

**WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI
UNIwersYTET SZCZECIŃSKI**

SYSTEM PODATKOWY W POLSCE

JEGO ROLA I ZNACZENIE W PROCESACH GOSPODAROWANIA

Redakcja naukowa
Wojciech Bożek

SZCZECIN 2016

Recenzenci:

dr hab. Katarzyna Święch-Kujawska prof. US
dr Marcin Burzec
dr Ewa Kowalewska
dr Marta Musiał

Korekta językowa:

Wojciech Bożek
Paweł Mańczyk

Skład i łamanie:

Wojciech Bożek

Projekt okładki:

Paweł Mańczyk

ISBN

978-83-945471-0-3

Wydawca:

Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Szczeciński
ul. Narutowicza 17a
70-240 Szczecin

Druk:

ZAPOL Sobczyk Sp.j.
Szczecin 2016

Spis treści

| | |
|---|-----|
| Słowo wstępne | 9 |
| Marta Bielarz, Kamila Iwaśkiewicz Zmiany w opodatkowaniu wynikające z wprowadzania odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług | 11 |
| Wojciech Bożek Dochody podatkowe budżetu państwa i ich znaczenie w finansowaniu zadań publicznych - analiza wybranych zagadnień | 23 |
| Piotr Buława Ewolucja opodatkowania dochodów nieujawnionych na przykładzie Polski, Republiki Czeskiej i Słowacji | 37 |
| Paweł Chrzaniuk Utrudnienia dla zachowania płynności finansowej spółek kapitałowych w polskim systemie podatkowym – wybrane zagadnienia na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych | 51 |
| Mateusz Cieplucha Ekonomiczne i prawne aspekty ewolucji przedsiębiorstw piłkarskich (wybrane zagadnienia) | 63 |
| Kamil Dąbrowski Wpływ regulacji karnoskarbowej na procesy gospodarowania źródłami podatkowymi | 73 |
| Anna Dobija Odpowiedzialność karnoskarbowa doradców podatkowych jako szczególnego podmiotu zaufania publicznego | 85 |
| Łukasz Dubiński Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania podatkowe spółki (wybrane zagadnienia) | 95 |
| Dariusz Górski Opodatkowanie świadczeń dodatkowych wobec najmu i dzierżawy nieruchomości | 107 |

Anna Hnatów

Aspekty podatkowe transgranicznego połączenia przez przejęcie na przykładzie spółek kapitałowych..... 117

Paulina Klepacka

Kwota wolna od podatku w podatku dochodowym od osób fizycznych..... 131

Milosz Kłosowiak

Powstanie przychodu z transakcji na instrumentach pochodnych 143

Klaudia Kopia

Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego w systemie podatkowym w Polsce – próba rewizji..... 159

Jakub Kosior

Samoopodatkowanie mieszkańców gminy 173

Ewa Kowalewska, Beata Wierzbicka

Opodatkowanie usług świadczonych przez przedsiębiorstwa turystyczne..... 183

Paweł Kupczak

Opodatkowanie przychodów uzyskiwanych z nierządu w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 197

Elwira Malyszko

Optymalizacja podatkowa poprzez wybór formy opodatkowania w mikroprzedsiębiorstwach 211

Paweł Mańczyk

Ulga mieszkaniowa w podatku od spadków i darowizn a wymóg zawarcia umowy o opiekę nad spadkodawcą 221

Joanna Marczuk

Glosa częściowo krytyczna do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7.07.2014 r., II FPS 1/14 239

Gustaw Masznicz

Opodatkowanie VAT transakcji wymiany Bitcoina 251

Adrianna Ogonowska

Ekologiczne aspekty w polskim systemie podatków 263

Michał Piechocki

Ceny transferowe jako obowiązek planowania aktywności
gospodarczej w polskich przepisach podatkowych..... 279

Przemysław Pietrzak

Zasady finansowania partii politycznych, źródła finansowania
oraz kontrola finansów partyjnych..... 289

Karolina Pomietło

Rola „niepozornego” paragonu w polityce makroekonomicznej
państwa 301

Piotr Porzycki

Strukturyzacja podatkowa transakcji menedżerskiego wykupu
lewarowanego 309

Łukasz Rupniak

Zwolnienia podatkowe przedstawicieli dyplomatycznych w polskim
systemie podatkowym..... 327

Piotr Syta

Regulacja prawna podatku bankowego w Polsce 341

Katarzyna Święch – Kujawska

Ewolucja podatku od nieruchomości - wybrane zagadnienia 355

Michał Wojna

Problematyka rozkładu ciężaru dowodu w postępowaniu
podatkowym 367

Dominika Wróblewska

Podatek od gier – charakterystyka ogólna 379

Wykaz wybranej literatury 389

Wykaz wybranych aktów prawnych 403

Wykaz wybranych orzeczeń..... 409

Wykaz wybranych innych źródeł i stron internetowych 417

Notka o autorach..... 423

Łukasz Dubiński

Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania podatkowe spółki (wybrane zagadnienia)

