



**Odpowiedzialność
członków zarządu spółek kapitałowych
za zaległości podatkowe tych spółek –
zagadnienia wciąż aktualne**

Jan Rudowski

Sędzia NSA



Dwuinstancyjny system sądownictwa administracyjnego wprowadzono od 1 stycznia 2004 r. mocą uchwalonych w 2002 r. ustaw organizujących sądownictwo administracyjne.

Powołano wojewódzkie sądy administracyjne jako sądy pierwszej instancji, a Naczelny Sąd Administracyjny stał się sądem kasacyjnym, do którego zadań należy sprawowanie nadzoru nad działalnością wojewódzkich sądów administracyjnych, w szczególności poprzez rozpoznawanie środków odwoławczych od orzeczeń tych sądów, czy podejmowanie uchwał wyjaśniających budzące poważne wątpliwości zagadnienia prawne.



orzeczenia WSA dot. skarg i NSA dot. skarg kasacyjnych wydane w latach 2004 – 2023

	WSA		NSA	
	WPLYW	ZALATWIENIE	WPLYW	ZALATWIENIE
2004	56048	80214	6167	2918
2005	60723	84600	9549	6535
2006	60399	76435	10354	8715
2007	56661	65048	9447	9347
2008	55118	56518	10119	9389
2009	56068	56512	10460	10013
2010	64619	60879	11676	10922
2011	66020	65699	14731	11426
2012	68006	67699	15101	12332
2013	75372	69975	17055	13580
2014	77393	74728	17866	15275
2015	77012	74910	18747	14974
2016	70095	72502	18945	16945
2017	66121	71327	17805	19267
2018	60247	62977	20296	19030
2019	61306	61020	16457	16425
2020	58413	56294	14375	15786
2021	68837	64678	26873	17111
2022	64951	61367	17879	16294
2023	62160	62386	19645	20467

- 1. Istota oraz ogólne zasady odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe (dział III rozdział 15 art. 107 – 119 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa Dz.U. z 2023 r. poz. 2383).**
- 2. Szczegółowe zasady odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych oraz innych osób prawnych na tle uchwał NSA oraz Sądu Najwyższego (art. 116 – 116a).**
- 3. Odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych – zagadnienia wciąż aktualne.**
- 4. Podsumowanie.**



Istota regulacji prawnych o odpowiedzialności osób trzecich

1. W przepisach Ordynacji podatkowej uwzględniono nie tylko odpowiedzialność podatkową samego podatnika za zobowiązania podatkowe, ale również **posiłkowo odpowiedzialność tzw. osób trzecich.**
2. Takie przeniesienie odpowiedzialności na osoby spoza bezpośredniego kręgu podmiotów zobowiązanych ze stosunku prawnopodatkowego było uzasadnione **intereselem fiskalnym państwa i możliwością skuteczniejszego egzekwowania należności od płatnika i inkasenta.**
3. Odpowiedzialność członków zarządu ma **charakter solidarny i subsydiarny.** Solidarny charakter odpowiedzialności osób trzecich wynika wprost z art. 107 o.p., a w stosunku do członków zarządu powtórzony został w art. 116 (odpowiednio w art. 116b o.p., jeśli idzie o likwidatorów). Choć, zgodnie z art. 91 o.p. do odpowiedzialności solidarnej osób trzecich stosować należy przepisy Kodeksu cywilnego, to odpowiedzialność ta wykazywać będzie istotne różnice w stosunku do regulacji cywilistycznej.



Na czym polega odpowiedzialność osób trzecich?

- 1. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich ma zawsze charakter posiłkowy.** Egzekwowanie należności podatkowej od danej osoby trzeciej zależy od bezskuteczności działań zmierzających do pozyskania długu podatkowego od samego podatnika – zobowiązanego.
- 2. Odpowiedzialność osób trzecich ma charakter solidarny,** a zatem w jednym momencie wierzyciel podatkowy może dochodzić roszczenia zarówno od podatnika, jak i osoby trzeciej.
- 3. Podmioty zobowiązane odpowiadają całym swoim majątkiem.**
- 4. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich nie powstaje z mocy prawa.** Każdorazowo konieczne jest wydanie stosownej decyzji przez właściwy organ podatkowy. Orzeczenie to ma jednak charakter obligatoryjny, a zatem fiskus nie może odstąpić od wydania takiej decyzji.



Odpowiedzialność członków zarządu podatnika – spółki kapitałowej (art. 116 o.p.)

