

Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe niewypłacalnej spółki kapitałowej

Odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki kapitałowej może być w ściśle określonych przypadkach rozszerzona na członków zarządu tych spółek, stanowiąc tym samym odstępstwo od zasady odpowiedzialności podatnika za zobowiązanie podatkowe. Obecna regulacja, zarówno w zakresie przesłanek umożliwiających obciążenie osoby trzeciej odpowiedzialnością za cudzy dług podatkowy, jak i przesłanek ekskulpujących, budzi jednak wiele wątpliwości interpretacyjnych, a co za tym idzie – uwagę zwraca bogate orzecznictwo sądów administracyjnych. Celem niniejszego artykułu jest próba przybliżenia tych zagadnień, które okazują się szczególnie problematyczne w toku postępowania podatkowego, mającego za przedmiot odpowiedzialność subsydiarną członka zarządu spółki kapitałowej.

MAGDALENA GROMEK, BARTOSZ SIERAKOWSKI

Przesłanka dopuszczalności wszczęcia postępowania

Warunkiem wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej jest uprzednie wydanie i doręczenie podatnikowi (spółce kapitałowej) decyzji o wysokości zaległości publicznoprawnej, ewentualnie wystawienie tytułu wykonawczego na podstawie złożonych przez podatnika deklaracji na zasadach przewidzianych w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Powyższe wymagania, wynikające jednoznacznie z art. 108 § 2 i 3 ordynacji podatkowej¹, należy uznać za konieczne, a w konsekwencji, dopiero wydanie i prawidłowe doręczenie decyzji pierwotnej (dotyczącej odpowiedzialności podatnika-spółki kapitałowej), umożliwi wszczęcie wobec osoby trzeciej – po spełnieniu pozostałych warunków określonych w art. 116 o.p. – postępowania zmierzającego do ustalenia jej odpowiedzialności za dług podmiotu, który reprezentuje lub reprezentowała. W sytuacji natomiast, gdy podatnik składa deklarację podatkową, a organ nie kwestionuje wskazanych tam kwot, postępowanie podatkowe wobec osoby trzeciej musi zostać poprzedzone wystawieniem

¹ Ustawa z 27.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 613), dalej: „o.p.”.

tytułu wykonawczego². Wskazując powyższe rozróżnienie należy jednocześnie stwierdzić, iż nie istnieje żaden przepis szczególny, który uchylałby bądź modyfikował tę zasadę. **Brak zatem prawidłowego doręczenia decyzji podatkowej spółce lub niewystawienie (wadliwe wystawienie) tytułu wykonawczego jest okolicznością uniemożliwiającą przeniesienie odpowiedzialności na osobę trzecią, nawet jeśli zobowiązanie podatkowe zostało następnie przez organ zgłoszone i uznane na liście wierzytelności w toku postępowania upadłościowego prowadzonego wobec spółki (podatnika).** Pewne wątpliwości interpretacyjne może budzić wymóg wystawienia tytułu wykonawczego w kontekście ogłoszenia upadłości podatnika. Zgodnie bowiem z art. 146 ust. 4 ustawy z 28.02.2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze³, po ogłoszeniu upadłości niedopuszczalne jest wszczęcie egzekucji świadczeń pieniężnych z masy upadłości, co jednak samo w sobie nie może być uznane za podstawę do zaniechania czynności wystawienia tytułu wykonawczego. Wystawienie tytułu wykonawczego (a w postępowaniu cywilnym – zaopatrzenie tytułu egzekucyjnego w klauzulę wykonalności⁴) nie jest jeszcze fazą postępowania egzekucyjnego, a zatem czynności tego rodzaju nie są objęte zakazem z art. 146 p.u.n. Skoro więc ustawodawca w art. 108 o.p. dla przeniesienia odpowiedzialności podatkowej na osobę trzecią wymaga nie tylko wszczęcia egzekucji (postępowanie upadłościowe jest formą egzekucji uniwersalnej), ale również uprzedniego pojawienia się w obrocie prawnym tytułu wykonawczego – to zaniechanie tej czynności należy uznać za okoliczność uniemożliwiającą obciążenie osoby trzeciej odpowiedzialnością za cudzy dług podatkowy, zwłaszcza że wszczęcie postępowania upadłościowego nie stanowi przeszkody do wystawienia rzeczzonego tytułu⁵. Przyjęcie wykładni przeciwnej byłoby sprzeczne z zasadą *in dubio pro tributario*, a nadto wykaczałoby poza brzmienie ustawy. Nie może bowiem ująć uwadze, że w art. 108 § 3 o.p. jest mowa o wystawieniu tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji, a nie tylko o istnieniu zobowiązania podatkowego wskazanego w deklaracji (brzmienie ustawy: „w razie wystawienia tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji”). Zatem art. 108 § 3 o.p. nie znajduje zastosowania w każdym przypadku, gdy obowiązek podatkowy wynika z deklaracji, ale tylko w tych sytuacjach, gdy obowiązek wynikający z deklaracji został stwierdzony przez organ tytułem wykonawczym. *A contrario* w razie niewystawienia

² Obecne brzmienie art. 108 § 3 o.p. obowiązuje od 1 stycznia 2003 r. i wynika z niego wprost, iż 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.

³ Ustawa z 28.02.2003 r. prawo upadłościowe i naprawcze (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 233), dalej: „p.u.n.”.

⁴ Jak wskazują R. Adamus i D. Chrapoński: „Ogłoszenie upadłości dłużnika nie tamuje przebiegu postępowania klauzulowego przeciwko dłużnikowi (upadłemu), w tym co do nadania klauzuli wykonalności bankowemu tytułowi egzekucyjnemu, w odniesieniu do należności podlegającej z mocy prawa układowi (w upadłości układowej) albo podlegającej zgłoszeniu do masy upadłości (w upadłości likwidacyjnej)” [w:] *Problem nadania klauzuli wykonalności bankowemu tytułowi egzekucyjnemu po ogłoszeniu upadłości dłużnika*, Monitor Prawa Bankowego 2014, nr 6 (43), s. 73 i n.

⁵ Odmienne NSA w wyroku z 7.08.2014 r. (I FSK 1354/13), LEX nr 1511915.

tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej, wymaga się uprzedniego wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Taka decyzja zaś (niezależnie od dopuszczalności wystawienia tytułu wykonawczego) może zostać wydana nawet po ogłoszeniu upadłości podatnika, gdyż przepisy p.u.n. – w tym zwłaszcza art. 146 p.u.n.⁶ – nie zakazują wszczynania lub kontynuowania postępowań podatkowych wobec upadłego.