Streszczenie: Na tle prawnej regulacji odpowiedzialności członków zarządu za zobowiązania podatkowe spółki rysuje się zasadniczy spór. Pomimo, stosunkowo niewielkiej regulacji, która jest długo obecna w polskim systemie prawnym, nie wypracowano dotąd jednolitych standardów rozstrzygnięcia spraw związanych z odpowiedzialnością członków zarządu za zobowiązania podatkowe spółki. Wątpliwości budzi już bowiem właściwe ustalenie podmiotu odpowiedzialnego jako członka zarządu za zobowiązania podatkowe spółki. W opracowaniu zarysowane zostaną te problemy, jak i przedstawiona zostanie interpretacyjna propozycja ich rozwiązania.

Słowa kluczowe: zobowiązania podatkowe, członkowie zarządu, odpowiedzialność

Wprowadzenie

Dochody uzyskiwane z podatków służą realizacji dobra publicznego. Dlatego ustawodawca dąży do optymalizacji istniejącego systemu podatkowego. Jednym z instrumentów służących realizacji tego celu jest wytyczenie prawnej ścieżki dochodzenia zobowiązań podatkowych nie tylko od samego podatnika, ale w razie jego niewypłacalności również od osób trzecich. Przykładem takiego rozwiązania jest ujęta w przepisach ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa²⁰⁸ regulacja odpowiedzialności członka zarządu za zobowiązania podatkowe spółki. W prezentowanym opracowaniu rozważania będą koncentrowały się na tych aspektach wspomnianej odpowiedzialności, których interpretacja (zwłaszcza ta pojawiająca się w orzecznictwie) może budzić wątpliwości.

Pojęcie a pełnienie obowiązków członka zarządu

Pozornie, w przypadku niewypłacalności spółki ustalenie odpowiedzialnego za jej długi nie powinno budzić wątpliwości. Zgodnie bowiem z art. 116 § 1 op takim podmiotem jest w pierwszej kolejności²⁰⁹ członek zarządu spółki. Z kolei, ze względu na brak w przepisach podatkowych regulacji, która definiowałaby to pojęcie, można przyjąć, iż „prawny status członka zarządu spółki określają umowa spółki i przepisy art. 201 - 211 ustawy z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek

²⁰⁸ To jest z 8 kwietnia 2015 r., Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.), dalej: op.

²⁰⁹ Wyjaśnić należy, iż zgodnie z art. 116 § 3 op w sytuacji, gdy dana spółka nie posiada zarządu, odpowiedzialność subsydiarną za jej zobowiązania ponoszą pełnomocnicy, a w razie ich braku wspólnicy. Zagadnienie odpowiedzialności wspomnianych podmiotów wykracza jednak poza ramy niniejszego opracowania.

handlowych²¹⁰. W świetle tych unormowań za członka zarządu można uznawać tylko osobę, która w przewidzianym prawem trybie powołana została na tę funkcję i której mandat nie wygasł.”²¹¹.

W świetle powyższego można byłoby uznać, iż powołanie na członka zarządu zgodne z regułami ustalonymi w ustawie z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych²¹² nieodłącznie wiąże się z perspektywą odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki. Ten oczywisty wniosek nie powinien jednak ostać się w konfrontacji z brzmieniem art. 116 § 2 op, który odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spółki łączy z czasem pełnienia obowiązków członka zarządu. Tym niemniej, w orzecznictwie reprezentowany jest odmienny pogląd. Wskazuje się bowiem, iż „użycie w art. 116 § 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacji podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) sformułowania "pełnienia" obowiązków członka zarządu, a nie ich "wykonywanie", oznacza, że chodzi o zajmowanie stanowiska od momentu powołania do dnia odwołania”²¹³. Wydaje się, iż tego rodzaju argumentacja jest niekonsekwentna. Z jednej bowiem strony, widoczne jest odwołanie się do literalnego brzmienia przepisu (tj. pod postacią argumentacji, że „pełnienie” to nie to samo co „wykonywanie”). Z drugiej natomiast strony pomijany jest fakt, iż sam ustawodawca czyni wyraźną dystynkcję językową pomiędzy brzmieniem art. 116 § 1 a treścią art. 116 § 2 op. Innymi słowy, ww. interpretacji obecnej w orzecznictwie sądów administracyjnych można postawić zarzut naruszenia zakazu wykładni synonimicznej, ponieważ w ich treści widoczne jest utożsamienie bycia członkiem zarządu (116 § 1 op) z pełnieniem obowiązków członka zarządu (116 § 2 op). Przyjąć więc należy, iż samo prawidłowe powołanie na stanowisko członka zarządu bez rozpoczęcia pełnienia obowiązków nie oznacza jeszcze możliwości pociągnięcia do odpowiedzialności danej osoby za zobowiązania podatkowe spółki.

