

NAUKI PRAWNE / LEGAL SCIENCES**PIOTR SZADY****ODPOWIEDZIALNOŚĆ CZŁONKA ZARZĄDU
JAKO OSOBY TRZECIEJ ZA ZALEGŁOŚCI PODATKOWE
SPÓŁKI Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ****Wstęp**

Instytucja orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej, tj. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji, została uregulowana w art. 116 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹. Instytucja odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki jest zbliżona w swojej konstrukcji do tej regulowanej w art. 299 k.s.h.², charakteryzuje się jednak wieloma odrębnościami.

W przedmiocie odpowiedzialności osoby trzeciej (członka zarządu) za zaległości podatkowe spółki organ podatkowy orzeka w drodze decyzji (art. 108 § 1 o.p.). Celem zaś wszczętego postępowania podatkowego jest ustalenie, czy w okolicznościach rozpoznawanej sprawy zachodzą przedmiotowe i podmiotowe przesłanki pozwalające na orzeczenie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki.

Podkreślić przy tym należy, iż jak wynika z art. 108 § 2 o.p., postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie może zostać wszczęte przed upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania (tj. upływem 14 dni od dnia doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego) oraz przed dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej. Postępowanie to, zgodnie z art. 108 § 2 pkt 3 o.p., nie może też zostać wszczęte przed dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego – w przypadku, o którym mowa w § 3. Jak wyjaśnia A. Mariański³, warunek ten wynika z okoliczności

PIOTR SZADY – Uczelnia Łazarskiego w Warszawie, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8550-7414>, e-mail: piotr.szady@gmail.com

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. z dnia 11 października 2023 r. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 (dalej: o.p.).

² Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, t.j. z dnia 7 grudnia 2023 r. Dz.U. z 2024 r., poz. 18 (dalej: k.s.h.).

³ *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, pod red. A. Mariańskiego, Warszawa 2023² (do art. 108 o.p.).

wystawienia tytułów wykonawczych na podstawie deklaracji, na zasadach przewidzianych w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. W takim przypadku bowiem nie jest wymagane wydanie decyzji, o której mowa w art. 108 § 2 pkt 2 o.p. Skutkiem tego nie można wszcząć postępowania w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej do dnia wszczęcia postępowania egzekucyjnego.

Przedmiotem zaś postępowania zmierzającego do orzeczenia odpowiedzialności osoby trzeciej na gruncie art. 116 o.p. jest ustalenie zakresu odpowiedzialności osoby trzeciej. W postępowaniu tym organ podatkowy nie rozstrzyga o istnieniu i wysokości zobowiązania podatkowego. Podstawą orzeczenia są tu wcześniejsze ustalenia dotyczące zobowiązań podatnika⁴. Podobnie wskazuje WSA w Lublinie w wyroku z dnia 16 listopada 2011 r. (I SA/Lu 291/11), iż „Przedmiotem postępowania w sprawie odpowiedzialności osób trzecich są wyłącznie kwestie związane z: ustaleniem i istnieniem podmiotu, na który przenosi się odpowiedzialność, zakresem należności objętych odpowiedzialnością, a także określeniem terminu płatności należności. W postępowaniu tym nie rozstrzyga się już kwestii związanych z ustaleniem istnienia obowiązku podatkowego oraz wysokością zobowiązania podatkowego”⁵.

W artykule zastosowano metodę dogmatycznoprawną, zmierzającą do analizy przepisów prawnych, wykładni ich normy, analizy struktury i związanych z nią konsekwencji prawnych. W ramach tej metody dokonano przywołania orzecznictwa sądów administracyjnych oraz poglądów doktryny, co miało na celu wydobycie i ustalenie treści prawa obowiązującego w zakresie omawianej instytucji.

1. Konstytucyjny charakter decyzji orzekającej o odpowiedzialności

W orzecznictwie i doktrynie przedmiotu zostało ugruntowane, iż decyzja orzekająca o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki ma charakter konstytucyjny. Konstytucyjność decyzji oznacza, iż od dnia jej doręczenia w stosunku do osoby trzeciej nią objętej powstaje obowiązek zapłaty zobowiązania, za które odpowiada ona solidarnie⁶. Innymi słowy, to wydana decyzja jest źródłem powstania po stronie osoby trzeciej odpowiedzialności za cudzy dług. Solidarny charakter odpowiedzialności polega zaś na tym, że po wydaniu decyzji orzekającej o odpowiedzialności organ podatkowy, zgodnie z art. 366 § 1 k.c.⁷, ma swobodę wyboru dłużnika, od którego będzie się domagał zaspokojenia wierzytelności. Ponadto, jak wskazuje Sąd Najwyższy w wyroku

⁴ K. Knapik, *Odpowiedzialność osób trzecich za długi podatnika – konsekwencje praktyczne*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 10, s. 34.