Nie budzi natomiast wątpliwości, że w każdym przypadku konieczne jest wydanie przez organ odrębnej decyzji nakładającej na osobę trzecią odpowiedzialność za cudze zaległości podatkowe. Jak wskazuje orzecznictwo, decyzja ta ma charakter konstytutywny⁷, bowiem dopiero na jej mocy – z chwilą jej doręczenia – aktualizuje się odpowiedzialność osoby trzeciej, wskutek wystąpienia przesłanek, z którymi poszczególne przepisy wiążą powstanie takiej odpowiedzialności⁸.

Egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji wtórnej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika (singularna lub uniwersalna) okazała się w całości lub w części bezskuteczna. O bezskuteczności egzekucji w rozumieniu art. 116 o.p. – w sytuacji gdy egzekucja singularna nie była prowadzona z uwagi na ogłoszoną upadłość – można mówić dopiero po zakończeniu postępowania upadłościowego⁹. Za utrwalony w orzecznictwie sądownoadministracyjnym należy uznać też pogląd, iż oddalenie wniosku o ogłoszenie upadłości z powodu braku majątku dłużnika (art. 13 p.u.n.) jest wystarczającym dowodem na to, że prowadzenie w stosunku do niego egzekucji nie doprowadziłoby do wyegzekwowania należności, a zatem jest to równoznaczne z bezskutecznością egzekucji¹⁰. Analogicznie należy traktować sytuację umorzenia postępowania upadłościowego na podstawie art. 361 p.u.n., chyba że do umorzenia dochodzi w związku z nadmiernym obciążeniem majątku upadłego prawami rzeczowymi (np. hipotekami), a wierzycielem rzeczowym jest Skarb Państwa posiadający na majątku upadłego zabezpieczenia rzeczowe zobowiązań podatkowych. W tym ostatnim wypadku nie sposób mówić o bezskuteczności egzekucji, skoro po umorzeniu postępowania upadłościowego wierzyciel rzeczowy będzie mógł zaspokoić się z przedmiotu zabezpieczenia.

Postępowanie dowodowe

W przypadku spółek kapitałowych odpowiedzialność za zaległości podatkowe może zostać przeniesiona na członków zarządu tych spółek, jak

⁶ Jak zauważa WSA w Kielcach, żaden przepis p.u.n. nie zakazuje prowadzenia postępowania podatkowego po ogłoszeniu upadłości podatnika (zob. wyrok WSA w Kielcach z 3.03.2011 r. (I SA/Ke 85/11), LEX nr 1084514); por. też wyrok NSA z 17.04.2009 r. (I FSK 288/08), LEX nr 593882.

⁷ Zob. wyrok NSA z 20.03.2009 r. (I FSK 339/08), LEX nr 575767; wyrok SN z 20.08.2014 r. (I UK 205/13), LEX nr 1519906.

⁸ Zob. wyrok WSA z 06.01.2009 r. (I SA/Gd 668/08), LEX nr 483170.

⁹ Zob. wyrok NSA z 16.02.2012 r. (II FSK 1565/10), LEX nr 1116115.

¹⁰ Zob. wyrok WSA w Warszawie z 11.06.2014 r. (III SA/Wa 116/14), LEX nr 1564371; wyrok WSA w Warszawie z 26.03.2007 r. (III SA/Wa 2610/06), LEX nr 329245.

również na pełnomocników spółek w organizacji lub wspólników tychże spółek, jeśli nie posiadały one pełnomocnika. Zgodnie z art. 116 § 2 o.p., odpowiedzialność ww. podmiotów odnosi się tylko i wyłącznie do zaległości z tytułu tych zobowiązań, których termin płatności upłynął w czasie pełnienia przez nich funkcji. Oznacza to, iż ewentualna odpowiedzialność **subsydiarna jest ściśle związana z pełnieniem obowiązków, przez które należy z kolei rozumieć ich czynne, faktyczne wykonywanie.** Uregulowanie przesłanek zwalniających od odpowiedzialności za zaległości podatkowe wymaga tego, aby dany podmiot miał rzeczywistą możliwość oddziaływania na sprawy spółki. Jednocześnie samo funkcjonowanie w rejestrze przedsiębiorców jako członek zarządu nie powinno w konsekwencji prowadzić do obciążenia odpowiedzialnością, skoro w przepisie mowa jest o „pełnieniu obowiązków”, a więc o działaniu w ramach konkretnego stanu faktycznego, a nie stanu formalnego¹¹. Podobnie, biorąc pod uwagę wykładnię celowościową, **tylko aktywne prowadzenie spraw spółki może wiązać się z odpowiedzialnością majątkową za działanie bądź zaniechanie, natomiast „zasiadanie” w organach spółki niekoniecznie musi oznaczać faktyczne zarządzanie danym podmiotem¹².** Tym bardziej nieuzasadnione byłoby nałożenie odpowiedzialności na członka zarządu, który nie miał realnej możliwości pełnienia obowiązków w spółce¹³. Równocześnie, z tych samych powodów, faktyczne sprawowanie funkcji przez dotychczasowego członka zarządu i niepowołanie na tę funkcję nowej osoby może wiązać się z poniesieniem przez nią odpowiedzialności subsydiarnej, mimo odbycia zgromadzenia wspólników zatwierdzającego sprawozdanie finansowe za pierwszy pełny rok obrotowy¹⁴.

W tym kontekście istotna staje się możliwość zaistnienia przesłanek egzoneracyjnych, wskazanych w art. 116 o.p., a w szczególności kwestia ich dowodzenia. Jak już wspomniano, w ramach przesłanek pozytywnych obciążenia odpowiedzialnością za zaległości podatkowe osoby trzeciej wymienia się bezskuteczność egzekucji z majątku spółki oraz wykazanie, że zaległości te wynikają ze zobowiązań, których termin płatności upłynął w czasie pełnienia obowiązków przez daną osobę. Do negatywnych przesłanek zalicza się natomiast wykazanie, iż we właściwym czasie zgłoszony został wniosek o ogłoszenie upadłości, albo że niezgłoszenie takiego wniosku nastąpiło bez winy osoby zarządzającej spółką. Drugą przesłanką, której zaistnienie wyklucza orzeczenie o odpowiedzialności osoby trzeciej, jest wskazanie mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części, co w praktyce z reguły nigdy się nie zdarza.

¹¹ Zob. wyrok NSA z 18.11.2005 r. (I FSK 257/05), LEX nr 187895.