Wydaje się, iż błędna jest również inna teza, która pojawia się w orzecznictwie, a zgodnie z którą, „jeżeli w imieniu osoby prawnej w charakterze jej organu działa osoba lub osoby niemające do tego kompetencji, to mogą one ponosić odpowiedzialność na gruncie wyżej wymienionego przepisu²¹⁴”. W tym kontekście warto przypomnieć, iż unieważnienie uchwały powołującej na członka zarządu nie następuje co prawda *ex lege* a na mocy orzeczenia sądu, ale za to

²¹⁰ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 1030 ze zm.).

²¹¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 23.02.2012 r., I SA/OI 739/11, Legalis nr 794149.

²¹² To jest z 19 kwietnia 2013 r., Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 1030 ze zm.), dalej: ksh.

²¹³ Wyrok NSA z 02.06.2011 r., I FSK 1073/10, Legalis nr 382628. Analogicznie m.in. wyrok NSA (N) z 29.06.2011 r., I FSK 1052/10, Legalis nr 369785.

²¹⁴ Wyrok WSA Szczecin z 30.10.2013 r., I SA/Sz 559/13, Legalis nr 790118.

wywołuje skutki *ex tunc*²¹⁵. Wyrok sądowy eliminuje więc z rzeczywistości prawnej fakt powołania na członka zarządu konkretnego podmiotu, ale nie zmienia to postaci rzeczy w tym sensie, iż dana osoba mogła pełnić obowiązki takiego organu spółki z tym, że niezgodnie z przepisami prawa (przykładowo, gdy była to osoba skazana za przestępstwo, o którym mowa w przepisach ujętych w rozdziałach XXXIII-XXXVII Kodeksu karnego)²¹⁶.

W związku z powyższym wydaje się, iż wydanie rozstrzygnięcia unieważniającego wybór danej osoby na członka zarządu wyłącza możliwość pociągnięcia jej do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki. Odmierna (czyli taka, jak przywołana w ww. tezie) interpretacja pomijałaby bowiem ww. treść art. 116 § 1 op, a więc można byłoby jej zarzucić naruszenie zakazu wykładni *per non est*. Uznać więc należy, iż pełnienie obowiązków w przypadku nieprawidłowego powołania na członka zarządu również nie daje podstawy do ponoszenia odpowiedzialności za zobowiązania spółki. Zastrzec przy tym należy, iż fakt nieprawidłowego powołania powinien zostać stwierdzony prawomocnym wyrokiem sądu.

Ustawodawca nie wyjaśnił, co należy rozumieć przez „pełnienie obowiązków członka zarządu”. Na wstępie można zauważyć, że skoro, jak wykazano powyżej, jest to co innego aniżeli bycie członkiem zarządu, to dla uznania, iż dana osoba pełni obowiązki, nie będzie wystarczające samo prawidłowe powołanie jej na stanowisko członka zarządu. Przechodząc do definiowania „pełnienia obowiązków” warto na wstępie odwołać się do jednych z pierwszych prób wyjaśnienia omawianego pojęcia pochodzących 2004 r. J. Serwacki przytacza tu wyrok WSA w Olsztynie²¹⁷, gdzie wskazano, iż „pełnienie obowiązków” wskazuje, że chodzi tu o rzeczywiste (czynne, faktyczne) ich wykonywanie, a nie tylko o piastowanie (bierne) funkcji, z którą te obowiązki są związane²¹⁸. Ten sposób rozumienia omawianego pojęcia wydaje się być już stałym elementem linii orzeczniczej. Świadczy o tym m.in. fakt przytaczania przywołanego sposobu rozumienia „pełnienia obowiązków” w niemalże identycznej postaci w licznych orzeczeniach NSA²¹⁹. Sądy uzupełniły także ww. definicję wskazując, iż faktu

²¹⁵ A. Kidyba, Komentarz do art. 254, [w:] Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych [online]. System Informacji Prawnej LEX, 2016-02-06 14:17, dostęp: 12.02.2016 r. Dostępny w Internecie: <http://sip.lex.pl/#/komentarz/587249022/492651>.

²¹⁶ Zakaz sprawowania funkcji członka zarządu przez osobę skazaną w przywołanych przepisach Kodeksu Karnego wynika wprost z art. 18 ksh.

²¹⁷ Wyrok WSA w Olsztynie z 03.03.2004 r., III SA 2889/02; LEX Numer 63153. Wyrok podaje za J. Serwacki, Komentarz do art. 116 Ordynacji Podatkowej [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, H. Dzwonkowski (red.), Wyd. 5, Warszawa 2015. Dostęp za pośrednictwem programu LEX: <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zoge4tambvha3teojoobqxalrtgeydsrmrqa4q>, dostęp: 31.01.2016 r.

²¹⁸ *Ibidem*.