⁵ Wyrok WSA w Lublinie z 16 listopada 2011 r., I SA/Lu 291/11, LEX nr 1150259.

⁶ *Ordynacja podatkowa. Komentarz...*

⁷ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, t.j. z dnia 21 czerwca 2024 r. Dz.U. z 2024 r., poz. 1061 (dalej: k.c.).

z dnia 20 sierpnia 2014 r. (I UK 205/13): „Skutkiem konstytutywnego charakteru decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości składkowe jest to, że od chwili wydania decyzji kilku dłużników może być zobowiązanych w ten sposób, iż wierzyciel może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregośkolwiek z dłużników zwalnia pozostałych (solidarność dłużników); do zupełnego zaspokojenia wierzyciela wszyscy dłużnicy solidarni pozostają zobowiązani [...]”⁸.

W konsekwencji zatem wierzyciel na skutek wydanej decyzji będzie mógł dokonać wyboru dłużnika, od którego będzie się domagał zaspokojenia swoich wierzytelności. Będzie to jednak możliwe dopiero po powstaniu solidarnego zobowiązania dłużników. Niezbędne jest zatem wydanie decyzji o odpowiedzialności w stosunku do wszystkich członków zarządu, w stosunku do których zaistniały przesłanki orzeczenia o odpowiedzialności, a nie tylko w stosunku do niektórych z nich. Podkreślenia wymaga, iż nie jest konieczne wydanie jednej wspólnej decyzji w stosunku do wszystkich członków zarządu spółki, w której zostanie stwierdzona ich odpowiedzialność solidarna. Zgodnie bowiem z art. 369 k.c. w zw. art. 116 § 1 o.p. solidarność odpowiedzialności członków zarządu wynika z przepisów ustawy.

2. Akcesoryjny charakter odpowiedzialności

Akcesoryjność odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podmiotu głównego polega na tym, iż odpowiedzialność ta nie ma charakteru samoistnego. Inaczej rzecz ujmując, warunkiem orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu jako osoby trzeciej jest istnienie zobowiązania podatkowego ciążącego na podmiocie głównym. Odpowiedzialność osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki nie może istnieć w oderwaniu od długu podmiotu głównego. Zatem w sytuacji, gdy zobowiązanie takie wygasło, postępowanie w zakresie orzeczenia o odpowiedzialności nie może się toczyć. Powyższy pogląd został ugruntowany w judykaturze, w tym w wyroku NSA z dnia 5 stycznia 2018 r. (I FSK 689/16⁹), który stwierdził, iż w przypadku wygaśnięcia zobowiązania podatkowego na etapie postępowania odwoławczego od decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej, decyzja orzekająca o odpowiedzialności winna zostać uchylona, a postępowanie umorzone w zakresie dotyczącym zaległości przedawnionych.

⁸ Wyrok SN z 20 sierpnia 2014 r., I UK 205/13, LEX nr 1519906.

⁹ Wyrok NSA z 5 stycznia 2018 r., I FSK 689/16, LEX nr 2442895.

3. Warunki orzeczenia o odpowiedzialności

Przechodząc do omówienia warunków odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, wskazać należy, iż w świetle art. 116 § 1 o.p. za zaległości podatkowe spółki kapitałowej odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu nie wykazał istnienia po jego stronie przesłanek egzoneracyjnych (uwalniających od odpowiedzialności). Przesłanki egzoneracyjne zgodnie z powołanym przepisem stanowią: zgłoszenie we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne¹⁰ albo zatwierdzenie układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, albo wykazanie, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez winy członka zarządu, w stosunku do którego toczy się postępowanie. Członek zarządu uwolni się też od odpowiedzialności na skutek wskazania mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. W świetle natomiast art. 116 § 2 o.p. odpowiedzialność członka zarządu obejmuje tylko te zaległości podatkowe spółki, w której pełnił on funkcję, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez niego obowiązków członka zarządu.