¹² Zob. wyrok NSA z 4.03.2015 r. (I FSK 241/14), LEX nr 1666052.

¹³ Zob. wyrok NSA z 28.01.2015 r. (II FSK 3236/12), LEX nr 1656345, wyrok NSA z 27.06.2014 r. (II FSK 1860/12), LEX nr 1518948.

¹⁴ Zob. wyrok NSA z 22.03.2013 r. (I FSK 862/12), LEX nr 1331452.

Organy podatkowe powinny dążyć do ustalenia prawdy obiektywnej w taki sposób, by nie doszło do sytuacji faktycznego przerzucenia ciężaru dowodowego na stronę, o której odpowiedzialności za cudzy dług organ orzeka¹⁵. Kwestia ciężaru dowodu nie powinna być więc analizowana w oderwaniu od podstawowych zasad postępowania podatkowego, takich jak prawda obiektywna czy obowiązek zebrania pełnego materiału dowodowego. Wymaga podkreślenia, iż organy podatkowe, rozpoznające sprawy odpowiedzialności subsydiarnej za zaległości podatkowe, nie są zwolnione z obowiązku dowodzenia wynikającego z art. 122 i art. 187 § 1 o.p.¹⁶. Przy czym członek zarządu, chcąc uwolnić się od odpowiedzialności, musi być aktywną stroną postępowania. Formuła zastosowana w art. 116 o.p., która mówi o konieczności „wykazania” przez członka zarządu pewnych okoliczności, ma charakter podstawowy i inicjujący postępowanie dowodowe. Oznacza to, że odmowa wiarygodności twierdzeniom członka zarządu nie powinna nastąpić bez uprzedniego ich ustalenia i w efekcie potwierdzenia lub wykluczenia¹⁷. Tylko takie rozumienie ciężaru dowodu będzie zgodne z akcesoryjnym kształtem omawianej odpowiedzialności.

■ W uzasadnieniu uchwały siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10.08.2009 r. zostało podkreślone, iż w każdym wypadku wydania decyzji na podstawie art. 116 § 1 o.p. 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 odpowiedzialność¹⁸.

W związku z tym ciężar dowodu powinien być również odróżniany od ciężaru dowodzenia, który w postępowaniu podatkowym co do zasady spoczywa wyłącznie na organie podatkowym, przy czym „przez „dowodzenie” można rozumieć te czynności, które zmierzają do stwierdzenia prawdziwości lub nieprawdziwości pewnych twierdzeń o faktach mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy”¹⁹. Powyższe rozważania prowadzą do jednoznacznego wniosku, iż brzmienie art. 116 o.p. nie usprawiedliwia całkowitej bierności organu w zakresie przesłanek negatywnych²⁰. W praktyce więc, jeśli strona postępowania żąda przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego na okoliczność ustalenia chwili zaistnienia stanu niewypłacalności w rozumieniu art. 11 p.u.n. (trwała utrata płynności finansowej lub tzw.

¹⁵ Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z 24.08.2004 r. (I SA/Wr 3285/02), Legalis nr 291730.

¹⁶ Zob. wyrok NSA z 26.10.2005 r. (I FSK 192/05), Legalis nr 89991.

¹⁷ Zob. wyrok WSA w Łodzi z 19.11.2009 r. (I SA/Łd 405/09), Legalis nr 333647.

¹⁸ Uchwała 7 sędziów NSA z 10.08.2009 r. (II FPS 3/09), LEX nr 509153.

¹⁹ M. Wieliczko, *Poznanie prawdy a ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, Prawo i Prokuratura 2004, nr 9, s. 157.

²⁰ R. Dowgier [w:] *Ordynacja podatkowa, Komentarz* (red. J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski), LEX 2013, komentarz do art. 116 ustawy – Ordynacja podatkowa.

nadmierne zadłużenie, czyli nadwyżka zobowiązań nad wartością majątku), organ taki dowód powinien zawsze dopuścić. W tym zakresie pomocne jest orzecznictwo sądów powszechnych na gruncie art. 373 ust. 1 pkt 1 p.u.n. oraz 299 kodeksu spółek handlowych²¹.

Definicja „czasu właściwego” i „niewypłacalności”

Bazując jedynie na przepisach o.p. nie jest możliwe ustalenie, czy w konkretnej sprawie zaistniały przesłanki egzoneracyjne, to znaczy, czy wniosek o ogłoszenie upadłości został złożony we właściwym czasie, i w tym zakresie bez wątpienia należy oprzeć się na przepisach ustawy – Prawo upadłościowe i naprawcze. Z zastrzeżeniami poczynionymi powyżej, inicjatywa co do wykazania tychże przesłanek należy do członka zarządu. Organ podatkowy jest jednocześnie obowiązany zebrać pełen materiał dowodowy w celu dokładnego ustalenia stanu faktycznego przez pryzmat norm prawa materialnego dekodowanych z art. 11 p.u.n. W sytuacji wskazania przez stronę na którąkolwiek z przesłanek zwalniających od odpowiedzialności, organ prowadzący postępowanie nie może w dalszym ciągu powoływać się na to, iż ciężar dowodu tych okoliczności spoczywa wyłącznie na stronie, lecz jest zobowiązany do zbadania i wyjaśnienia tych kwestii²². Co więcej, w orzecznictwie wskazuje się, że w przypadku, gdy osoby pełniące funkcje członków zarządu nie pracują już w spółce i nie mają aktualnie dostępu do dokumentów spółki, to na organie ciąży inicjatywa dowodowa i dokonywanie ustaleń w celu wszechstronnego wyjaśnienia sprawy²³. Organ podatkowy musi więc jednoznacznie stwierdzić, czy w okresie pełnienia przez daną osobę funkcji członka zarządu zachodziły przesłanki do ogłoszenia upadłości spółki.

Zgodnie z art. 10 p.u.n., upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny. Ustawodawca wskazał przy tym na dwie alternatywne podstawy upadłości: dłużnika uważa się za niewypłacalnego, jeżeli nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, a dłużnika będącego osobą prawną albo jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, uważa się za niewypłacalnego także wtedy, gdy jego zobowiązania przekroczą wartość jego majątku, nawet wówczas, gdy na bieżąco te zobowiązania wykonuje. W świetle aktualnego orzecznictwa Sądu Najwyższego, o niewypłacalności

²¹ Por. np. wyrok SA w Białymstoku z 3.04.2015 r. (I ACa 886/14), LEX nr 1667515: „Właściwy czas zgłoszenia wniosku o upadłość w postępowaniu upadłościowym i naprawczym jest ściśle określony i powiązany ze stanem niewypłacalności dłużnika, za który uważane jest niewykonywanie wymagalnych zobowiązań oraz – w przypadku dłużnika będącego osobą prawną – niezależnie od wykonywania przez dłużnika na bieżąco zobowiązań – gdy stan jego zobowiązania przekroczy wartość jego majątku (art. 21 § 1 w zw. z art. 10 i art. 11 p.u.n.). Wobec takiego unormowania z reguły zatem ustalenie czasu właściwego do zgłoszenia wniosku o upadłość – w przypadku sporu pomiędzy stronami – nie jest możliwe bez szczegółowej analizy dokumentacji księgowej spółki oraz opinii biegłego z zakresu księgowości”.