²¹⁹ Zob. m.in. wyrok NSA z 27.06.2014 r., II FSK 1860/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dostęp: 9.12.2015 r.; wyrok NSA z 10.12.2013 r., II FSK 76/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dostęp:

wpisania danej osoby do właściwego rejestru nie należy utożsamiać z rozpoczęciem przez nią omawianego „pełnienia obowiązków”, a za SN udzieliły także wskazówkę interpretacyjną, zgodnie z którą fakt „pełnienia obowiązków” jest powiązany z uzyskaną „kompetencją do realizowania funkcji członka zarządu”²²⁰.

W widoczny więc sposób w orzecznictwie poza zanegowaniem znaczenia wpisu do KRS-u, nie wypracowano standardu, który jasno by określał albo przynajmniej wytyczał kryteria rozumienia zwrotu „pełnienie obowiązków”. Stosowany bowiem przy próbach definiowania wspomnianego pojęcia przez sądy zwrot „faktyczne wykonywanie” jest sam w sobie nieprecyzyjny. Można wręcz powiedzieć, iż jest to definicja *ignotum per ignotum*. W rezultacie, znacznie utrudnione wydaje się również wyznaczenie momentu, od kiedy nastąpiło zaprzestanie „pełnienia obowiązków”, a więc wątpliwości wywoływać może ustalenie zakresu odpowiedzialności danego członka zarządu. Stąd, słuszne wydają się obawy przywoływanego powyżej J. Serwackiego, który na tle ww. definicji podnosi, iż „członek zarządu spółki zagrożony koniecznością poniesienia odpowiedzialności w charakterze osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki będzie dążył do wykazania, że jego obecność w zarządzie spółki była jedynie bierna, formalna, a więc nie zobowiązuje go do odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki.”²²¹.

Przypomnieć więc należy, iż obowiązki członka zarządu są określone w umowie spółki oraz ksh. Z kolei z racji faktu, iż pozostawanie członkiem zarządu jest zależne od woli danej osoby można założyć, że jeżeli nie składa ona rezygnacji, to wyraża ona wolę dalszego pełnienia swojej funkcji, a więc i wykonywania swoich obowiązków. Ewentualne zaniechania członka zarządu nie oznaczają co do zasady, iż przestał on pełnić swoje obowiązki. Do czasu złożenia rezygnacji, można co najwyżej powiedzieć, iż wadliwie pełni ona obowiązki członka zarządu, ale nie, że ich nie pełni.

Powyższe oznacza, że jeżeli członek zarządu nie wykonuje swoich zadań, ale nie może skutecznie złożyć rezygnacji ze swojej funkcji, to można powiedzieć, iż nie pełni on swoich obowiązków. Chodzi o taką sytuację, gdy z przyczyn niezależnych od prawidłowo powołanego członka zarządu nie jest on w stanie pełnić swojej funkcji. Przyjąć więc należy, iż przez okres „pełnienia obowiązków” należy rozumieć również i ten okres, gdy dana osoba powołana na stanowisko

9.12.2015 r.; wyrok NSA z 30.09.2015 r., II FSK 2045/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dostęp: 9.12.2015 r. W przywołanych wyrokach literalnie przytacza się następującą tezę: „Posłużenie się w art. 116 § 2 ord. pod. określeniem „pełnienie obowiązków” wskazuje, że chodzi tu o rzeczywiste (czynne, faktyczne) ich wykonywanie, a nie tylko o piastowanie (bierne) funkcji, z którą te obowiązki są związane.”

²²⁰ Ibidem.

²²¹ J. Serwacki, Komentarz do art. 116...

członka zarządu pomimo braku przeszkód od niej niezależnych nie wykonuje obowiązków wskazanych w umowie spółki i ksh. Wydaje się również, iż wspomniane przeszkody to utrudnienia o charakterze trwałym albo długookresowym (np. obłożna choroba albo zaginięcie w katastrofie lotniczej). Zwrot „pełnienie obowiązków” odnosi się bowiem do pewnego okresu, a nie jedynie punktu w czasie. Przypomnieć ponadto należy, iż wystąpienie utrudnienia o charakterze krótkookresowym stanowi odrębną podstawę uwalniającą od odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki (o tym w dalszej części rozważań).

Podsumowując, możliwość przypisania odpowiedzialności za zobowiązania spółki dotyczy członków zarządu spółki prawidłowo powołanych do pełnienia swoich funkcji, którym trwała przeszkoda nie uniemożliwia albo znacznie nie utrudnia realizację ich obowiązków określonych w umowie spółki i ksh.