Członkowie zarządu podatnika będącego spółką kapitałową odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem za zobowiązania spółki, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu nie wskazał mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części, bądź nie wykazał, że:

- we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo
- niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy.



Odpowiedzialność członków zarządu podatnika – spółki kapitałowej (art. 116 o.p.)

- Członkowie zarządu spółek kapitałowych odpowiadają co do zasady za zobowiązania podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, oraz zaległości z art. 52 o.p. powstałe w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu.
- Gdy spółka nie posiada zarządu (spółka z.o.o. w organizacji, spółka akcyjna w organizacji), za zaległości odpowiada jej pełnomocnik. Gdy pełnomocnik nie został powołany, to wspólnicy.
- **Uwaga: Odpowiedzialność dotyczy także: byłego członka zarządu, byłego pełnomocnika lub wspólnika spółki w organizacji.**



Odpowiedzialność członków zarządu podatnika – spółki kapitałowej (art. 116 o.p.) – działalność uchwałodawcza

UCHWAŁA NSA z 17 grudnia 2007 r., I FPS 5/07

W stanie prawnym obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2003 r. pojęcie wydania decyzji, określonej w art. 118 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), nie oznaczało jej doręczenia.



Odpowiedzialność członków zarządu podatnika – spółki kapitałowej (art. 116 o.p.) – działalność uchwałodawcza

UCHWAŁA NSA z 8 grudnia 2008 r., II FPS 6/08

1. Stwierdzenie przez organ podatkowy bezskuteczności egzekucji, o której mowa w art. 116 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), powinno być dokonane po przeprowadzeniu postępowania egzekucyjnego.
2. Stwierdzenie bezskuteczności egzekucji ustala się na podstawie każdego prawnie dopuszczalnego dowodu.



Odpowiedzialność członków zarządu podatnika – spółki kapitałowej (art. 116 o.p.) – działalność uchwałodawcza

UCHWAŁA SĄDU NAJWYŻSZEGO z 13 maja 2009 r., I UZP 4/09

Bezskuteczność egzekucji z majątku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, o której mowa w art. 116 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) w związku z art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 ze zm.), może być stwierdzona wyłącznie w postępowaniu w sprawie egzekucji należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, poprzedzającym wydanie decyzji o odpowiedzialności członka zarządu spółki za te należności.



Odpowiedzialność członków zarządu podatnika – spółki kapitałowej (art. 116 o.p.) – działalność uchwałodawcza

UCHWAŁA NSA z 9 marca 2009 r., I FPS 4/08

Przepis art. 116 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) nakłada obowiązek na organ podatkowy prowadzenia postępowania w przedmiocie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki z o.o. wobec wszystkich osób mogących ponosić taką odpowiedzialność.



Odpowiedzialność członków zarządu podatnika – spółki kapitałowej (art. 116 o.p.) – działalność uchwałodawcza

UCHWAŁA SĄDU NAJWYŻSZEGO z 15 października 2009 r., I UZP 3/09

Za zaległości spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne oraz składek na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i na ubezpieczenie zdrowotne członkowie jej zarządu ponoszą odpowiedzialność także wówczas, gdy decyzja Zakładu Ubezpieczeń Społecznych orzekająca o tej odpowiedzialności została wydana po wykreśleniu spółki z Krajowego Rejestru Sądowego (art. 116 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm., w związku z art. 31 i art. 32 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, jednolity tekst: Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 ze zm.).

Decyzja, o której mowa w punkcie 1, powinna być wydana wobec wszystkich członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.



Odpowiedzialność członków zarządu podatnika – spółki kapitałowej (art. 116 o.p.) – działalność uchwałodawcza

UCHWAŁA NSA z 10 sierpnia 2009 r., II FPS 3/09

przesłanka egzoneracyjna – zgłoszenie upadłości przez byłego członka zarządu spółki

Członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, o którym mowa w art. 116 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2003 r., może również po zakończeniu pełnienia tej funkcji uwolnić się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe powstałe w tym czasie, jeżeli wykaże w postępowaniu podatkowym, że w okresie pełnienia przez niego funkcji członka zarządu nie było podstaw do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub postępowania zapobiegającego upadłości (postępowanie układowe).