²² Zob. wyrok WSA w Olsztynie z 3.06.2015 r. (I SA/OI 195/15), LEX nr 1746557.

²³ Zob. wyrok WSA w Poznaniu z 29.11.2013 r. (III SA/Po 407/13), LEX nr 1513800.

dłużnika w rozumieniu art. 11 ust. 1 p.u.n. można mówić dopiero wtedy, gdy dłużnik z braku środków przez dłuższy czas nie wykonuje przeważającej części swoich zobowiązań²⁴, a zatem stanem niewypłacalności, zgodnie z art. 11 ust. 1 p.u.n., jest stan trwałego niewykonywania większości wymagalnych zobowiązań²⁵. Podobnie pojęcie stanu niewypłacalności wykładają w najświeższym orzecznictwie niektóre sądy administracyjne, odwołując się zarówno do literalnego brzmienia art. 11 ust. 1 p.u.n, w którym mowa jest o tym, iż dłużnik „nie wykonuje” zobowiązań, co oznacza pewną ciągłość „niewykonywania”, jak i nawiązując do wykładni celowościowej rzeczzonego przepisu²⁶.

Stosownie do art. 21 ust. 1 p.u.n., 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. Organy podatkowe powinny więc, na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego, ocenić, który moment był czasem właściwym do zgłoszenia przez członka zarządu wniosku o ogłoszenie upadłości spółki. Ustalenia te muszą być oparte na wyczerpującym materiale dowodowym²⁷. Strona, która może zostać pociągnięta do odpowiedzialności za zaległości podatkowe, powinna z kolei przedstawić źródła lub wskazać środki dowodowe na potwierdzenie powoływanych przez nią przesłanek wyłączających jej odpowiedzialność, przy czym w niektórych sprawach, zwłaszcza tych o znacznym stopniu skomplikowania, organ powinien rozważyć potrzebę przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego na okoliczność precyzyjnego ustalenia momentu, w którym należało złożyć wniosek o ogłoszenie upadłości podatnika. Mając na uwadze zasadę prawdy obiektywnej, wyrażoną w art. 122 o.p., nie można wykluczyć sytuacji, iż nawet wtedy, gdy strona formalnie nie wnosi o przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego, ale konsekwentnie w toku postępowania podatkowego twierdzi, że nie zachodziły przesłanki do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, organy podatkowe mogą, a nawet powinny, z własnej inicjatywy rozważyć zasadność zasięgnięcia opinii specjalisty w tym zakresie²⁸.

Pojęcie „winy” na gruncie art. 116 o.p.

Członek zarządu spółki kapitałowej nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe tejże spółki, jeżeli niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy (art. 116 § 1 pkt 1b o.p.). Z uzasadnioną krytyką spotkał się wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, w którym stwierdzono – opierając się głównie na wykładni językowej ww.

²⁴ Zob. wyrok SN z 19.01.2011 r. (V CSK 211/10), LEX nr 738136.

²⁵ Zob. postanowienie SN z 13.05.2011 r. (V CSK 352/10), LEX nr 821075.

²⁶ Zob. wyrok NSA z 25.06.2014 r. (II FSK 1743/12), LEX nr 1518904; wyrok WSA w Szczecinie z 8.01.2015 r. (I SA/Sz 727/14), LEX nr 1625177.

²⁷ Zob. wyrok NSA z 12.12.2008 r. (I FSK 1406/07), LEX nr 538481.

²⁸ Zob. wyrok WSA w Poznaniu z 1.10.2008 r. (I SA/Po 421/08), LEX nr 446945.

przepisu – iż w sytuacji, gdy wniosek o ogłoszenie upadłości został złożony, wówczas nie ma potrzeby rozważania przesłanki winy po stronie członka zarządu spółki²⁹. Zdaniem NSA, ustawodawca nie uznał za zasadne brania pod uwagę ewentualnej winy członka zarządu (jej braku) w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie. Stanowisko powyższe nie zasługuje na aprobatę. Należy zgodzić się z przedstawicielami doktryny, którzy w pierwszej kolejności rozróżniają sytuację zgłoszenia wniosku we właściwym czasie od stanu niezgłoszenia takiego wniosku, a następnie wskazują, iż w zakres drugiej sytuacji wchodzi zarówno przypadek braku złożenia wniosku w ogóle (niewykonanie obowiązku), jak i złożenie go w czasie niewłaściwym (nienależyte wykonanie obowiązku), przy czym w obu tych sytuacjach ocenie powinien zostać poddany stopień zawinienia członka zarządu³⁰. Odmienne rozumienie omawianego przepisu wypacza sens drugiej przesłanki egzoneracyjnej np. w odniesieniu do członka zarządu, który został powołany do pełnienia funkcji już po upływie terminu do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości, co stoi w sprzeczności nie tylko z zasadą sprawiedliwości podatkowej, ale także z podstawowym założeniem odpowiedzialności subsydiarnej osób trzecich, która powinna wiązać się wyłącznie z nagannym zachowaniem członka zarządu spółki kapitałowej. Z ww. poglądem Naczelnego Sądu Administracyjnego nie zgodził się również Sąd Najwyższy, wskazując wprost, iż powinna istnieć możliwość wybronięcia się od odpowiedzialności przez członka zarządu, którego objęcie funkcji w zarządzie nastąpiło w „niewłaściwym czasie”, a inny podmiot złożył już wniosek o ogłoszenie upadłości³¹. Wymaga jednak odnotowania, że krytykowane stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego zostało potwierdzone w późniejszych judykatach³².