Pozytywne przesłanki odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki

W literaturze²²² oraz orzecznictwie²²³ wskazuje się, iż można mówić o dwóch rodzajach przesłanek związanych z odpowiedzialnością członków zarządu za zobowiązania podatkowe spółki. Chodzi tutaj o przesłanki pozytywne oraz negatywne. Pierwszą przesłanką pozytywną jest fakt pozostawania członkiem zarządu w trakcie, gdy upłynął termin płatności za zobowiązania podatkowe spółki. Odwołując się do wcześniejszych ustaleń powiedzieć należy, iż odpowiedzialność za zaległości podatkowe może być przypisana wyłącznie takiemu członkowi zarządu, który został prawidłowo powołany oraz pełnił obowiązki członka zarządu. Przy tym, zgodnie z art. 122 i 187 op, ciężar wykazania tych okoliczności spoczywa na wierzycielu publicznoprawnym²²⁴. Drugą przesłanką pozytywną, której spełnienie umożliwia uruchomienie odpowiedzialności członka zarządu za zobowiązania podatkowe spółki jest tzw. bezskuteczność egzekucji jej majątku.

Pomimo braku legalnej definicji zwrotu „bezskuteczność egzekucji” nie powinno wywołać sporów twierdzenie, iż obejmuje on taki stan, w którym „w wyniku wszczęcia i przeprowadzenia przez organ egzekucyjny egzekucji z majątku spółki nie doszło do przymusowego zaspokojenia wierzyciela.”²²⁵ Chodzi tutaj bowiem o przypadek, gdzie w związku z konkretnym długiem podatkowym spółki prowadzone było postępowanie egzekucyjne i zakończyło się

²²²Zob. R. Dowgier, Komentarz do art. 116, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. V [online], J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski (red.), LEX, <http://sip.lex.pl/#/komentarz/587226172/145193>, dostęp: 6.02.2016 r.

²²³ Zob. wyrok WSA w Warszawie z 30.06.2008 r., III SA/Wa 2119/07, Legalis nr 123457.

²²⁴ Wyrok WSA w Krakowie z 8.10.2008 r., I SA/Kr 1473/07, Legalis nr 169812.

²²⁵ W. Grześkiewicz. Przesłanki zastosowania egzekucji administracyjnej, [w:] Egzekucja z nieruchomości w postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Aspekty teoretyczno-praktyczne [online]. ABC, 2016-01-26, <http://sip.lex.pl/#/monografia/369164257/6>, dostęp: 3.02.2016 r.

ono rozstrzygnięciem, z którego wynika brak możliwości zaspokojenia wierzyciela publicznoprawnego (np. umorzono postępowanie egzekucyjne).

Warto zauważyć, iż zgodnie z treścią uchwały NSA z 8 grudnia 2008 r.²²⁶ dla stwierdzenia „bezskuteczności egzekucji” w każdym wypadku jest wymagane, żeby zostało przeprowadzone postępowanie egzekucyjne. Tym niemniej, NSA wskazał również²²⁷, iż takie postępowanie egzekucyjne nie musi być związane z danym długiem podatkowym (tj. tym, z którym wiąże się odpowiedzialność solidarna członków zarządu w konkretnej sprawie). Chodzi o to, żeby na podstawie postępowania egzekucyjnego można było dokonać ustalenia, iż majątek spółki nie pozwoli na zaspokojenie wierzyciela skarbowego. Uzasadniając swój pogląd NSA wyraźnie odwołał się do zasady ekonomiki procesowej mówiąc, iż „powielanie czynności egzekucyjnych tylko po to, by formalnie potwierdzić bezskuteczność egzekucji, byłoby oczywiście zbędne.”²²⁸

Przyjąć jednak należy, iż organ skarbowy nie może bezrefleksyjnie i jako wiążący przyjmować każdy negatywny wynik postępowania egzekucyjnego dotyczącego innego zobowiązania aniżeli tego, którego realizacji sam dochodzi. Zauważyć bowiem należy, iż jak również wskazuje w ww. uchwale NSA w żadnym przypadku, organ skarbowy nie jest zwolniony z obowiązku kompleksowego zbadania sprawy podatkowej. W rezultacie, z zebranego materiału dowodowego powinno bezsprzecznie wynikać, iż od czasu przeprowadzenia uprzedniego postępowania egzekucyjnego, sytuacja majątkowa u dłużnika podatkowego nie uległa zmianie na tyle, żeby nie można było skutecznie przeprowadzić egzekucji z jego majątku.

Drugą istotną tezą pochodzącą z ww. uchwały jest przyjęcie, iż stwierdzenie bezskuteczności „ustala się na podstawie każdego prawnie dopuszczalnego dowodu.”²²⁹ Pomimo faktu, iż NSA nie wyraził tego w uzasadnieniu ww. uchwały wydaje się, iż to twierdzenie jest przynajmniej w części logiczną konsekwencją ww. pierwszej tezy. Skoro bowiem, nie wymaga się przeprowadzenia dodatkowego postępowania egzekucyjnego w związku z konkretnym długiem podatkowym, a więc nie jest niezbędne formalne potwierdzenie jego „bezskuteczności”, to tym bardziej dopuszczalne wydaje się wykazywanie bezskuteczności egzekucji za pomocą dowolnych środków dowodowych. Co więcej, w orzecznictwie²³⁰ przyjmuje się, iż nawet postępowanie egzekucyjne dotyczące konkretnego długu podatkowego nie musi zostać zakończone. Wystarczające będzie już „jedynie wszczęcie tego postępowania oraz podjęcie

²²⁶ Uchwała NSA z 8 grudnia 2008 r., II FPS 6/08, CBOSA, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/05F120A7A0>, dostęp: 31.01.2016 r.