Odpowiedzialność członków zarządu podatnika – spółki kapitałowej (art. 116 o.p.) – działalność uchwałodawcza

UCHWAŁA NSA z 16 listopada 2009 r., I FPS 2/09

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe niezapłacone w terminie płatności przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością nie stanowi zaległości podatkowej w rozumieniu art. 116 § 1 w związku z art. 51 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), za którą odpowiada członek zarządu takiej spółki.



3. Odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych – zagadnienia wciąż aktualne na tle orzecznictwa sądów



1. Pełnienie funkcji członka zarządu jako przesłanka odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki.

Wyrok NSA z 15.11.2023 r., III FSK 3214/21

1. Termin "pełnienie funkcji członka zarządu" należy rozumieć jako posiadanie formalnych uprawnień członka zarządu w danym okresie, niezależnie od tego, czy obciążony odpowiedzialnością członek zarządu faktycznie zajmował się interesami podmiotu, w którym był członkiem zarządu.

2. Przesłanka "pełnienia obowiązków członka zarządu", z racji wykładni systemowej winna być ustalana w oparciu o obiektywnie istniejące kryteria - spełnienie formalnych warunków "pełnienia funkcji członka zarządu"



1. Pełnienie funkcji członka zarządu jako przesłanka odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki.

Wyroki NSA z 26.10.2023r., III FSK 2404/21 i z 27.10.2023r., III FSK 2908/21

1. Osoba, która faktycznie pełniła funkcję członka zarządu w okresie, w którym powstały zobowiązania podatkowe, nie może powoływać się na okoliczność, że jej mandat wygasł dla uwolnienia się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe, którą ponosi na podstawie art. 116 o.p.

2. "Pełnienie obowiązków członka zarządu" obejmuje również sytuację, w której mimo braku pisemnej uchwały o "odnowieniu" mandatu członka, osoba taka - z akceptacją wspólników - w dalszym ciągu, w niezmienny sposób prowadzi sprawy spółki i nie są podejmowane żadne działania mające zakończyć faktyczny zarząd spółką oraz wykreślenie dotychczasowego członka zarządu z KRS (por. postanowienie Sądu Najwyższego z 26.04.2023 r., III USK 355/22, wyrok Sądu Najwyższego z 4.03.2015 r., IV CSK 340/14, wyrok Sądu Najwyższego z 27. 04. 2021 r., III USKP 48/21).



2. Odpowiedzialność podatkowa członka organu zarządzającego spółki zagranicznej

Wyrok NSA z 25.10.2023 r., III FSK 173/23

1. Przepis art. 116a § 1 w związku z art. 116 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2020 r. poz. 1325) nie obejmuje swoim zakresem członków organów zarządzających podmiotów utworzonych i funkcjonujących w oparciu o inny niż polski system prawny. Nie można zasad podlegania polskiej ustawie podatkowej przez spółkę, która prowadziła w Polsce działalność gospodarczą, rozciągać na zagadnienie odpowiedzialności podatkowej członka zarządu, które nie jest już uregulowane stricte w prawie nakładającym daninę, lecz w przepisach ogólnych stanowiących wyjątki od zasady, że to podatnik ponosi odpowiedzialność za swoje podatki.

2. Zagraniczna spółka (utworzona i funkcjonująca na podstawie prawa obcego), niemająca w Polsce siedziby ani oddziału, nie jest "inną osobą prawną" w rozumieniu art. 116a Ordynacji podatkowej. Nie jest też podmiotem wymienionym w art. 116 Ordynacji podatkowej.



2. Odpowiedzialność podatkowa członka organu zarządzającego spółki zagranicznej

Wyrok NSA z 19.01.2024 r., III FSK 580/23

1. Ordynacja podatkowa zawiera numerus clausus przypadków, w których odpowiedzialnością za należności podmiotu pierwotnie zobowiązanego mogą być obciążone osoby trzecie, będą to zatem jedynie podmioty wprost wskazane w ustawie.

2. Z regulacji unijnych wynika, że w przypadku podmiotów zagranicznych, takich jak w rozpatrywanej sprawie spółka maltańska, której główny ośrodek podstawowej działalności znajduje się wprawdzie poza Polską, lecz ma w Polsce oddział, stwierdzenie wystąpienia przesłanek upadłości, które uzasadniają zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości, może odbywać się w oparciu o prawo krajowe, gdyż jest ono właściwe, polskie przepisy mogą być bowiem zastosowane w stosunku do oddziału spółki maltańskiej, którą jurysdykcja polska w zakresie wszczęcia postępowania upadłościowego obejmuje.



