcami.

Z drugiej strony NSA wskazuje, że mandat do pełnienia funkcji w zarządzie nie wygasa z dniem odbycia zgromadzenia wspólników zatwierdzającego sprawozdanie finansowe za pierwszy pełny rok obrotowy, nawet jeśli zaniedbało ono powołania w tym momencie nowego zarządu, jeżeli członek zarządu wciąż faktycznie sprawuje dotychczas pełnioną funkcję, podpisując zarówno dokumenty finansowe, jak i inne dokumenty, oraz nie składa rezygnacji¹⁷. Rozwinięciem tej myśli jest stwierdzenie, że faktyczne wykonywanie obowiązków członka zarządu w spółce, nawet po formalnej rezygnacji z funkcji członka zarządu, powoduje odpowiedzialność podatkową za zaległości spółki. NSA¹⁸ wskazuje, że odwołanie członka zarządu spółki, nieujawnione w rejestrze, nie zwalnia go automatycznie od odpowiedzialności wynikającej z art. 116 § 1 op. W sytuacji gdy członek zarządu, mimo ważnego zapisu w rejestrze sądowym, kwestionuje fakt bycia członkiem zarządu w dacie powstania zobowiązania, winien wykazać w toku postępowania przed organami podatkowymi lub przed sądem, że został skutecznie odwołany z tej funkcji. Sam więc fakt figurowania w rejestrze nie przesądza o pełnieniu obowiązków członka zarządu w czasie, kiedy wpis był ujawniony.

Przyjęcie kryterium mieszanego

Konstatując, w orzecznictwie funkcjonują dwa podejścia w zakresie dekodowania normy prawnej zawartej w art. 116 § 2 op. Obydwa te podejścia nie są pozbawione podstaw. Należałoby się jednak opowiedzieć się za prawidłowością przyjęcia kryterium mieszanego (faktyczno-formalnego) pełnienia obowiązków. Prawdą jest, że przepis art. 116 § 2 op nie posługuje się zwrotami „w czasie faktycznego wykonywania”, czy „w czasie wykonywania”, co wskazywałoby wyłącznie na kryterium wykonywania mandatu. Omawiana regulacja nie posługuje się jednak zwrotami

¹⁶ Wyrok NSA w Warszawie z 14 marca 2014 r., sygn. akt I FSK 542/13, LEX nr 1504613.

¹⁷ Wyrok NSA z 22 marca 2013 r., sygn. akt I FSK 862/12, LEX nr 1331452.

¹⁸ Wyrok NSA z 10 czerwca 2014 r., sygn. akt II FSK 1687/12, LEX nr 1485413.

Wpis (lub jego brak) do rejestru handlowego danych członków zarządu nie tworzy nowego stanu prawnego

w typie „w czasie powołania w skład zarządu” czy w „czasie ujawnienia w rejestrze”. Artykuł 116 § 2 op nawiązuje zarówno do kwestii formalnych (prawidłowe powołanie oraz mające przecież charakter deklaratoryjny ujawnienie w rejestrze), które nie powinny być jednak odrywane od kwestii faktycznych, a więc rzeczywistego wykonywania mandatu. O pełnieniu obowiązków członka zarządu można mówić bez wątplenia w przypadku osoby ujawnionej w rejestrze pod warunkiem wykonywania przez nią mandatu. Z drugiej strony wypowiedzi sądów administracyjnych dają podstawę do przyjęcia, że nieujawnienie w rejestrze osoby prawidłowo powołanej i wykonującej mandat nie przekreśla możliwości uznania jej za pełniącą obowiązki w świetle omawianej regulacji. Wpis (aktualność wpisu) nie ma więc znaczenia decydującego. Istotne jest również to, że ustąpienie ze stanowiska członka zarządu nie zwalnia go z odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki. Chodzi o zobowiązania, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez niego obowiązków¹⁹.

Należy podkreślić, że ta część orzeczeń, które dopuszczają odpowiedzialność osób sprawujących funkcje zarządcze – pozbawionych jednak formalnego mandatu członka zarządu (np. w związku z jego wygaśnięciem), nie ma oparcia w literalnym brzmieniu art. 116 op i stanowi przejaw pozaustawowego rozszerzania kręgu osób, którym odpowiedzialność ta ma może być przypisana.

Odpowiedzialność likwidatora

W zakresie podmiotów odpowiedzialnych za zaległości spółek kapitałowych pojawił się problem, czy odpowiedzialność taką można przypisać likwidatorowi. Kwestia ta szczególnie mocno zarysowała się na gruncie odpowiedzialności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne należnych za okres pełnienia funkcji likwidatora, do których na mocy art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych odpowiednio stosuje się art. 116 Ordynacji podatkowej. Swoistym punktem wyjścia dla tego sporu był wyrok Sądu

¹⁹ Wyrok WSA w Warszawie z 8 lipca 2014 r., sygn. akt III SA/Wa 309/14, LEX nr 1482463.