²²⁷ Ibidem.

²²⁸ Ibidem.

²²⁹ Ibidem.

²³⁰ Wyrok SA w Białymstoku z 5.09.2012 r., III AUa 417/12, Legalis nr 715100.

wszechstronnych działań, w celu ustalenia majątku, z którego można byłoby zaspokoić dochodzoną należność²³¹.

Warto również zauważyć, iż ustawodawca mówi w art. 116 § 1 op o majątku spółki bez wyróżniania jego konkretnych elementów (np. nieruchomości). Tym samym, przez „bezskuteczność egzekucji należy rozumieć jako niemożność uzyskania zaspokojenia z całego majątku spółki, a nie tylko z pewnych jego składników”²³². W rezultacie, jeżeli postępowanie egzekucyjne nie zostało formalnie zakończone, to możliwość skierowania żądań o spłatę długów podatkowych do członków zarządu jest dopuszczalna, o ile organ wykaże, iż żadne dodatkowe środki egzekucyjne nie przyczynią się do zaspokojenia z majątku spółki. Inna interpretacja zwalniająca organ z konieczności tłumaczenia swoich działań stanowiłaby przyzwolenie na arbitralny sposób postępowania, a to z kolei byłoby niewątpliwie niezgodne z zasadą pogłębiania zaufania do administracji publicznej. Można więc powiedzieć, iż brak konieczności doprowadzania do zakończenia postępowania egzekucyjnego może usprawnić dane postępowanie, ale z drugiej strony organ jest obowiązany szczegółowo wykazać dlaczego uznał egzekucję za bezskuteczną.

Negatywne przesłanki odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki

Jeżeli spełnione są opisane powyżej przesłanki pozytywne, to zwolnienie członka zarządu z odpowiedzialności za zobowiązania spółki może nastąpić jeżeli zrealizowana zostanie przynajmniej jedna z przesłanek negatywnych (zwanym również egzoneracyjnymi), o których mowa w art. 116 §1 op. Przy tym, z przywołanego przepisu jednoznacznie wynika, iż to członek zarządu obowiązany jest wykazać zaistnienie jednej z przesłanek pozytywnych, co należy rozumieć jako odstępstwo od klasycznego rozłożenia ciężaru dowodowego w postępowaniu podatkowym. Tym niemniej, nie należy z tego faktu wyciągać wniosku, iż ustawodawca dał przyzwolenie na całkowitą pasywność organu w toku postępowania dowodowego dotyczącego przesłanek egzoneracyjnych. Organ pozostaje bowiem gospodarzem postępowania i tym samym w dalszym ciągu jest obowiązany do dążenia do ustalenia stanu faktycznego w sprawie odpowiedzialności członka zarządu za zobowiązania podatkowe spółki z tą jedynie różnicą, iż to nie on jest obowiązany dostarczyć właściwe dowody. Jeżeli więc dowody przedkładane przez stronę wskazują na pewne okoliczności, ale zdaniem organu nie są one wystarczające, to poprzestanie przez organ na takim stwierdzeniu w decyzji kończącej postępowanie uznać należy za sprzeczne z art. 122 op. Uznać bowiem należy, iż w takiej sytuacji organ prowadzący postępowanie powinien przynajmniej wystąpić do strony z żądaniem uzupełnienia

²³¹ Wyrok NSA (N) z 30.04.2014 r., I GSK 1617/12, Legalis nr 1042362.

²³² Wyrok SA w Katowicach z 28.05.2013 r., III AUa 2588/11, Legalis nr 1024727.

przedkładanych dokumentów. Wydaje się również, iż organ powinien uwzględnić dowody znane mu z urzędu, chociażby strona ich nie powołała.

Uzupełniając powyższe przypomnieć należy, iż zgodnie z art. 116 §1 op dochodzenie realizacji zobowiązań podatkowych od członka zarządu jest dopuszczalne wyłącznie wtedy, gdy egzekucja z majątku spółki okaże się bezskuteczna. Innymi słowy, jeżeli nie są spełnione przesłanki pozytywne, to członek zarządu nie musi wykazywać okoliczności stanowiących przesłanki negatywne.