Na gruncie przepisów prawa podatkowego nie zdefiniowano pojęcia winy, jednak opierając się na ujęciu cywilistycznym należy uznać, iż chodzi o każdą postać winy (zarówno nieumyślną, jak i umyślną)³³ w odniesieniu do zaniechania wykonania ustawowego obowiązku w postaci nakazu złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości w sytuacji, gdy zarządzany podmiot popada w stan niewypłacalności. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego podkreśla się, że do zakresu ww. pojęcia zalicza się także niedbalstwo, tj. powinność i możliwość przewidywania, że nastąpi skutek w postaci trwałego zaprzestania spłaty długów w określonym terminie³⁴. Rozważając kryterium braku winy, jako przesłanki zwalniającej od odpowiedzialności subsydiarnej za zaległości podatkowe spółki, należy przy tym przyjmować obiektywny

²⁹ Zob. wyrok NSA z 19.04.2011 r. (I FSK 637/10), LEX nr 1095667.

³⁰ S. Łajszczak, A. Partyka-Opiela, *Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania podatkowe*, Monitor Prawniczy 2013, nr 14.

³¹ Zob. wyrok SN z 30.09.2014 r. (III UK 201/13), LEX nr 1544314.

³² Zob. wyrok NSA z 23.08.2012 r. (II FSK 93/11), LEX nr 1217414; wyrok NSA z 20.12.2013 r. (I FSK 1737/12), LEX nr 1528664.

³³ Zob. wyrok NSA z 13.10.2011 r. (I FSK 1642/10), LEX nr 1069304.

³⁴ Zob. wyrok NSA z 2.07.2014 r. (I FSK 1127/13), LEX nr 1517634; wyrok NSA z 10.04.2014 r. (I FSK 1516/13), LEX nr 1484683.

miernik staranności, jakiej można wymagać od strony należącej do spółki i jej wierzyciela, w tym także z tytułu należności publicznoprawnych³⁵. W szczególności organy podatkowe przyjmują, iż członek zarządu powinien znać stan finansowy spółki, sposób jej funkcjonowania, a także charakter zawieranych transakcji. Co za tym idzie, powoływanie się na brak wiedzy o nieprawidłowościach mających miejsce w spółce, takich jak firmanctwo czy wystawianie pustych faktur, nie oznacza wyłączenia odpowiedzialności członka zarządu za zobowiązania podatkowe spółki³⁶.

Z uwagi na brak definicji legalnej winy, warto przywołać przykłady z orzecznictwa sądów administracyjnych odnoszące się do sytuacji wyjątkowych, których zaistnienie może uwolnić członka zarządu od ponoszenia odpowiedzialności subsydiarnej za zaległości podatkowe spółki. Istnieje dość powszechnie spotykane stanowisko, iż obłożna choroba uniemożliwiająca złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości wypełnia przesłankę niezawinionego zaniechania³⁷. Podobnie gdy z innych przyczyn członek zarządu pozostaje przez dłuższy czas nieobecny, nie może brać udziału w pracach zarządu i nie zna rzeczywistego stanu majątku spółki, czy też został wprowadzony w błąd co do stanu majątku zarządzanego podmiotu³⁸. Jak sprecyzował jednak Sąd Najwyższy, choroba czy urlop jedynego członka jednoosobowego zarządu spółki handlowej nie oznaczają same w sobie braku winy w niezgłoszeniu we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości³⁹, co oznacza, iż ocena przesłanek egzoneracyjnych powinna mieć charakter silnie zindywidualizowany, a najistotniejszym elementem jest związek przyczynowy pomiędzy powołanymi wyjątkowymi okolicznościami a rzeczywistym brakiem możliwości wykonywania czynności zarządczych wobec spółki.

Z kolei bezsporne pozostaje w orzecznictwie, iż wewnętrzny podział obowiązków w składzie zarządu spółki nie jest okolicznością wyłączającą winę⁴⁰, nawet wówczas, gdy w ramach tego podziału jeden lub część członków zarządu zgodzi się na pozbawienie ich faktycznego wpływu na zarządzanie spółką⁴¹. Podobnie, wykonanie uchwały wspólników zakażującej członkom zarządu złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości wiąże się z wzięciem na siebie ryzyka wynikającego z takiego zaniechania, w tym ryzyka ponoszenia odpowiedzialności podatkowej za zobowiązanie publicznoprawne spółki⁴².

³⁵ Zob. wyrok NSA z 25.01.2012 r. (I FSK 385/11), LEX nr 1113114.

³⁶ Zob. wyrok NSA z 17.02.2015 r. (I FSK 1835/13), *Monitor Prawniczy* 2015, nr 6, s. 285-286.

³⁷ Zob. wyrok NSA z 25.01.2012 r. (I FSK 385/11), LEX nr 1113114; wyrok NSA z 25.01.2012 r. (I FSK 379/11), LEX nr 1113108.

³⁸ Zob. wyrok NSA z 21.12.2010 r. (I FSK 36/10), LEX nr 1101750.

³⁹ Zob. wyrok SN z 2.10.2008 r. (IUK 39/08), *OSNP* 2010, nr 7-8, s. 97.

⁴⁰ Zob. wyrok NSA z 6.08.2013 r. (I FS 1291/12), *POP* 2014, nr 1, s. 54-56.

⁴¹ Zob. wyrok NSA z 9.03.2012 r. (II FSK 1714/10), LEX nr 1244090.

⁴² Zob. wyrok WSA w Krakowie z 18.03.2014 r. (I SA/Kr 1461/13), LEX nr 1518510.

Badając przesłanki zwalniające członków zarządu od odpowiedzialności należy mieć na uwadze, iż wniosek o ogłoszenie upadłości zwrócony przez sąd ze względu na niespełnienie wymogów formalnych jest równoznaczny z brakiem wniosku, bowiem pismo zwrócone przez sąd nie wywołuje żadnych skutków prawnych. W takim przypadku ewentualne uwolnienie się od odpowiedzialności zajdzie wtedy, gdy członek zarządu wykaże brak winy w niezłożeniu przedmiotowego wniosku. Naczelny Sąd Administracyjny trafnie podkreślił, iż w sytuacji, gdy nastąpił zwrot wniosku o ogłoszenie upadłości wskutek nieuzupełnienia jego braków formalnych, konieczne jest zbadanie, czy wnioskodawca miał realny wpływ na uzupełnienie tych braków⁴³. Z kolei za nader restrykcyjne należy uznać stanowisko, zgodnie z którym okoliczność, że wniosek o ogłoszenie upadłości został zwrócony w dniu odwołania wnioskodawcy z funkcji członka zarządu, nie może uzasadniać istnienia jednej z przesłanek egzoneracyjnych wymienionych w art. 116 § 1 pkt 1 o.p., bowiem obowiązkiem członka zarządu było zapewnienie prawidłowego zainicjowania postępowania upadłościowego⁴⁴. Pogląd ten nie zasługuje na aprobatę, gdyż w istocie odpowiedzialność z art. 116 o.p. czyni całkowicie obiektywną, podczas gdy zasadza się ona na pojęciu winy, a nie tylko bezprawności.