Najwyższego z 8 lipca 2008 r.²⁰. SN opowiedział się za możliwością pociągnięcia likwidatora do odpowiedzialności za zaległości składkowe. Doszło więc do zakwestionowania zasady zamkniętego katalogu osób trzecich. Przy czym specyfika stanu faktycznego polegała na tym, że w rozpatrywanej sprawie funkcję likwidatora pełnił były, a zarazem jedyny członek zarządu. Jak się wydaje, to właśnie ta (pozaustawowa) okoliczność miała kluczowe znaczenie przesądzające o odejściu SN od literalnej wykładni art. 116 op, który odpowiedzialności likwidatorów nie przewiduje. W przedmiotowej sprawie SN wyszedł od regulacji Kodeksu spółek handlowych (dalej: ksh). Sąd wskazał, że prezentowane w orzecznictwie²¹ stanowisko o braku możliwości pociągnięcia likwidatora do odpowiedzialności na gruncie art. 299 w związku z art. 280 ksh jest nieprawidłowe. Jednocześnie doszło do odrzucenia stanowiska NSA²², zgodnie z którym katalog osób trzecich, na które można rozszerzyć odpowiedzialność za zaległości podatkowe, ma charakter zamknięty. W argumentacji SN odwołał się do norm celowościowych, założeń aksjologicznych oraz wykładni systemowej, a nawet racji historycznych i przeciwstawił je wykładni językowej art. 116 op. W szczególności wskazał stanowisko judykatury²³ o dopuszczalności rozszerzenia odpowiedzialności przewidzianej w art. 299 ksh także na likwidatorów, a to w związku z brzmieniem art. 280 ksh. Dodać należy, że ostatecznie o dopuszczalności pociągnięcia likwidatorów do odpowiedzialności na zasadzie art. 299 ksh (a więc wyłącznie w zakresie stosunków prywatnoprawnych) Sąd Najwyższy przesądził w uchwale w składzie 7 sędziów z 28 stycznia 2010 r.²⁴.

Kolejna uchwała sądu

W uchwale składu 3 sędziów podjętej 11 lutego 2014 r.²⁵ Sąd Najwyższy odszedł od trudnych do zaakceptowania poglądów wyrażonych wyżej. SN wskazał, że likwidator spółdzielni nie ponosi odpowiedzialności za zaległości składkowe na podstawie art. 116a op, który to przepis przewiduje odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania innych niż spółki kapitałowe osób prawnych, z jednoczesnym odesłaniem do odpowiedniego stosowania art. 116 op.

W przytoczonej uchwale SN nawiązał do linii orzeczniczej akceptującej odpowiedzialność likwidatorów na gruncie ksh. Równocześnie wskazał, że pomiędzy odpowiedzialnością likwidatorów spółek na podstawie przepisów Kodeksu spółek handlowych a odpowiedzialnością na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej występują zasadnicze różnice, które nie pozwalają przenosić wprost poglądów wyrażonych w odniesieniu do zobowiązań prywatnoprawnych spółki na jej zobowiązania publicznopraw-

²⁰ Wyrok Sądu Najwyższego z 8 lipca 2008 r., sygn. akt II UK 341/07, LEX nr 531867.

²¹ Wyroki SN z: 6 lipca 2007 r., sygn. akt III CSK 2/07, LEX nr 435477 oraz 9 czerwca 2006 r., sygn. akt IV CK 415/05, LEX nr 303333.

²² Wyrok NSA z 5 marca 2003 r., sygn. akt III SA 2490/01, LEX nr 79081.

²³ Uchwała SN z 28 lutego 2008 r., sygn. akt III CZP 143/07, LEX nr 346311.

²⁴ Uchwała 7 sędziów SN z 28 stycznia 2010 r., sygn. akt III CZP 91/09, LEX nr 551031.

²⁵ Uchwała SN z 11 lutego 2014 r., sygn. akt I UZP 3/13, LEX nr 1433765.

ne. Uregulowania zasad odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe (składkowe) nie są bowiem prostym odwzorowaniem w prawie podatkowym zasad zawartych w przepisach prawa handlowego.

Identyczne stanowisko zajął WSA w Warszawie²⁶, wskazując, że nie podziela argumentacji, iż w rozpatrywanej sprawie dotyczącej odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki z o.o. ma zastosowanie stanowisko prezentowane w uchwałach Sądu Najwyższego z 28 lutego 2008 r., sygn. akt III CZP 143/07 oraz 28 stycznia 2010 r., sygn. akt III CZP 91/09, zgodnie z którymi odpowiedzialność przewidzianą w art. 299 ksh ponosi także likwidator spółki z o.o.