Zgłoszenie upadłości

Członek zarządu będzie zgodnie z art. 116 §1 pkt 1 lit. a op zwolniony z odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki, jeżeli wykaże, iż we właściwym czasie zgłoszony został wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym samym okresie nastąpiło otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne²³³ albo zatwierdzenie tzw. układu w rozumieniu wspomnianej ustawy.

Ustawodawca nie precyzuje, co należy rozumieć przez użyty w przywołanym przepisie zwrot „właściwy termin”. Warto więc zwrócić uwagę na fakt, iż w art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze²³⁴ wskazano, iż termin na złożenie wniosku dotyczącego upadłości wynosi 30 dni licząc od dnia, kiedy pojawiła się podstawa do jej ogłoszenia. Z kolei dla postępowania restrukturyzacyjnego nie określono wprost żadnego terminu na jego wszczęcie. To zaniechanie wynika z faktu, iż postępowanie restrukturyzacyjne w przeciwieństwie do postępowania upadłościowego jest postępowaniem fakultatywnym²³⁵.

Ze względu na posłużenie się przez ustawodawcę dwoma odmiennymi zwrotami (tj. „właściwy termin” oraz „termin trzydziestodniowy”) nie należy ich ze sobą utożsamiać. Tym niemniej, jeżeli ustawodawca wyraźnie wskazuje, iż zgłoszenie upadłości może nastąpić w ciągu 30 dni, to oznacza to, iż ewentualna sankcja (w tym podatkowa) zostanie nałożona na adresata art. 21 prawa upadłościowego, jeżeli przekroczony zostanie wspomniany termin. Odmienna interpretacja zakładająca, iż użycie zwrotu właściwy termin oznacza możliwość skrócenia terminu ujętego w prawie upadłościowym oznaczałaby de facto, iż prawodawca stworzył regulację niespójną i tworzącą swoiste „pułapki”.

²³³ Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2015 r. poz. 978 ze zm.), dalej: prawo restrukturyzacyjne.

²³⁴ Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 233 ze zm.), dalej: prawo upadłościowe.

²³⁵ R. Adamus, Komentarz do art. 7, [w:], Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz., Warszawa 2015, dostęp: <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogytamjsga2dgnboobqxlrtge3tenzvge4q>, dostęp: 6.02.2016 r.

Innymi słowy, rezultat takiej wykładni byłby sprzeczny przynajmniej z art. 2 ustawy zasadniczej.

Wydaje się, iż termin właściwy w rozumieniu art. 116 op nie będzie terminem trzydziestodniowym dla osób, które obejmują funkcję członka zarządu już po pierwotnym upływie 30 dni od dnia wystąpienia podstawy do ogłoszenia upadłości albo w trakcie jego trwania. Można wręcz przyjąć, iż długość tego terminu powinna zależeć od liczby dokumentów, które należy skompletować do wniosku o ogłoszenie upadłości. Innymi słowy, powinien on być relatywnie krótszy od terminu trzydziestodniowego. Należy bowiem zakładać, iż osoba decydująca się na zostanie członkiem zarządu w spółce o słabej kondycji finansowej przynajmniej powinna być świadoma konsekwencji takiego stanu rzeczy.

Dodać należy, iż w przypadku gdy członek zarządu nie dokonał opisanego powyżej zgłoszenia, może zostać zwolniony z odpowiedzialności, jeżeli wykaże w tym brak swojej winy. Innymi słowy, gdy niezłożenie wniosku o upadłość nastąpiło z przyczyn od niego niezależnych. Odwołując się do uwag dotyczących zwrotu „pełnienie obowiązków”, przyjąć należy, iż omawiana okoliczność egzoneracyjna jest związana z przejściowymi i krótkotrwałymi trudnościami²³⁶. Natomiast, niezwłocznie po ich ustąpieniu członek zarządu w dalszym ciągu jest zobowiązany do zgłoszenia upadłości. Gdyby bowiem, przeszkody okazały się długotrwałe to można by było mówić o zaprzestaniu pełnienia obowiązków członka zarządu w rozumieniu art. 116 § 2 op.

Członek zarządu może zgodnie z art. 116 § 1 pkt 2 op uwolnić się od odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki, jeżeli wskaże majątek, z którego może się zaspokoić wierzyciel publicznoprawny. Z przywołanego przepisu wynika ponadto, iż wskazane mienie nie musi wystarczyć na pokrycie wszystkich zaległości podatkowych, a jedynie ich znacznej części. Należy więc przyjąć, iż organ podatkowy powinien na podstawie informacji uzyskanych od członka zarządu być w stanie zestawić wartość zaległości podatkowej z wartością wskazanego mienia. Innymi słowy, majątek przedstawiany przez członka zarządu powinien „przedstawiać identyfikowalną wartość finansową”²³⁷. W konsekwencji, jedynie „realnie istniejące mienie”²³⁸, a więc takie, które powinno „faktycznie istnieć w toku postępowania”²³⁹ może stanowić przedmiot informacji przedstawianej przez członka zarządu w trybie art. 116 § 1 pkt 2 op. Tym samym,

²³⁶ Ustawodawca wyraźnie zaznacza, iż chodzi tutaj o moment, w którym należało złożyć wniosek o ogłoszenie upadłości, a nie prowadzenie pewnej działalności przez pewien czas, jak to ma miejsce w przypadku „pełnienia obowiązków”.