3. Bezskuteczność egzekucji wobec spółki jako przesłanka odpowiedzialności członka zarządu.

Wyrok NSA z 16.11.2023 r., III FSK 4824/21

1. Bezskuteczna egzekucja w rozumieniu art. 116 § 1 o.p., to sytuacja, w której nie zachodzi możliwość zaspokojenia egzekwowanej wierzytelności z jakiegokolwiek części majątku podatnika. Bezskuteczność egzekucji oznacza, że w wyniku wszczęcia i przeprowadzenia przez organ egzekucji skierowanej do majątku podatnika nie doszło do przymusowego zaspokojenia roszczeń wierzyciela.

2. Organy podatkowe są obowiązane udowodnić bezskuteczność egzekucji, jednakże mogą to uczynić za pomocą wszelkich dowodów, które tę okoliczność mogą potwierdzić. W ramach tego winny przede wszystkim wykazać za pomocą obiektywnych dowodów, że w toku egzekucji ustalono, iż podatnik nie posiada majątku, z którego można by zaspokoić wierzytelność Skarbu Państwa.



4. Dopuszczalność badanie decyzji wobec spółki w sprawie odpowiedzialności członka jej zarządu

Wyrok NSA z 11.01.2024 r., III FSK 4874/21

1. Nie ma podstaw do badania w postępowaniu prowadzonym na podstawie art. 116 o.p. zarzutów dotyczących prawidłowości określenia zobowiązania podatkowego dokonanego w odrębnej decyzji, zwłaszcza w sytuacji, gdy członek zarządu spółki miał możliwość jego weryfikacji, uczestnicząc (w ramach reprezentacji spółki) w postępowaniu wymiarowym.

2. W toku postępowania dotyczącego orzeczenia o odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki ustala się tylko, czy były członek zarządu spółki jest dla niej osobą trzecią oraz czy zostały spełnione przesłanki odpowiedzialności określone w rozdziale 15 Działu III o.p., uzasadniające przeniesienie zaległości podatkowej ustalonej uprzednio decyzją organu podatkowego.



4. Dopuszczalność badanie decyzji wobec spółki w sprawie odpowiedzialności członka jej zarządu

Wyrok NSA z 8.11.2023 r., III FSK 2704/21

1. W postępowaniu podatkowym zmierzającym do wydania decyzji o odpowiedzialności członka zarządu poza zakresem pozostaje badanie merytorycznej prawidłowości decyzji wydanej wobec spółki.
2. W postępowaniu tym nie ma możliwości podważenia wysokości zobowiązań podatkowych określonych w decyzji wydanej wobec spółki ani też tego, czy przyjęte wówczas przez organ okoliczności faktyczne były ustalone prawidłowo.



4. Dopuszczalność badanie decyzji wobec spółki w sprawie odpowiedzialności członka jej zarządu

Wyrok NSA z 7.11.2023 r., III FSK 4499/21

1. Nie stanowi przesłanki egzoneracyjnej okoliczność, że decyzja korygująca wysokość zobowiązań spółki została wydana już po odwołaniu członka zarządu z funkcji w zarządzie.

2. Zgodnie z art. 116 § 2 o.p., odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu. Przepis ten jednoznacznie wiąże odpowiedzialność z momentem powstania zobowiązania podatkowego z mocy prawa, a nie z datą wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania w wysokości innej niż deklarowana.



5. Niezgłoszenie wniosku o upadłość jako przesłanka odpowiedzialności członka zarządu za długi osoby prawnej.

Wyrok NSA z 25.10.2023 r., III FSK 95/23

1. W ocenie właściwego czasu do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości, o którym mowa w art. 116 § 1 pkt 1 lit. a o.p., należy uwzględnić kwoty zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, które nie zostały zadeklarowane w ogóle bądź we właściwej wysokości w terminach przewidzianych w ustawie także wówczas, gdy decyzje podatkowe określające te zobowiązania bądź określające je w wysokości wyższej niż deklarowana zostaną wydane wówczas, gdy członek zarządu nie pełni już swojej funkcji.

2. Okoliczność określenia w wyniku postępowania podatkowego faktycznej wysokości zobowiązania podatkowego skutkuje w takich przypadkach ujawnieniem, a nie powstaniem zaległości podatkowych. Wydana decyzja zastępuje deklarację podatkową, w konsekwencji wiążącą dla podatnika jest wysokość zobowiązania podatkowego wynikająca z ostatecznej decyzji wymiarowej.