Należy się przy tym zgodzić z D. Gibasiewiczem¹¹, iż instytucja orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu, o której mowa w art. 116 o.p., ma charakter wyjątkowy. Uzasadnienie jej zastosowania zachodzi tylko wówczas, gdy występują wymienione w nim pozytywne przesłanki i brakuje którejkolwiek z okoliczności wyłączających tę odpowiedzialność. Dlatego też niezbędne przy jej zastosowaniu jest niezbite ustalenie przesłanek warunkujących orzeczenie o odpowiedzialności członka zarządu jako osoby trzeciej za zaległości spółki. Należy też przyjąć, iż o ile organ podatkowy zobowiązany jest do wykazania przesłanek pozytywnych odpowiedzialności, to nie jest zobligowany do poszukiwania dowodów na wykazanie przesłanek uwalniających członka zarządu.

3.1. Pełnienie obowiązków członka zarządu w okresie upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego

W toku postępowania podatkowego w zakresie orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu fundamentalne jest ustalenie, czy członek zarządu, w stosunku do którego to postępowanie zostało wszczęte, pełnił obowiązki w okresie upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego, którego postępowanie dotyczy.

¹⁰ Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, t.j. z dnia 11 września 2024 r. Dz.U. z 2024 r., poz. 1428.

¹¹ D. Gibasiewicz, *Odpowiedzialność członka zarządu spółki kapitałowej za jej zaległości podatkowe w kontekście zasady zaufania do organów podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4, s. 164.

Wyjaśnienia wymaga pojęcie „pełnienia obowiązków” przez członka zarządu, o którym mowa w omawianym przepisie. Należy się w tym miejscu zgodzić z poglądem wyrażonym przez WSA w Szczecinie¹², z którego wynika, że przy ustalaniu przesłanki „pełnienia obowiązków” nie jest istotny rodzaj stosunku prawnego łączącego członka zarządu ze spółką. Jak zauważył przywołany sąd: ustawodawca na gruncie art. 116 § 2 o.p. nie różnicuje odpowiedzialności członków zarządu, którzy w rzeczywistości zajmują się sprawami spółki i tych, którzy zajmują postawę bierną. Trzeba też przyjąć, iż samo pojęcie „pełnienia obowiązków” oznacza legitymację do tego, aby realizować czynności wynikające z pełnionej funkcji członka zarządu.

W świetle powyższego bezskuteczne będzie powoływanie się członka zarządu w toku postępowania podatkowego na fakt, iż tylko niektórzy z członków zarządu brali udział w czynnym prowadzeniu spraw spółki. Taka okoliczność nie stanowi przesłanki uwalniającej ani nie wpływa na zakres odpowiedzialności członka zarządu, który w okresie pełnienia obowiązków wykazywał postawę bierną. Z drugiej strony ugruntowany w judykaturze został pogląd, zgodnie z którym pojęcie „pełnienia obowiązków członka zarządu” należy odnosić do faktycznego prowadzenia spraw spółki, nie może zaś być ono rozumiane jako pełnienie obowiązków wyłącznie w sensie formalnym.

Zwrócić należy uwagę na moment formalnego objęcia oraz zaprzestania pełnienia funkcji członka zarządu w spółce z o.o. w świetle obowiązujących przepisów prawa. Na podstawie art. 201 § 4 k.s.h. członek zarządu jest powoływany i odwoływany uchwałą wspólników, chyba że umowa spółki stanowi inaczej. Kolejne przepisy ustawy (art. 202 §§ 1–3 k.s.h.) regulują zasadę kadencyjności pełnienia funkcji członka zarządu. W § 4 powołanego art. 202 k.s.h. ustawodawca wskazał, iż mandat członka zarządu wygasa również wskutek śmierci, rezygnacji albo odwołania ze składu zarządu. W art. 203 k.s.h. przewidział, iż członek zarządu może być w każdym czasie odwołany uchwałą wspólników. Powyższe okoliczności, wpływające na uznanie faktu objęcia i zakończenia pełnienia przez członka zarządu spółki jego obowiązków z tą funkcją związanych, winny podlegać w postępowaniu podatkowym gruntownej analizie organu podatkowego.

Pamiętać też należy, iż zgodnie art. 22 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym¹³ wniosek o wpis do Rejestru powinien być złożony nie później niż w terminie 7 dni od dnia zdarzenia uzasadniającego dokonanie wpisu, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej. Jak słusznie zauważa T. Szczurowski, powołany w tym przepisie termin ma charakter instrukcyjny, co oznacza, że wniosek złożony po jego upływie będzie rozpoznany i nie będzie oddalony¹⁴. Przy czym należy brać pod uwagę, iż w świetle art. 17 ust. 1 ustawy o KRS domniemywa się, że dane wpisane do Rejestru są prawdziwe. Domniemanie prawdziwości wpisu w powołanym przepisie jest jednak

¹² Wyrok WSA w Szczecinie z 10 sierpnia 2016 r., I SA/Sz 316/16, LEX nr 2098093.