Rozszerzająca wykładnia przepisów

W analizowanym zagadnieniu nie może ująć uwadze kwestia wykładni przepisów prawa podatkowego. Zakwestionowane ostatecznie stanowisko o dopuszczalności rozszerzenia odpowiedzialności za zobowiązania publicznoprawne (podatkowe, składkowe) na likwidatorów spółki kapitałowej zostało wywiedzione na podstawie swoistej rozszerzającej interpretacji przepisów Ordynacji podatkowej.

Taką aktywność orzeczniczą należy poddać krytyce. Stanowi ona przejaw normotwórczej działalności sądów, co z kolei rodzi zagrożenie dla pewności obrotu prawnego, a ponadto narusza fundamentalne zasady prawa wyrażone w normach konstytucyjnych. Bez znaczenia pozostaje tutaj odwoływanie się do pozaustawowych wartości czy też poszukiwanie uzasadnienia w wykładni systemowej.

Jak trafnie wskazał SN w sprawie o sygn. akt I UZP 3/13 – stanowiącej punkt wyjścia do wyłączenia odpowiedzialności likwidatorów, przepisy prawa publicznego regulujące odpowiedzialność osób trzecich jako związane z nałożeniem podatku (obowiązku składkowego) i ingerujące w sferę prawa własności oraz innych praw i swobód nie mogą być interpretowane w sposób rozszerzający. W tym miejscu za Trybunałem Konstytucyjnym wypada powtórzyć, że żadna z form wykładni i rozumowania prawniczego nie może zmieniać oczywistego zapisu przepisu prawnego²⁷. Celem wykładni nie jest tworzenie norm czy ich modyfikacja, lecz ustalenie treści norm wysłowionych w analizowanych przepisach²⁸.

Co więcej, nie jest dopuszczalne, by w demokratycznym państwie prawnym, opierającym się na zasadzie podziału władzy, prawa i obowiązki jednostek były wyznaczane nie przez normy prawne ustanowione przez upoważnione do tego organy prawodawcze, ale przez orzecznictwo sądowe²⁹.

²⁶ Wyrok WSA w Warszawie z 9 listopada 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 595/11, LEX nr 999291.

²⁷ Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 24 stycznia 1999 r., sygn. akt Ts 124/98, OTK 1999/1/8, LEX nr 36161.

²⁸ Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 26 marca 1996 r., sygn. akt W 12/95, OTK 1996/2/16, LEX nr 25708.

²⁹ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09, OTK-A 2013/6/80, LEX nr 1353497.

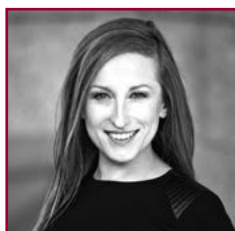
Zarząd ma termin na złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości

Członek zarządu uniknie odpowiedzialności określonej w art. 116 ustawy – Ordynacji podatkowa, dalej: op, gdy we właściwym czasie zgłosił wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez winy członka zarządu.

Zastosowanie norm prawa upadłościowego

Ocena, czy zgłoszenie upadłości nastąpiło we „właściwym czasie”, powinna być dokonywana w świetle przepisów dotyczących postępowania upadłościowego i układowego¹. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na treść art. 10 Prawa upadłościowego i naprawczego (dalej: PUN), zgodnie z którym upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny. W myśl art. 21 ust. 1 i 2 PUN dłużnik jest obowiązany, nie później niż w terminie dwóch tygodni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, zgłosić w sądzie wniosek o ogłoszenie upadłości. Przyjmuje się, że wniosek o upadłość powinien być zgłoszony w takim czasie, aby wszyscy wierzyciele mieli możliwość równomiernego, chociaż tylko częściowego zaspokojenia z majątku spółki².

Zgodzić się należy z NSA³, że obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości nie powstaje już w momencie niezapłacenia jednego czy kilku długów. Wprawdzie literalna wykładnia art. 11 ust. 1 PUN może doprowadzić do wniosku, że niezapłacenie choćby jednego wymagalnego zobowiązania pieniężnego powoduje niewypłacalność dłużnika w rozumieniu



KATARZYNA WALASEK
radca prawny
Kancelaria Walasek



PATRYK ABRAMOWICZ
radca prawny
Kancelaria Walasek

tego przepisu, to jednak wykładnia celowościowa wskazuje, że niewykonywanie zobowiązań, prowadzące do uznania dłużnika za niewypłacalnego winno mieć charakter trwały i dotyczyć przeważającej części zobowiązań. Świadczy o tym użycie przez ustawodawcę wyrażen „niewykonywanie”, a nie „niewykonanie” i użycie liczby mnogiej „zobowiązań”, a nie pojedynczej „zobowiązania”.