5. Niezgłoszenie wniosku o upadłość jako przesłanka odpowiedzialności członka zarządu za długi osoby prawnej.

Wyrok NSA z 27.10.2023 r., III FSK 2908/21

1. W celu ustalenia znaczenia terminu z art. 116 § 1 pkt 1 lit. a o.p., tj. "czasu właściwego" do zgłoszenia wniosku, należy 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.
2. Ponadto niewykonanie wymagalnych zobowiązań nie musi odnosić się do wszystkich zobowiązań dłużnika, nie ma też znaczenia ich charakter, tzn. czy są to zobowiązania cywilnoprawne czy publicznoprawne, również nieuregulowanie wymagalnych zobowiązań nawet o niewielkiej wartości oznacza niewypłacalność w rozumieniu art. 11 p.u.n.



5. Niezgłoszenie wniosku o upadłość jako przesłanka odpowiedzialności członka zarządu za długi osoby prawnej.

Wyrok NSA z 30.11.2023 r., III FSK 4978/21

1. Przesłanka egzoneracyjna wymieniona w art. 116 § 1 pkt 1 o.p. odnosi się wyłącznie do zgłoszenia wniosku, a nie do skutku tego wniosku, jakim jest ogłoszenie upadłości.

2. Czas właściwy do zgłoszenia wniosku o upadłość należy zatem oceniać poprzez odniesienie się do pojęcia niewypłacalności, użytego w u.p.u.n. i wskazanych w niej terminów, oznaczonych dla upadłego (jego organów) do zgłoszenia wniosku o upadłość.

3. Dla określenia, czy dłużnik jest niewypłacalny, nie ma znaczenia to, czy nie wykonuje wszystkich zobowiązań pieniężnych, czy tylko niektórych z nich. Nie ma też znaczenia wielkość niewykonanych przez dłużnika zobowiązań. Istnienie podstaw do ogłoszenia upadłości determinuje wyłącznie przesłanka niewykonania przez dłużnika wymagalnych zobowiązań.



5. Niezgłoszenie wniosku o upadłość jako przesłanka odpowiedzialności członka zarządu za długi osoby prawnej.

Wyrok NSA z 16.11.2023 r., III FSK 348/22

1. Stosując art. 116 § 1 o.p. w związku z art. 11 ust. 1 i 2 oraz art. 21 ust. 1 ustawy z 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe i naprawcze w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2016 r., organy podatkowe mogą samodzielnie, na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego ocenić, który moment był właściwym dla zgłoszenia przez członka zarządu wniosku o upadłość lub wszczęcie postępowania układowego spółki.
2. Powyższe nie wyklucza oczywiście możliwości skorzystania przez organ z pomocy biegłego, w sytuacji stwierdzenia, że okoliczności konkretnej sprawy tego wymagają (art. 197 o.p.).



5. Niezgłoszenie wniosku o upadłość jako przesłanka odpowiedzialności członka zarządu za długi osoby prawnej.

Wyroki NSA: z 16.11.2023r., III FSK 2728/21 i III FSK 3125/21; z 24.11.2023r., III FSK 3163/21

1. Okoliczność istnienia tylko jednego wierzyciela spółki (spółdzielni, fundacji) nie pozbawia możliwości złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości.
2. Nawet w przypadku braku możliwości skutecznego złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, z uwagi na to, że jedynym wierzycielem jest Skarb Państwa lub ZUS, nie można przyjąć, kierując się ogólnymi zasadami z Konstytucji RP, w tym w szczególności zasady równości wobec prawa, iż 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 o.p.



5. Niezgłoszenie wniosku o upadłość jako przesłanka odpowiedzialności członka zarządu za długi osoby prawnej.

Postanowienie Sądu Najwyższego z 19.05.2022 r., I USK 463/21

1. Stan niewypłacalności dłużnej spółki prawa handlowego występuje w razie utraty zdolności do wykonywania wymagalnych wierzytelności pieniężnych choćby jednego z wierzycieli, które zasługują i wymagają ochrony prawnej w razie wykazanej przez wierzyciela bezskuteczności egzekucji z majątku dłużnej spółki, jeżeli zarządzający nią członkowie zarządu nie wskazywali żadnego mienia, z którego znana im, bo prowadzona przez organ rentowy egzekucja umożliwiałaby zaspokojenie wierzytelności składkowych w znacznej części (art. 11 ust. 1 p.u. w związku z art. 116 § 1 o.p. i art. 31 i 32 u.s.u.s.).