Odpowiedzialność za zapłatę odsetek

Odpowiedzialność z art. 116 o.p. ma charakter zastępczy, akcesoryjny wobec pierwotnej odpowiedzialności samych zobowiązanych z tytułu uiszczenia należności publicznoprawnych. Zgodnie zaś z art. 107 § 2 pkt 2 o.p., osoby trzecie odpowiadają również za odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych. Zatem warunkiem *sine qua non* odpowiedzialności osoby trzeciej za odsetki jest istnienie długu odsetkowego po stronie podatnika. Określenie zaś zakresu przedmiotowego odpowiedzialności za dług odsetkowy nie może nastąpić w oderwaniu od przepisów p.u.n., skoro te modyfikują istnienie wierzytelności ubocznych w postaci odsetek w razie ogłoszenia upadłości podatnika. I tak, stosownie do art. 92 p.u.n., z masy upadłości mogą być zaspokojone odsetki od wierzytelności, należne od upadłego, wyłącznie za okres do dnia ogłoszenia upadłości. *A contrario* z przepisu tego wynika, że odsetki powstałe po dniu ogłoszenia upadłości nie podlegają zaspokojeniu z masy upadłości. W związku z tym, raz jeszcze – jako punkt wyjścia – należy podkreślić, iż odpowiedzialność osób trzecich nie ma charakteru odpowiedzialności samodzielnej i równorzędnej z odpowiedzialnością podatnika, lecz jest odpowiedzialnością posiłkową w stosunku do odpowiedzialności „pierwotnego” dłużnika – ma więc charakter wtórny. **Zatem w sytuacji zakończenia postępowania upadłościowego i wykreślenia spółki z rejestru przedsiębiorców dług odsetkowy**

⁴³ Zob. wyrok NSA z 23.11.2007 r. (I FSK 1511/06), LEX nr 421617.

⁴⁴ Zob. wyrok NSA z 23.10.2012 r. (I FSK 1854/11), LEX nr 1232995.

– z uwagi na brzmienie art. 92 ust. 1 p.u.n. – nie może być przeniesiony na osobę trzecią (dłużnika wtórnego), skoro nie obciążał nawet upadłego (dłużnika pierwotnego). Po zlikwidowaniu masy upadłości upadła spółka podlega wykreśleniu z rejestru przedsiębiorców i przestaje być podmiotem prawa (nie ma dłużnika, wobec którego mogłyby biec odsetki), a więc z uwagi na nieistnienie podmiotu pierwotnie zobowiązanego nie zostaną naliczone odsetki za zwłokę za okres trwania postępowania upadłościowego⁴⁵. Tym samym, ponieważ odpowiedzialność członka zarządu jest w stosunku do spółki subsydiarna, nie może on ponosić odpowiedzialności za odsetki od zaległości podatkowych w stopniu większym, niż taką odpowiedzialność ponosi sama spółka⁴⁶. Bowiemy jeśli dochodzi do utraty podmiotowości prawnej przez podatnika-spółkę, to wobec takiej nieistniejącej osoby prawnej nie można skutecznie dochodzić roszczeń odsetkowych, a tym bardziej subsydiarnej odpowiedzialności w tym zakresie nie powinni ponosić byli członkowie organów takiego nieistniejącego podmiotu⁴⁷.

W kodeksie spółek handlowych⁴⁸ przyjęto zasadę, że rozwiązanie spółki kapitałowej następuje po zakończeniu postępowania upadłościowego, z chwilą wykreślenia jej z rejestru. Odpowiedni wniosek o wykreślenie podmiotu z rejestru przedsiębiorców KRS – zarówno w przypadku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (art. 289 § 1 k.s.h.), jak i spółki akcyjnej (art. 477 § 1 k.s.h.) – powinien zostać złożony przez syndyka. Wątpliwości w doktrynie budzi kwestia, czy w sytuacji, gdy po zakończeniu postępowania upadłościowego spółka wciąż posiada majątek, na syndyka również spoczywa obowiązek złożenia wniosku o wykreślenie podmiotu z rejestru przedsiębiorców⁴⁹. Nie odnosząc się szerzej do tego zagadnienia w ramach niniejszego opracowania, należy dopuścić możliwość utrzymania bytu prawnego spółki kapitałowej pomimo zakończenia postępowania upadłościowego. Sytuacja ta (tj. kontynuacja podmiotowości prawnej upadłego) nie prowadzi jednak do automatycznego nałożenia odpowiedzialności za odsetki za czas po ogłoszeniu upadłości od zaległości podatkowych na członków zarządu spółki, bowiem będą one w pierwszej kolejności dochodzone od podatnika⁵⁰. Wynika to z tego, że art. 92 ust. 1 p.u.n. nie statuuje zakazu naliczania odsetek po ogłoszeniu upadłości wobec upadłego, a jedynie wskazuje, iż nie mogą być one zaspokajane z masy upadłości. **Odpowiedzialność osoby trzeciej zaktualizuje się więc dopiero wówczas, gdy pozostały po zakończonym postępowaniu upadłościowym majątek nie pozwoli na pełne zaspokojenie odsetek narosłych za czas po ogłoszeniu**

⁴⁵ Zob. wyrok NSA z 7.10.2011 r. (I FSK 1534/10), Legalis nr 382802.

⁴⁶ Zob. wyrok NSA z 20.12.2011 r. (I FSK 192/11), Legalis nr 407158.

⁴⁷ P. Zimmerman, *Prawo upadłościowe i naprawcze*, wyd. 3, Legalis 2014, komentarz do art. 92.

⁴⁸ Ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 1030), dalej: „k.s.h.”.

⁴⁹ Zob. M. Kos, B. Sierakowski, *Zakończenia postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku spółki kapitałowej a dalsze jej istnienie*, Monitor Prawa Bankowego 2014, nr 5, s. 87 i n.

⁵⁰ P. Zimmerman, *Prawo...*, wyd. 3, Legalis 2014, komentarz do art. 92.

upadłości, a zarząd spółki w czasie właściwym nie złoży kolejnego wniosku o ogłoszenie upadłości.