Istotne jest również to, że dla wyłączenia odpowiedzialności członków zarządu spółki nie ma znaczenia – gdyż nie wynika to z art. 116 § 1 op – kto zgłosił żądanie ogłoszenia upadłości (wszczęcia postępowania układowego), byleby tylko uczynił to w terminie⁴. Jest to konsekwencją posługiwania się zwrotem „zgłoszono”, a nie „członek zarządu zgłosił”⁵. Innymi słowy, jeżeli zaistnieją przesłanki do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości i w terminie dwóch tygodni od zaistnienia którejkolwiek ze wskazanych przesłanek wniosek o ogłoszenie upadłości złoży wierzyciel spółki, zarząd spółki nie musi wniosku tego dublować, by uchronić się przed ewentualną odpowiedzialnością⁶.

Niemożliwość złożenia wniosku

Nawet w przypadku braku możliwości formalnego złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości z uwagi na to, iż jedynym wierzycielem jest Skarb Państwa, nie można przyjąć, że członkowie zarządu z tego powodu nie mają obowiązku zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcia postępowania zapobiegającego upadłości w ramach przesłanek egzoneracyjnych i mogą uwolnić się w ten sposób od odpowiedzialności. Okoliczność istnienia tylko jednego wierzyciela nie pozbawia możliwości złożenia

⁴ Wyroki NSA z: 12 marca 2008 r., sygn. akt I FSK 744/06, LEX nr 465795 oraz 19 listopada 2001 r., sygn. akt I SA/Ka 1734/00, LEX nr 54652.

⁵ Wyrok NSA z 26 stycznia 2010 r., sygn. akt I FSK 2030/08, LEX nr 558857.

⁶ Wyrok NSA z 7 lipca 2009 r., sygn. akt II FSK 371/08, LEX nr 525696.

¹ Uchwała 7 sędziów NSA z 10 sierpnia 2009 r., sygn. akt II FPS 3/09, LEX nr 509153.

² Wyrok NSA z 8 kwietnia 2009 r., sygn. akt II FSK 132/09, LEX nr 496155.

³ Wyrok NSA z 25 czerwca 2014 r., sygn. akt II FSK 1743/12, LEX nr 1518904.

wniosku o ogłoszenie upadłości w perspektywie przesłanek egzoneracyjnych⁷.

W myśl rozwinął WSA w Krakowie. Wskazał, że nawet w przypadku braku możliwości skutecznego złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, z uwagi na to, że jedynym wierzycielem jest Skarb Państwa, nie można przyjąć, kierując się ogólnymi zasadami wynikającymi z norm Konstytucji RP (w szczególności zasady równości wobec prawa), że członkowie zarządu osoby prawnej, w których występuje jeden wierzyciel, mogliby być w uprzywilejowanej sytuacji przez wykazywanie, że w stosunku do nich dochodzi do zaistnienia przesłanek egzoneracyjnych określonych w art. 116 § 1 pkt 1 op⁸.

Zasadność złożenia wniosku o upadłość

Punktem wyjścia do rozważań w przedmiocie wystąpienia we właściwym czasie z wnioskiem o ogłoszenie upadłości lub o wszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości, a w związku z tym, do oceny tego, czy zaistniała przesłanka ekskulpacyjna z art. 116 § 1 pkt 1 lit. a) lub b), powinno być ustalenie, czy w ogóle zaistniały okoliczności uzasadniające zwrócenie się z takim wnioskiem⁹.

Niewypłacalność dłużnika

Dłużnika uważa się za niewypłacalnego, jeżeli nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Dłużnika będącego osobą prawną uważa się za niewypłacalnego także, gdy jego zobowiązania przekroczą wartość jego majątku, nawet gdy na bieżąco te zobowiązania wykonuje.

Ponadto okoliczność, kiedy zaistniały przesłanki do złożenia stosownego wniosku, powinna wynikać z uzasadnienia decyzji¹⁰. W celu ustalenia „czasu właściwego do zgłoszenia wniosku” organy podatkowe obowiązane są ustalić moment, kiedy zarząd spółki, przy dołożeniu należytej staranności, mógł uzyskać wiedzę o tym, iż spółka stała się niewypłacalna i w sposób trwały zaprzestała płacenia długów, a jej majątek nie wystarczał na ich zaspokojenie. W orzecznictwie podkreśla się, że członkowi zarządu nie można odmówić możliwości podjęcia ryzyka i niezgłoszenia wniosku o upadłość w nadziei, że sytuacja finansowa ulegnie poprawie. Jednak prawo do podjęcia ryzyka nie zwalnia od odpowiedzialności w sytuacji, kiedy nie udało się spłacić całości zobowiązań, a ryzyko podjęte zostało pomimo istnienia przesłanek upadłościowych¹¹. W tym kontekście należy wskazać, że członek zarządu musi być zorientowany w sprawach spółki i nie może powoływać się na niezajomość sta-

Członkowi zarządu nie można odmówić możliwości podjęcia ryzyka i niezgłoszenia wniosku o upadłość

nu jej finansów¹². Okoliczność taka nie stanowi przyczyny usprawiedliwiającej niezgłoszenie wniosku o upadłość lub niewszczęcia postępowania układowego.