2. Oznacza to, że wierzyciel nie musi poszukiwać innych wierzycieli dla uzyskania ochrony prawnej swoich wymagalnych wierzytelności pieniężnych spółki prawa handlowego, która trwale utraciła zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych lub od członków jej nieprofesjonalnego zarządu, którzy nie złożyli wniosku o upadłość niewypłacanej spółki we właściwym czasie.



5. Niezgłoszenie wniosku o upadłość jako przesłanka odpowiedzialności członka zarządu za długi osoby prawnej.

Postanowienie Sądu Najwyższego z 11.10.2023 r., I USK 108/23

1. Przesłanka egzoneracyjna w postaci zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub o otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego we właściwym czasie odnosi się bezpośrednio do tego właśnie celu, bowiem wszczęcie tych postępowań - upadłościowego lub restrukturyzacyjnego we właściwym czasie w rozumieniu art. 116 § 1 o.p. w związku z art. 31 u.s.u.s. oznacza wszczęcie go w takim czasie, że zaspokojenie już powstałych należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne (zaległości składkowych) wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych jako uprzywilejowanego wierzyciela pozostaje realne.
2. Zatem tylko wtedy członek zarządu może być zwolniony z odpowiedzialności za istniejący już dług, jeśli przez wszczęcie postępowania upadłościowego lub restrukturyzacyjnego we właściwym czasie umożliwił spłatę tego długu choćby w części.



6. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12.04.2023 r. P 5/19 – czy coś zmienia?

1. **Art. 365 § 1** ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2021 r. poz. 1805, ze zm.) w zakresie, w jakim przewiduje związanie sądu orzeczeniem, na podstawie którego wszczęto przeciwko spółce z ograniczoną odpowiedzialnością bezskuteczną egzekucję, w procesie wytoczonym na podstawie art. **299 § 1** ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1467, ze zm.) przeciwko pozwanemu, który utracił status członka zarządu spółki przed datą wszczęcia postępowania, w którym orzeczenie przeciwko spółce zapadło, jest niezgodny z art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

2. **Art. 299 § 1 i 2** ustawy – **Kodeks spółek handlowych** w zakresie, w jakim nie przewiduje możliwości, aby pozwany był członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością uwolnił się od odpowiedzialności poprzez wykazanie, że wierzytelność, stwierdzona orzeczeniem, na podstawie którego wszczęto przeciwko spółce bezskuteczną egzekucję, nie istnieje, w sytuacji, w której orzeczenie zapadło w postępowaniu wszczętym po dacie utraty przez pozwanego statusu członka zarządu spółki, jest niezgodny z art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji.



6. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12.04.2023r. P 5/19 – czy coś zmienia?

WYROK NSA z 20.02.2009 r., I FSK 2004/08

1. Odpowiedzialność cywilnoprawna członków zarządu spółki z o.o. uregulowana w art. 299 k.s.h. ma inny charakter niż ich odpowiedzialność podatkowa. Pierwsza jest odpowiedzialnością odszkodowawczą, druga - gwarancyjną.

2. Z chwilą wszczęcia postępowania likwidacyjnego z organów spółki przestaje istnieć zarząd, który zastępuje likwidator. Postępowanie likwidacyjne nie powinno wyłączać odpowiedzialności członków zarządu określonej w art. 299 k.s.h. w wypadku, gdy wprowadzie zobowiązanie staje się wymagalne lub powstaje w toku likwidacji spółki, lecz nie powstałoby, gdyby pozwani członkowie zarządu wystąpili z wnioskiem o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie.

6. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12.04.2023r. P 5/19 – czy coś zmienia?

Postanowienie NSA (7) z 30.10.2023 r., III FPS 2/23

1. Argumentacja przytoczona w uzasadnieniu orzeczenia TK z 12 kwietnia 2023 r. w sprawie o sygn. P 5/19 może skłaniać do rozważenia celowości pogłębienia rozważań dotyczących postrzegania przesłanki egzoneracyjnej braku winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie, zwłaszcza w przypadku gdy w trakcie postępowania podatkowego prowadzonego w stosunku do spółki za dany okres nie uczestniczyła osoba pełniąca wówczas obowiązki członka zarządu.