¹³ Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, t.j. z dnia 14 czerwca 2024 r. Dz.U. z 2024 r. poz. 979.

¹⁴ K. Osajda, *Ustawa o Krajowym Rejestrze Sądowym. Komentarz*, Warszawa 2023¹⁰ (do art. 22).

wzruszalne. Ciężar dowodu wykazania faktu, że dane wpisane do rejestru nie są prawdziwe, spoczywa na osobach, które z okoliczności tej wywodzą skutki prawne¹⁵.

Biorąc pod uwagę powołane wyżej przepisy i dzieląc pogląd dominującej linii orzecniczej, wskazać należy, iż pełnienie obowiązków członka zarządu nie może być utożsamiane wyłącznie z formalnym pełnieniem funkcji oraz z wpisem do Krajowego Rejestru Sądowego. W konsekwencji, gdy osoba, której mandat do pełnienia funkcji członka zarządu wygasł na podstawie art. 202 § 1 k.s.h., w dalszym ciągu prowadzi sprawę spółki, to nie może się skutecznie powoływać na okoliczność wygaśnięcia mandatu. Pogląd taki znajduje odzwierciedlenie w wyroku NSA z dnia 14 czerwca 2016 r. (I FSK 1896/14)¹⁶. Podobnie wskazuje NSA w innym wyroku z dnia 26 stycznia 2016 r. (II FSK 2981/13), wyjaśniając, iż: brak w załączonym do akt odpisie z KRS wpisu skarżącego jako członka zarządu spółki nie może być dowodem na to, że nie był on członkiem zarządu spółki w interesującym okresie¹⁷. Konsekwencją prezentowanej linii orzecniczej jest pogląd, zgodnie z którym „Faktyczne wykonywanie obowiązków członka zarządu w spółce z o.o., nawet po formalnej rezygnacji z funkcji członka zarządu w tejże spółce, powoduje odpowiedzialność podatkową tego podmiotu przewidzianą w art. 116 o.p.”¹⁸. W efekcie podkreślenia wymaga, iż solidarna odpowiedzialność członka zarządu znajduje oparcie nie tyle w formalnym piastowaniu stanowiska, lecz polega na ponoszeniu konsekwencji podejmowanych działań lub zaniechań. Tak więc nawet po rezygnacji z funkcji członka zarządu w spółce w sensie formalnym, przy jednoczesnym faktycznym pełnieniu tej funkcji, aktualna pozostaje przesłanka orzeczenia o odpowiedzialności za zaległości podatkowe podmiotu przewidziana w art. 116 § 2 o.p., co podkreśla NSA w wyroku z dnia 24 listopada 2023 r. (III FSK 3163/21)¹⁹.

Podkreślenia wymaga, iż członek zarządu uwolni się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki na skutek jego odwołania lub rezygnacji z funkcji. Nie ma znaczenia, czy odwołanie to albo rezygnacja zostały ujawnione we właściwym rejestrze²⁰.

Jak wskazuje Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 21 stycznia 2010 r. (II UK 157/09): „Oświadczenie woli o rezygnacji z funkcji członka zarządu jest jednostronną czynnością prawną, która wywołuje skutek w niej wyrażony (art. 56 k.c.) i prowadzi do wygaśnięcia z mocy prawa korporacyjnego stosunku członkostwa w zarządzie spółki z chwilą zakomunikowania woli rezygnacji (art. 61 § 1 zdanie pierwsze k.c.) właściwemu organowi spółki lub jej reprezentantowi (w rozpoznawanej sprawie drugiemu z członków pełniących funkcję prezesa zarządu)

¹⁵ A. Michnik, *Krajowy Rejestr Sądowy. Komentarz*. Opublikowano: LEX 2013 (do art. 17).

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2016 r., I FSK 1896/14, LEX nr 2106330.

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2016 r., II FSK 2981/13, LEX nr 2033546.

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2018 r., II FSK 1036/16, LEX nr 2494175.

¹⁹ Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2023 r., III FSK 3163/21, LEX nr 3633254.

²⁰ *Ordynacja podatkowa*, t. I: *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, pod red. L. Etla. Opublikowano: LEX/el. 2024, (do art. 116 o.p.).

w sposób umożliwiający zapoznanie się z treścią złożonej rezygnacji, która nie wymaga ich akceptacji”²¹.