Zarówno stan finansów spółki, jak i możliwość zaspokojenia długów powinny być członkowi zarządu znane na bieżąco¹³. Wewnętrzny podział obowiązków między członkami zarządu czy też mniej lub bardziej aktywne uczestnictwo danej osoby w pracy organu jest bez znaczenia w świetle odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe osoby prawnej¹⁴.

Członka zarządu nie zwalnia z odpowiedzialności również wykonanie uchwały wspólników zakazującej członkowi zarządu złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości¹⁵. Obowiązek złożenia takiego wniosku obciąża bowiem osoby uprawnione do reprezentacji (art. 21 ust. 2 PUN) i to one ponoszą ryzyko zaniechania w tym zakresie.

Podobnie brak dostępu do informacji, co się dzieje w spółce, nie zwalnia z odpowiedzialności członka zarządu za jej długi podatkowe¹⁶.

Kwoty zobowiązań podatkowych

Przy ocenie właściwego czasu do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości, o którym mowa w art. 116 § 1 pkt 1 lit. b op, należy uwzględnić kwoty zobowiązań podatkowych, powstających z mocy prawa, które nie zostały zadeklarowane w ogóle bądź we właściwej wysokości w terminach przewidzianych w ustawach, także gdy decyzje podatkowe określające to zobowiązanie bądź określające je w wysokości wyższej niż deklarowana, zostaną wydane wówczas, gdy członek zarządu nie pełni już swojej funkcji¹⁷. Jakkolwiek pogląd ten można uznać za powszechnie

⁷ Wyrok NSA z 10 stycznia 2012 r., LEX nr 1107585.

⁸ Wyrok WSA w Krakowie z 28 lutego 2014 r., sygn. akt I SA/Kr 30/14, LEX nr 1501903.

⁹ Wyrok NSA z 14 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 61/12, LEX nr 1452549.

¹⁰ Wyroki NSA z: 27 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1450/12, LEX nr 1479138 oraz 6 sierpnia 2013 r., sygn. akt I FSK 1274/12, LEX nr 1533366.

¹¹ Wyrok WSA w Krakowie z 7 maja 2014 r., sygn. akt I SA/Kr 399/14, LEX nr 1467471.

¹² Wyrok WSA w Białymstoku z 6 maja 2014 r., sygn. akt I SA/Bk 107/14, LEX nr 1512001.

¹³ Uchwała 7 sędziów NSA z 10 sierpnia 2009 r., sygn. akt II FPS 3/09, LEX nr 509153.

¹⁴ Wyrok NSA z 2 lipca 2014 r., sygn. akt I FSK 1127/13, LEX nr 1517634.

¹⁵ Wyrok WSA w Krakowie z 18 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Kr 1461/13, LEX nr 1518510.

¹⁶ Wyrok NSA z 26 sierpnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2260/12, LEX nr 1498561.

¹⁷ Wyrok NSA z 11 czerwca 2014 r., sygn. akt I FSK 1018/13, LEX nr 1517586.

obowiązujący, w orzecznictwie jest on wyjątkowo trudny do zaakceptowania i pozbawiony logiki.

Po pierwsze, przy braku stabilności orzeczniczej w wielu kwestiach podatkowych niemożliwe jest przewidywanie, czy postępowanie podatnika akceptowane w dacie jego dokonywania przez organy podatkowe nie zostanie zinterpretowane zupełnie odmiennie po upływie pewnego czasu. Po drugie, logicznie uzasadnia składanie wniosków o ogłoszenie upadłości profilaktycznie co jakiś czas, celem uniknięcia w przyszłości przez członków zarządu zarzutu braku zgłoszenia wniosku w czasie właściwym. Po trzecie wreszcie wymaga antycypacji przyszłości przez członków zarządu, która nie jest możliwa do przewidzenia.