Inaczej przedstawia się odpowiedzialność za dług odsetkowy w razie umorzenia postępowania upadłościowego (art. 361 p.u.n.). W takim wypadku nie ustaje podmiotowość prawna upadłej spółki kapitałowej, a więc istnieje podatek, wobec którego można kontynuować egzekucję singularną, względnie żądać ponownego ogłoszenia upadłości. Należy więc przyjąć, iż organ podatkowy, który nie uzyskał zaspokojenia w toku ww. postępowania, może dochodzić od członka zarządu nie tylko równowartości niezaspokojonej należności głównej, ale także odsetek za cały okres po ogłoszeniu upadłości.

Odnosząc się natomiast do postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu, kwestią problematyczną pozostają odsetki powstałe po ogłoszeniu upadłości, ale wynikające z wierzytelności objętych układem⁵¹. Od dnia ogłoszenia upadłości aż do uprawomocnienia się postanowienia o zatwierdzeniu układu albo o umorzeniu postępowania obowiązuje zakaz spełniania świadczeń wynikających z ww. wierzytelności. W związku z tym, niezasadne wydaje się pobieranie odsetek za okres ustawowego moratorium na wykonywanie zobowiązań układowych⁵². Układ w określony sposób przekształca dotychczasowe zobowiązania upadłego, a ewentualne odsetki mogą przybrać postać roszczenia o zapłatę dopiero na skutek niezrealizowania układu w wyznaczonych w nim terminach. Odsetki powstaną więc w wyniku opóźnionego wykonania przekształconego zobowiązania, które zastąpiło (odnowiło) zobowiązanie istniejące przed ogłoszeniem upadłości. Jedynie więc ewentualne niewykonywanie układu i późniejsze jego uchylenie przez sąd upadłościowy może stanowić tytuł do naliczania odsetek od wierzytelności w jej pierwotnej wysokości, co wynika z art. 305 ust. 1 p.u.n.⁵³. Skoro zaś zakres odpowiedzialności członka zarządu nie może być szerszy niż zakres odpowiedzialności spółki, nie ma podstaw do obciążenia osoby trzeciej w stopniu wyższym od zakresu powyżej. **Odsetki za czas po ogłoszeniu upadłości układowej nie mogą być dochodzone przeciwko podatnikowi, a więc tym bardziej przeciwko osobie trzeciej. Jeżeli zaś układ zostanie uchylony, wówczas znajdzie zastosowanie art. 92 ust. 2 p.u.n. Co za tym idzie, także w takim wypadku – o ile ostatecznie dojdzie do zakończenia postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku upadłego – członek zarządu spółki kapitałowej będzie wolny od odpowiedzialności za odsetki, ale wyłącznie te, które powstały po dniu uprawomocnienia się postanowienia o uchyleniu układu (art. 305 ust. 1 zd. 1 w zw. z art. 92 ust. 1 p.u.n.).**

⁵¹ Stosownie do art. 272 ust.1 p.u.n., układ obejmuje wierzytelności powstałe przed datą ogłoszenia upadłości.

⁵² Por. R. Adamus, *Glosa do uchwały SN z dnia 20 lutego 2013 r., III CZP 96/12*, *Radca Prawny* 2013, nr 139/140, dodatek naukowy, s. 6.

⁵³ Tak W. Danielak, B. Sierakowski, *Odsetki w postępowaniu upadłościowym*, *Monitor Prawa Bankowego* 2014, nr 10, s. 105 i n.

Nowe prawo upadłościowe i prawo restrukturyzacyjne

1 stycznia 2016 r. wejdzie w życie ustawa – Prawo restrukturyzacyjne⁵⁴, przewidująca nowe instrumenty restrukturyzacji przedsiębiorstw, a jednocześnie modyfikująca dotychczasowe prawo upadłościowe, w tym podstawy ogłaszania upadłości niewypłacalnych przedsiębiorców. Zmiany legislacyjne w znacznym stopniu wpłyną na zasady ustalania odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółek. Szczególnie istotne okazać się mogą nowe przepisy w kontekście ciężaru dowodu co do wystąpienia przesłanek prowadzących do obciążenia lub zwolnienia od rzeczzonej odpowiedzialności, a to z uwagi na zmianę definicji stanu niewypłacalności. Nowelizacja dotyczy zarówno podstawy związanej z płynnością finansową dłużnika (art. 11 ust. 1 p.u.n.), jak i z tzw. nadmiernym zadłużeniem (art. 11 ust. 2 p.u.n.). Co do przesłanki płynnościowej przyjęto rozwiązanie, iż dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. W celu ułatwienia wierzycielom oceny sytuacji zdecydowano się na przyjęcie domniemania prawnego wzruszalnego. Zgodnie z nim dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli opóźnienie w wykonaniu zobowiązań pieniężnych przekracza trzy miesiące. Jak wskazano w uzasadnieniu projektu ustawy p.r.⁵⁵, celem wprowadzenia tego domniemania prawnego było w głównej mierze ułatwienie wierzycielom oceny sytuacji dłużnika, przy czym zostało wyraźnie podkreślone, iż sam fakt braku zapłaty nie musi świadczyć jeszcze o tym, że dłużnik jest niewypłacalny, bowiem istotne znaczenie ma przede wszystkim niemożność zapłaty. W sytuacji więc, gdy opóźnienie będzie trwało dłużej niż trzy miesiące, ciężar dowodu zostanie przerzucony na dłużnika, który może bronić się poprzez wykazanie, iż spłata wymagalnych zobowiązań jest możliwa.

Z kolei w zakresie przesłanki nadmiernego zadłużenia (obecny art. 11 ust. 2 p.u.n.) przyjęto, iż dłużnik jest niewypłacalny, gdy jego zobowiązania pieniężne przekraczają wartość jego majątku, a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający 24 miesiące.

Ocena przesłanki „czasu właściwego” na złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości będzie więc odbywała się w oparciu o inne kryteria niż w aktualnym stanie prawnym. Z uwagi na nieostrość pojęcia stanu niewypłacalności wydaje się, iż nieodzowne przy ustalaniu okoliczności materializujących obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości będzie dopuszczenie przez organ podatkowy dowodu z opinii biegłego z zakresu rachunkowości i wyceny przedsiębiorstw, i to zarówno w odniesieniu do przesłanki płynnościowej, jak i zadłużeniowej. Nie można bowiem zapominać, że inaczej stan niewypłacalności będzie kształtował się w spółkach z branży budowlanej, gdzie tzw. czasowe przestoje są z reguły naturalnym zjawiskiem, a odmiennie np. w podmiotach świadczących usługi doradcze.

⁵⁴ Ustawa z 15.05.2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. poz. 978), dalej: „p.r.”.