²³⁷ Wyrok WSA w Rzeszowie z 22.06.2015 r., I SA/Rz 97/15, Legalis nr 1342584.

²³⁸ Wyrok NSA z 8.02.2013, I FSK 477/12, Legalis nr 617821.

²³⁹ Wyrok SN (Izba Pracy) z 20.03.2013 r., I UK 554/12, Legalis nr 733545.

przedstawienie „mienia spółki do którego możliwa byłaby egzekucja nie może dotyczyć mienia tylko potencjalnie możliwego do uzyskania”²⁴⁰.

Pamiętając z kolei o tym, iż dochodzenie zaspokojenia wierzyciela publicznoprawnego przez członka zarządu jest dopuszczalne, jeżeli egzekucja z majątku spółki okaże się bezskuteczna, to organ podatkowy nie może w związku z art. 116 § 1 pkt 2 op przetrzucać na stronę obowiązku poszukiwania majątku spółki, w szczególności w zakresie, w jakim dostępne mu środki prawne pozwalają mu samodzielnie ustalić mienie spółki. Takie działanie organu jest bowiem nie tylko sprzeczne z treścią art. 116 § 1 pkt 2 op, ale i z celem dochodzenia realizacji zobowiązań podatkowych w ogóle, ponieważ nie będzie prowadziło do wyegzekwowania całej zaległości a jedynie jej części.

Jak wskazano powyżej, ustawodawca odstąpił od wyznaczenia konkretnego rzędu wartości mienia, które powinno być wskazane przez członka zarządu. W widoczny więc sposób, celem ustawodawcy było przekazanie organom marginesu swobody. Tym samym przyjąć należy, iż wartość mienia, które ma być wskazane przez członka zarządu będzie zależała od okoliczności sprawy. Natomiast, niedopuszczalne i będące przykładem wykładni *contra legem*, wydają się być widoczne w niektórych orzeczeniach próby określania konkretnej wartości wskazywanego mienia²⁴¹. Na podstawie treści art. 116 § 1 pkt 2 op z pewnością można bowiem jedynie stwierdzić, iż nie chodzi tutaj o całość zaległości podatkowych.

Podsumowanie

Odpowiedzialność członków zarządu została uregulowana w sposób wywołujący liczne spory i rozbieżności w orzecznictwie. Tu przytoczyć można chociażby wątpliwości odnoszące się do kwestii tak podstawowej, jak ustalenie jaki podmiot ponosi odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spółki. Wydaje się więc, iż albo niezbędne będą kolejne wyjaśniające spory uchwały NSA, albo przynajmniej częściowa nowelizacja omówionego art. 116 op.

Z drugiej jednak strony należy podkreślić, iż ustawodawca posługując się w licznych rozwiązaniach pojęciami niedookreślonymi „uelastycznia” ordynację podatkową. Ten zabieg legislacyjny może niejednokrotnie pozwolić na dostosowywanie omówionych regulacji w taki sposób, żeby z jednej strony zrealizować cel podstawowy op (tj. zapewnić pobór daniny publicznej), a z drugiej nie zaniedbać uprawnień procesowych strony postępowania podatkowego. Te pozytywne zastosowania pojęcia niedookreślonego widoczne wydają się

²⁴⁰ Wyrok NSA (N) z 16.10.2014 r., I FSK 1575/13, Legalis nr 1161515.

²⁴¹ Zob. wyrok WSA w Gdańsku z 2.03.2011 r., I SA/Gd 704/10, Legalis nr 371932. W tym wyroku wskazano: „Znaczący stopień zaspokojenia należy wiązać z taką sytuacją, gdzie spłata należności wobec Skarbu Państwa doprowadzi do zapłaty przynajmniej połowy należności.”

w przypadku okoliczności mówiącej o zgłoszeniu wniosku o upadłość we „właściwym czasie”. W pozostałym natomiast zakresie konieczne jest jeszcze „utarcie” się klarownej interpretacji.

**RESPONSIBILITY OF BOARD MEMBERS FOR THE TAX LIABILITIES OF THE
COMPANY (SELECTED ISSUES)**

Summary

The legal regulation of responsibility of board members for the tax liabilities of the company is a controversial matter. One may say that is small regulation, which is a long time present in the Polish legal system. But on the other hand, there hasn't been found a one accepted way of resolving matters of board members for the tax liabilities of the company. There is even doubt about interpretation who is a board member reliable for the tax liabilities of the company. The article shows the problems and there will be presented proposition how to solve them.

Keywords: tax liabilities, board members, responsibility