Założenie przyjęte przez NSA, iż należy uwzględnić zobowiązania, które określone zostaną w decyzji już w dacie ich powstania, byłoby uprawnione jedynie przy założeniu o nieomyślności organu podatkowego. Co jednak w sytuacji, w której ze względu na sprzeczność przepisu stanowiącego podstawę dla określenia zobowiązania podatnikowi z konstytucją, potwierdzoną przez TK w orzeczeniu wydanym jednak już po ostatecznym określeniu zobowiązania podatnikowi oraz po orzeczeniu o odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania tego podatnika, *de facto* okaże się, iż to podatnik, a nie organ prawidłowo określił kwotę zobowiązania podatkowego? Którą rzeczywistość osoba trzecia miała antycypować? Ostatecznie ustalą orzeczeniem TK, czy pierwotnie w decyzji określającej zobowiązanie podatnikowi? Nie budzi zastrzeżeń stanowisko NSA¹⁸, zgodnie z którym osoby reprezentujące spółkę powinny się spodziewać określenia zobowiązania podatkowego w innej wysokości niż wykazanego w deklaracji, skoro choćby w sposób milczący akceptują działania polegające na obniżeniu podatku należnego o podatek naliczony z faktur dokumentujących czynności, które nie zaistniały – a więc niepodlegający odliczeniu na podstawie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT. Zdaniem NSA¹⁹ wina w ujęciu art. 116 § 1 pkt 1 lit. b op, przyjmuje postać winy umyślnej, a więc świadomości istnienia wymagalnych zobowiązań podatkowych, jak i winy nieumyślnej. Wina nieumyślna zaś powinna być odnoszona w szczególności do niedbalstwa, a więc braku świadomości wymagalnych zobowiązań podatkowych pomimo powinności i możliwości przewidywania ich istnienia. NSA przyjmuje też że systematyczne rozliczanie przez spółkę tzw. pustych faktur mieści się w kategorii niedbalstwa. W takim przypadku członek zarządu mógłby się uwolnić od odpowiedzialności, gdyby wykazał, że nie miał wpływu na obniżenie podatku należnego o podatek naliczony wynikający ze wzmiankowanych pustych faktur.

Wcześniejsze okresy podatkowe

Jedno z problematycznych zagadnień odnosi się do powstania zobowiązania podatkowego w związku z zakwestionowaniem

¹⁸ Wyroki NSA z 10 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FSK 1516/13, LEX nr 1484683 oraz sygn. akt I FSK 745/13, LEX nr 1484727.

¹⁹ Wyrok NSA z 10 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FSK 744/13, LEX nr 1484726.

Systematyczne rozliczanie przez spółkę tzw. pustych faktur mieści się w kategorii niedbalstwa

waniem wysokości straty z lat poprzednich. Zgodnie z art. 7 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych²⁰ o wysokość straty, poniesionej w roku podatkowym można obniżyć dochód w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty. W konsekwencji wydanie decyzji w przedmiocie zmniejszenia straty pociąga za sobą obniżenie odliczenia od dochodu, a co za tym idzie – wzrost zobowiązania podatkowego spółki w latach, w których strata była odliczana. Kwestią sporną jest, czy członek zarządu, który nie pełnił obowiązków w latach, w których wystąpiła strata, ponosi odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe, które na skutek obniżenia straty zostały określone w latach, kiedy pełnił obowiązki.

W interpretacji indywidualnej z 25 marca 2010 r.²¹ dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach uznał, że jeśli organ podatkowy określi w drodze decyzji inną (niższą) wysokość strat z lat ubiegłych (które zostały uwzględnione w rozliczeniu podatku za dany rok) i w wyniku tego powstanie zaległość podatkowa w tym właśnie roku, to członek zarządu spółki będzie odpowiadać za tę zaległość powstałą w czasie pełnienia obowiązków. Bez znaczenia pozostaje tutaj fakt, że strata powstała w okresie, kiedy dany członek zarządu obowiązków nie pełnił.

Podobny problem powstał na gruncie podatku od towarów i usług. Zagadnienie sprowadza się do odpowiedzi na pytanie: Czy prezes zarządu uwzględniający kwoty podatku „do przeniesienia” z deklaracji sporządzonych przez członków poprzedniego zarządu spółki, w wyniku czego nie wystąpił podatek „do zapłaty”, odpowiada za zobowiązanie podatkowe spółki powstałe na skutek zakwestionowania kwoty do przeniesienia?

W ocenie dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach²² w przedstawionym stanie faktycznym powstaje odpowiedzialność członka zarządu dokonującego uwzględnienia wykazanych przez poprzedni zarząd kwot podatku naliczonego, chociażby zakwestionowanie ich wysokości i po-

²⁰ Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.).

²¹ Pismo z 25 marca 2010 r., Izba Skarbowa w Katowicach, nr IBPBII/2/415-1288/09/AK, sip.mf.gov.pl/.

²² Pismo z 23 marca 2010 r., Izba Skarbowa w Katowicach, nr IBPP1/443-1327/09/AZB, sip.mf.gov.pl/.

wstanie zobowiązania podatkowego spółki nastąpiło po zaprzestaniu pełnienia przez niego obowiązków. Popierając swoje stanowisko, organ wskazał na istotę kwot do przeniesienia, które wywierają przecież wpływ na bieżące zobowiązania podatkowe jako uwzględniane w deklaracjach za dane okresy rozliczeniowe.

To pełniący obowiązki członka zarządu w danym okresie rozliczeniowym decyduje o obniżeniu podatku należnego o podatek naliczony wynikający z kwot do przeniesienia. Organ wskazał ponadto na możliwość złożenia korekty deklaracji i zasady dotyczące korekty. Tym samym organ wywiódł, że pełniący funkcję członek zarządu ma pełną możliwość ingerowania w wysokość deklarowanego zobowiązania podatkowego.