⁵⁵ Uzasadnienie projektu ustawy – Prawo restrukturyzacyjne, druk Sejmu VII kadencji nr 2824, <http://www.sejm.gov.pl/>.

Wskutek uchwalenia p.r., nowe brzmienie otrzymał także art. 116 § 1 pkt 1a i 1b o.p. Zmiana ta wynika z wprowadzenia do porządku prawnego czterech odrębnych postępowań restrukturyzacyjnych. Na gruncie nowych przepisów, chcąc uwolnić się od odpowiedzialności, członek zarządu będzie musiał wykazać, iż we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne albo zatwierdzone układy w postępowaniu o zatwierdzenie układu, ewentualnie niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy. Aktualności nie traci zatem pogląd, iż członek zarządu powinien przedstawić okoliczności, które świadczą o dopełnieniu przez niego obowiązków albo braku winy w ich niewykonaniu, natomiast organ podatkowy jest zobowiązany we własnym zakresie ustalić zaistnienie przesłanek pozytywnych oraz to, czy w danej sprawie nie zachodzą przesłanki negatywne wyłączające odpowiedzialność, w szczególności – czy i kiedy wystąpiły podstawy do ogłoszenia upadłości. W związku z tym pewne wątpliwości może budzić zagadnienie natury intertemporalnej, a mianowicie to, czy organy podatkowe, ustalając czas właściwy do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, będą stosować nową definicję niewypłacalności także w odniesieniu do stanu zaistniałego u schyłku 2015 r., a więc jeszcze pod rządami poprzedniego stanu prawnego, lecz utrzymującego się nadal w 2016 r. (a więc w nowym stanie prawnym), kiedy to ostatecznie złożono wniosek. Przepisy intertemporalne kwestii tej nie rozstrzygają wprost. Stosownie do art. 449 p.r., w sprawach, w których przed dniem wejścia w życie ustawy wpłynął wniosek o ogłoszenie upadłości, stosuje się przepisy dotychczasowe. Z powyższego mogłoby wynikać, że do reszty spraw – a więc i do przedstawionej powyżej sytuacji, należy stosować przepisy nowe. Z uwagi jednak na lakoniczność regulacji z art. 449 p.r. konieczne jest sięgnięcie do dyrektyw wykładni celowościowej.

Niewątpliwie nowa ustawa „depenalizuje” zaniechanie złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości w sytuacjach, w których dane zachowanie pod rządami dotychczasowych przepisów było już uznawane za niewykonanie obowiązku ustawowego. Jeżeli więc stan niewypłacalności w rozumieniu obecnego art. 11 p.u.n. powstał w 2015 r., lecz wskutek wejścia w życie nowych przepisów został uchylony (z uwagi na szerszy zakres normowania wyznaczony art. 11 p.u.n.), nie można członkowi zarządu przypisać odpowiedzialności za niezłożenie wniosku o ogłoszenie upadłości, skoro stan ten ustawodawca od 1 stycznia 2016 r. uznaje za legalny.

Wciąż jednak – w razie wszczęcia postępowania podatkowego – to członek zarządu będzie musiał wykazać, iż przedmiotowy wniosek został złożony we właściwym czasie, a zatem będzie miał możliwość obalić domniemanie wzruszalne, ustanowione w przepisach prawa upadłościowego, ewentualnie powołać się na to, iż niezłożenie wniosku (niezgłoszenie go w czasie właściwym) nastąpiło bez jego winy.

Nowa ustawa dodaje jeszcze jedno domniemanie odnośnie do ciężaru dowodu w sprawach dotyczących odpowiedzialności subsydiarnej za

restrukturyzacyjne⁵⁴,
siorstw, a jedno-
w tym podstawy
iany legislacyjne
alności członków
okazać się mogą
ienia przesłanek
lpowiedzialności,
welizacja dotyczy
ika (art. 11 ust. 1
u.n.). Co do prze-
st niewypłacalny,
nych zobowiązań
zdecydowano się
nie z nim dłużnik
ażań pieniężnych
jektu ustawy p.r.⁵⁵,
w głównej mierze
i zostało wyraźnie
jeszcze o tym, że
przede wszystkim
e trwało dłużej niż
żnika, który może
iązań jest możliwa.
ia (obecny art. 11
ego zobowiązania
trzymuje się przez

iosku o ogłoszenie
teria niż w aktual-
u niewypłacalno-
i materializujących
dzie dopuszczenie
esu rachunkowości
przesłanki płynno-
nać, że inaczej stan
ranży budowlanej,
viskiem, a odmien-

⁵⁴ J. „p.r.”.
II kadencji nr 2824, <http://>

zaległości podatkowe spółki. Zgodnie ze zmienionym brzmieniem art. 116 § 1a o.p., jeżeli obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości powstał i istniał wyłącznie w czasie, gdy prowadzona była egzekucja przez zarząd przymusowy albo przez sprzedaż przedsiębiorstwa na podstawie przepisów kodeksu postępowania cywilnego, uznaje się, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez winy członka zarządu, o którym mowa w § 1. W związku z tym, wykazanie przez członka zarządu, iż niedochowanie ciążącego na nim obowiązku w zakresie złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy będzie sprowadzało się do wskazania faktów przywołanych powyżej. Wprowadzenie ww. przepisu było motywowane tym, iż w trakcie egzekucji przez zarząd przymusowy albo przez sprzedaż przedsiębiorstwa dłużnik zostaje ograniczony w bieżącym zarządzaniu przedsiębiorstwem i możliwości pozyskiwania informacji na temat swojej sytuacji finansowej, a więc uregulowanie tej kwestii wprost zwolni członka zarządu z konieczności wykazywania braku wpływu na sprawę spółki, a co za tym idzie – braku winy w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. W tym kontekście szczególnie istotna wydaje się zasada, iż organ podatkowy ma obowiązek rozstrzygać sprawę na podstawie przepisów obowiązujących w dacie wydania decyzji⁵⁶, która przesądza o konieczności stosowania ww. domniemania od momentu wejścia w życie ustawy, ale także w odniesieniu do stanów faktycznych zaistniałych przed 1 stycznia 2016 r.

MAGDALENA GROMEK

aplikantka radcowska, kancelaria Zimmerman i Wspólnicy sp. k.

BARTOSZ SIERAKOWSKI

radca prawny, kancelaria Zimmerman i Wspólnicy sp. k.



*kancelaria specjalizuje się
w prawie upadłościowym i naprawczym*

⁵⁶ A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika, Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, wyd. 2, s. 64.