2. Nieskuteczne jest zatem odwołanie się do daty wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe spółki, bowiem w sytuacji, gdy decyzja ta ma tylko deklaratoryjny charakter i zobowiązania podatkowego nie kreuje, członek zarządu spółki nie może uniknąć odpowiedzialności wskutek zaniżania wysokości zobowiązania podatkowego spółki w składanych w jej imieniu deklaracjach (wyroki NSA z: 1.07. 2021 r., III FSK 3581/21; 12.03. 2020 r., II FSK 1143/18; 27.01. 2023 r., III FSK 1633/21).

6. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12.04.2023 r. P 5/19 – czy coś zmienia?

Postanowienie Sądu Najwyższego z 11.10.2023 r., I USK 137/23

W kwestii odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania składkowe, art. 31 u.s.u.s. odsyła tylko do przepisów Ordynacji podatkowej i nie odsyła równocześnie w tym zakresie do przepisów Kodeksu spółek handlowych (w tym art. 299 k.s.h.) ani do przepisów Kodeksu cywilnego (w tym art. 362 k.c.). Przesłanki odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych za zobowiązania tych spółek na gruncie art. 116 § 1 o.p. są zaś surowsze od przewidzianych w art. 299 k.s.h.

7. Ocena zgodności regulacji krajowych o odpowiedzialności osób trzecich z prawem europejskim – pytania prejudycjalne.

Postanowienie WSA we Wrocławiu z 24.01.2024 r., I SA/Wr 4/23

"Czy art. 205 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE z dnia 11 grudnia 2006 r. Nr L 347, s. 1 ze zm.) w związku z art. 2 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE z dnia 7 czerwca 2016 r. Nr C 202, s. 13; państwo prawa, poszanowanie praw człowieka) oraz art. 17 (prawo własności), art. 41 (prawo do dobrej administracji) i art. 47 (prawo do skutecznego środka zaskarżenia i prawo do sądu) Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE z dnia 7 czerwca 2016 r. Nr C 202, s. 389), a także gwarantowane przez prawo Unii Europejskiej: zasada proporcjonalności, prawo do rzetelnego procesu oraz prawo do obrony należy interpretować w ten sposób, że sprzeczna z nimi jest regulacja krajowa i oparta na niej praktyka krajowa,



N·S·A

NACZELNY SĄD ADMINISTRACYJNY

zgodnie z którymi odmawia się osobie fizycznej [członkowi zarządu osoby prawnej], która może ponosić całym swoim majątkiem prywatnym solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe osoby prawnej z tytułu VAT, prawa do czynnego udziału w postępowaniu mającym na celu określenie osobie prawnej ww. zobowiązania podatkowego w formie ostatecznej decyzji organu podatkowego, a jednocześnie w odrębnym postępowaniu, zmierzającym do stwierdzenia solidtarnej odpowiedzialności rzeczony osoby fizycznej za zobowiązania podatkowe osoby prawnej z tytułu VAT, osoba ta pozbawiona jest adekwatnego środka do skutecznego zakwestionowania poczynionych wcześniej ustaleń i ocen, co do istnienia lub wysokości zobowiązania podatkowego osoby prawnej – zawartych w decyzji ostatecznej organu podatkowego wydanej uprzednio bez udziału tejże osoby fizycznej, która to decyzja w konsekwencji stanowi prejudykat w tymże postępowaniu na mocy przepisu krajowego potwierdzonego praktyką krajową?";

7. Ocena zgodności regulacji krajowych o odpowiedzialności osób trzecich z prawem europejskim – pytania prejudycjalne.

Postanowienie WSA we Wrocławiu z 31.01.2024 r., I SA/Wr 966/22

"1. Czy wykładnia przepisów dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE z dnia 11 grudnia 2006 r. Nr L 347, s. 1; dalej dyrektywa VAT), w tym jej art. 193, art. 205, art. 273 w zw. z art. 325 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r., Nr 90, poz. 864/2; dalej TFUE) i art. 17 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE z dnia 14 grudnia 2007 r. Nr C 303, s. 1; dalej Karta) oraz zasady proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, iż stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej członka zarządu osoby prawnej za zobowiązania z tytułu VAT tej osoby prawnej bez wcześniejszego ustalenia czy taki członek zarządu działał w złej wierze albo że jego zachowaniem można było zarzucić zawiniony błąd lub też niedbalstwo?