Elementem łączącym obie przytoczone sprawy było zasadniczo pytanie, czy brak przepisu prawa nakładającego na członków zarządu obowiązek weryfikacji wcześniej złożonych zeznań lub deklaracji podatkowych może być traktowany jako przesłanka uwalniająca ich od odpowiedzialności, w sytuacji zakwestionowania przez organy dokumentów podatkowych sporządzonych przez poprzedni zarząd. Udzielona na to pytanie odpowiedź jest negatywna.

Wnioski kolejnych członków zarządu

Z części orzeczeń należy wysnuć wniosek, że obowiązek zgłoszenia upadłości w kontekście przesłanki egzoneracyjnej dotyczy każdorazowego członka zarządu. Zatem okoliczność, iż przesłanki upadłościowe wystąpiły w trakcie kadencji poprzedniego zarządu, nie zwalnia z obowiązku w przedmiocie wszczęcia postępowania upadłościowego lub układowego²³. Nie można zwolnić każdego kolejnego członka zarządu z odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki tylko z tego względu, iż w momencie objęcia przez niego funkcji dwutygodniowy termin do złożenia wniosku o upadłość już upłynął. Przemawia za tym fakt, że „kolejny” członek zarządu ponosi odpowiedzialność za dalsze pogarszanie sytuacji wierzycieli spowodowane niezgłoszeniem wniosku²⁴. Zaistnienie przesłanek do ogłoszenia upadłości w czasie, gdy członek zarządu nie był jeszcze legitymowany do zgłoszenia wniosku upadłościowego, nie oznacza również, że takich działań nie może i nie powinien on podjąć po objęciu funkcji. Za wystarczający do zorientowania w sytuacji finansowej objętego w zarząd podmiotu przyjmuje się w orzecznictwie okres dwutygodniowy. Po upływie dwóch tygodni członek zarządu ma kolejne dwa tygodnie (stosownie do regulacji prawa upadłościowego) na sporządzenie i wniesienie wniosku o ogłoszenie upadłości²⁵. Problem z akceptacją tego stanowiska polega na tym, iż moment powstania stanu niewypłacalności jest wymierny (uchwytny) oraz wyznacza czas właściwy na zgłoszenie wniosku.

²³ Wyrok NSA z 24 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1224/12, LEX nr 1481451.

²⁴ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z 11 sierpnia 2013 r., sygn. akt III AUa 1584/12, LEX nr 1369346.

²⁵ Wyrok WSA w Rzeszowie z 11 września 2014 r., sygn. akt I SA/Rz 574/14, LEX nr 1510109.

Wina nieумыślna

Wina nieумыślna powinna być odnoszona w szczególności do niedbalstwa, a więc braku świadomości wymagalnych zobowiązań podatkowych pomimo powinności i możliwości przewidywania ich istnienia.

Faktyczna trudność w rozpoznaniu tego momentu nie zmienia faktu, iż stan niewypłacalności jest stanem obiektywnym, a wniosek upadłościowy powinien zostać złożony w odpowiednim czasie przede wszystkim ze względu na interes wierzycieli. Zatem kolejni członkowie zarządu, powołani już po upływie czasu właściwego, nie mają szans na skuteczne uwolnienie się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, z powołaniem się na tę przesłankę egzoneracyjną. Zgłoszony bowiem przez nich wniosek o ogłoszenie upadłości nastąpi po upływie czasu właściwego, w szczególności zaś w czasie, gdy interesu wierzycieli należy zabezpieczyć już nie można (z wyjątkiem, gdyby sytuacja w spółce ulegała dalszemu pogarszaniu). Równocześnie jednak zgłoszenie przez członka zarządu wniosku o ogłoszenie upadłości po czasie właściwym, wobec braku pełnienia funkcji w czasie właściwym, uniemożliwia mu powołanie się na przesłankę egzoneracyjną wskazaną w art. 116 § 1 pkt.1 lit. b op.

Skutki poprawnie złożonego wniosku

Jak wskazał NSA, wykładnia językowa art. 116 § 1 pkt 1 lit. a i b op wymaga rozróżnienia sytuacji, gdy wniosek o ogłoszenie upadłości (wszczęcie postępowania układowego) nie został zgłoszony w ogóle, od przypadku, gdy wniosek ten został zgłoszony, jednakże po terminie, o którym mowa w art. 116 § 1 pkt 1 lit. a op (a więc nie we „właściwym czasie”).

Pierwsza ze wskazanych okoliczności otwiera członkowi zarządu możliwość wykazania, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości (niewszczęcie postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy. Druga z opisanych sytuacji skutkuje uznaniem, że nie można wykazywać zaistnienia przesłanki wyłączającej odpowiedzialność z art. 116 § 1 pkt 1 lit. b op, gdyż przepis ten nie znajduje w takim przypadku zastosowania²⁶.