7. Ocena zgodności regulacji krajowych o odpowiedzialności osób trzecich z prawem europejskim – pytania prejudycjalne.

Postanowienie WSA we Wrocławiu z 31.01.2024 r., I SA/Wr 966/22 c.d.

2. Czy przepisy dyrektywy VAT, w tym jej art. 193, art. 205, art. 273 w zw. z art. 325 TFUE, zasada pewności prawa, zasada uzasadnionych oczekiwań, zasada prawa do dobrej administracji wywodzona z art. 41 Karty w zw. z art. 2 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, po. 864/30; państwo prawa, poszanowanie praw człowieka), art. 47 Karty (skuteczny środek zaskarżenia, prawo do sądu) należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie takiej praktyce krajowej, **która dla uwolnienia się od odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania w VAT osoby prawnej posiadającej jednego wierzyciela, wymaga od członka zarządu złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, który jest bezprzedmiotowy na gruncie przepisów i praktyki krajowego prawa insolwencyjnego, a w konsekwencji prowadzi do naruszenia istoty prawa własności (art. 17 Karty)?**

7. Ocena zgodności regulacji krajowych o odpowiedzialności osób trzecich z prawem europejskim – pytania prejudycjalne.

Postanowienie WSA we Wrocławiu z 31.01.2024 r., I SA/Wr 966/22 c.d.

3. Czy przepisy art. 193, art. 205, art. 273 dyrektywy VAT w zw. z art. 325 TFUE oraz zasadę równości wobec prawa i zasadę niedyskryminacji (art. 20 Karty i art. 21 Karty) należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym [wskazanym w pktcie 1], które dopuszczają nierówne traktowanie członków zarządu osób prawnych, w ten sposób, że **członek zarządu osoby prawnej posiadającej więcej niż jednego wierzyciela, może uwolnić się od odpowiedzialności za zobowiązania Spółki poprzez złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości, natomiast członek zarządu osoby prawnej posiadającej wyłącznie jednego wierzyciela, nie ma możliwości skutecznego złożenia takiego wniosku, co w efekcie pozbawia go możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania z tytułu VAT osoby prawnej oraz prawa do skutecznego środka zaskarżenia (art. 47 Karty)?**".

Podsumowanie:

1. Odpowiedzialność osób trzecich – zasadność regulacji

Uzasadniając wprowadzenie takiej regulacji, ustawodawca stwierdził, że konstrukcja ta stała się konieczna z uwagi na ekonomiczny związek podatnika, płatnika i inkasenta z osobą trzecią, który w zasadzie sprowadza się do uzyskania przez osobę trzecią korzyści z dochodu lub majątku osoby zobowiązanej albo nabyciu całości lub części jego majątku z pokrzywdzeniem interesów wierzyciela podatkowego.

2. Część przepisów wydaje się na tyle nieścista, że pozostawia organom podatkowym pewien niebezpieczny margines decyzyjny. W konsekwencji do odpowiedzialności mogą zostać pociągnięte osoby spoza katalogu wskazanego w Ordynacji podatkowej.

3. Jak uchronić się przed odpowiedzialnością?

Przede wszystkim w ramach obrony przed odpowiedzialnością należy mieć na uwadze, iż organ podatkowy może wydać decyzję o odpowiedzialności osoby trzeciej wyłącznie w przypadkach wskazanych w przepisach art. 110-117c Ordynacji podatkowej.

Podsumowanie c.d.

4. Odpowiedzialność z cudze długi była zawsze i jest nadal sprawą bardzo kontrowersyjną.

Rozwiązania normatywne dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich zaliczyć należy do regulacji o charakterze wyjątkowym. Wyrazem tego wyjątkowego charakteru winna być szczególna dbałość ustawodawcy o minimalizację negatywnych następstw naruszenia konstytucyjnie chronionej własności prywatnej.

5. NOP -zaproponowano przepis umożliwiający organom podatkowym bardziej elastyczne niż dotąd orzekanie w przedmiocie odpowiedzialności osób trzecich za cudze należności. Wprowadzenie zasady, że osoba trzecia nie ponosi odpowiedzialności przewidzianej w niniejszym rozdziale, jeżeli byłoby to **rażąco niesłuszne**.

6. Zderzenie się interesu fiskalnego państwa z ochroną prawa własności implikuje problem pozycji prawnej osoby trzeciej w toczącym się wobec niej postępowaniu podatkowym.

N·S·A

NACZELNY SĄD ADMINISTRACYJNY



Dziękuję za uwagę!