Jedynie poprawnie zgłoszony wniosek o ogłoszenie upadłości może być uznany za przesłankę znoszącą odpowiedzialność członka zarządu za zobowiązania podatkowe niewypłacalnej spółki²⁷. Przy czym samo złożenie wniosku o upadłość nie może stanowić przesłanki uwalniającej od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki. Dla jej spełnienia konieczne jest kontynuowanie postępowania wszczętego tym wnioskiem, aż do jego merytorycznego rozpatrzenia przez sąd upadłościowy. Wniosek taki musi być więc poprawny pod względem formalnym lub uzupełniony w terminie.

²⁶ Wyrok NSA z 29 listopada 2012 r., sygn. akt I FSK 91/12, LEX nr 1291242.

²⁷ Wyrok NSA z 14 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1430/12, LEX nr 1460621.

Eksperci Kancelarii R. Jedynak, A. Rogowska sp. jawna



Robert Jedynak
radca prawny

Absolwent Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie. Ukończył również studia podyplomowe „Praktyczna psychologia negocjacji”, „Obrót nieruchomościami”, „Prawo medyczne i bioetyka”. Wpisany na listę radców prawnych w 1998

roku. W latach 2007–2013 członek Rady Okręgowej Izby Radców Prawnych w Krakowie, a obecnie członek Komisji Rewizyjnej Rady Okręgowej Izby Radców Prawnych w Krakowie. Od wielu lat współpracuje z polskimi i zagranicznymi spółkami w sprawach związanych z ich obsługą.

Specjalizuje się w doradztwie w zakresie procesów inwestycyjnych, prawa spółek i spraw gospodarczych. Jest doświadczonym ekspertem w prowadzeniu postępowań sądowych w sprawach prawa budowlanego. Uczestniczył i doradzał w wielu procesach sprzedaży spółek.



Anna Rogowska
radca prawny

Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie.

Ukończyła również Podyplomowe Studium Prawa Konkurencji w Instytucie Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk. Zajmuje się obsługą prawną w zakresie prawa przewozowego, handlowego. Specjalizuje się w doradztwie w zakresie prawa pracy, udzielając wsparcia w kreowaniu polityki kadrowej i HR, przeprowadzanych przez klientów projektach restrukturyzacji zatrudnienia oraz indywidualnych sprawach z zakresu pracy.



Piotr Stolarczyk
radca prawny

Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie. W 2012 roku wpisany na listę radców prawnych przy Okręgowej Izbie Radców Prawnych w Krakowie. Współpracuje z LexisNexis Pol-

ska sp. z o.o., opracowując wzory dokumentów, między innymi z zakresu prawa gospodarczego i handlowego.

Specjalizuje się w szczególności w zastępstwie procesowym w sprawach gospodarczych i z zakresu ubezpieczeń społecznych. Zajmuje się również bieżącą obsługą klientów w zakresie opracowywania dokumentacji i wytycznych dotyczących sprzedaży internetowej.



Mateusz Kierok
aplikant radcowski

Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie. W 2012 roku wpisany na listę aplikantów radcowskich przy Okręgowej Izbie Radców Prawnych w Krakowie.

Specjalizuje się w prawie własności intelektualnej i prawie cywilnym.

Eksperci Kancelarii WALASEK



Katarzyna Walasek
radca prawny

Prawnik z ogromnym doświadczeniem, na bazie którego stworzona została kancelaria. Specjalista w zakresie prawa celnego oraz podatkowego, ze szczególnym uwzględnieniem podatku akcyzowego oraz podatku od towarów

i usług. Prowadzi wszelkiego rodzaju doradztwo podatkowe służące restrukturyzacji obciążeń publicznoprawnych. Ekspert w zakresie egzekucji administracyjnej i postępowań podatkowych zajmujący się także prawem pracy i ubezpieczeń społecznych oraz prawem cywilnym, prowadzący sprawy w postępowaniu grupowym.



Patryk Abramowicz
radca prawny

Specjalista w zakresie prawa podatkowego oraz cel. Ekspert z zakresu kontroli podatkowych, był pracownik organów podatkowych (dział egzekucji, a następnie kontroli). Zajmuje się akcyzą oraz postępowaniami przed urzędami

skarbowymi i urzędami kontroli skarbowej. Tworzy umowy oraz regulaminy dotyczące sprzedaży towarów i usług przez Internet, w tym z wykorzystaniem modelu dropshipping'u. Reprezentuje konsumentów poszkodowanych zastosowaniem niedozwolonych opłat likwidacyjnych funkcjonujących w ramach umów ubezpieczeniowych z ubezpieczeniowymi funduszami kapitałowymi.