Zgodnie z prezentowaną wyżej ugruntowaną linią orzecniczą przychylić się więc należy do poglądu, iż odpowiedzialność członka zarządu obejmuje zaległości podatkowe podmiotu powstałe w okresie, w którym pełnił on obowiązki. Dotyczy to okresu, w którym pełnił on obowiązki w sensie zarówno formalnym, ale też faktycznym, pomimo wygaśnięcia mandatu członka zarządu. Okoliczność ta powinna podlegać gruntownemu ustaleniu w toku prowadzonego przez organ postępowania. Członek zarządu uwolni się natomiast od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, wykazując, iż nie pełnił on funkcji członka zarządu spółki w okresie upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego ciążącego na spółce. Zbadaniu przez organ podatkowy w pierwszej kolejności będzie niewątpliwie podlegał fakt ujawnienia podmiotu postępowania w KRS w charakterze członka zarządu. Organ podatkowy w zakresie dowodowym będzie jednak mógł sięgnąć do składanych przez członka zarządu w imieniu podmiotu dokumentów, takich jak bilanse, sprawozdania finansowe, oświadczenia i deklaracje podatkowe podpisywane i składane w imieniu spółki przez osobę działającą w charakterze członka zarządu pomimo formalnego wygaśnięcia jej mandatu. Uwalniające od odpowiedzialności będzie wykazanie przez byłego członka zarządu faktu upływu kadencji w świetle powołanych wyżej przepisów Kodeksu spółek handlowych lub faktu rezygnacji członka zarządu z pełnionej funkcji oraz zawiadomienia o tym fakcie spółki.

3.2. Subsydiarność odpowiedzialności – bezskuteczność egzekucji z majątku spółki

Kolejną przesłanką warunkującą orzeczenie o odpowiedzialności członka zarządu na gruncie art. 116 o.p. jest bezskuteczność w całości lub w części egzekucji administracyjnej, prowadzonej przez organ egzekucyjny w stosunku do majątku spółki jako podmiotu zobowiązanego podatkowo. Powołany przepis wprowadza zasadę odpowiedzialności subsydiarnej. Istotą tej zasady na gruncie instytucji orzeczenia o odpowiedzialności jest to, że osoba ponosząca odpowiedzialność może odpowiadać dopiero w dalszej kolejności, tj. po stwierdzeniu, iż egzekucja z majątku dłużnika okazała się bezskuteczna²².

Jednocześnie pojęcie „bezskuteczności egzekucji” nie zostało zdefiniowane w przepisach prawa podatkowego ani na gruncie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²³. Wskazać przy tym należy, iż w świetle art. 59 § 2 wspomnianej wyżej ustawy egzekucyjnej – postępowanie egzekucyjne może być umorzone w przypadku, gdy dalsza egzekucja administracyjna będzie

²¹ Wyrok SN z 21 stycznia 2010 r., II UK 157/09, LEX nr 583805.

²² *Ordynacja podatkowa. Komentarz* (do art. 116 o.p.).

²³ Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, t.j. z dnia 23 października 2023 r. Dz.U. z 2023 r., poz. 2505.

bezskuteczna z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne. Użycie przez ustawodawcę w powołanym przepisie zwrotu „może być umorzone” wskazuje na swobodę po stronie organu egzekucyjnego w zakresie decyzji umorzenia lub dalszego prowadzenia postępowania, pomimo istnienia powołanej w tym przepisie przesłanki. Na fakultatywność umorzenia postępowania wskazuje też m.in. T. Jędrzejewski w komentarzu *Postępowanie egzekucyjne w administracji*²⁴. Innymi słowy, po stronie organu egzekucyjnego nie istnieje obowiązek umorzenia postępowania nawet w przypadku stwierdzenia, że w toku tego postępowania nie zostanie uzyskana kwota przewyższająca wydatki egzekucyjne²⁵. W konsekwencji należy przyjąć, iż okolicznością niewątpliwie wskazującą na bezskuteczność prowadzonego postępowania egzekucyjnego będzie wydanie przez organ egzekucyjny postanowienia w trybie art. 59 § 4 ustawy egzekucyjnej w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego. W świetle akcentowanej wyżej swobody organu w tym zakresie nie zawsze jednak takie postanowienie będzie wydane, skutkując stwierdzeniem bezskuteczności egzekucji w sensie formalnym. Na gruncie rozbieżności co do wymogu formalnego stwierdzenia bezskuteczności egzekucji administracyjnej odwołać się należy do aktualnego stanowiska NSA prezentowanego w uchwale siedmiu sędziów z dnia 8 grudnia 2008 r. (II FPS 6/08), iż stwierdzenie przez organ podatkowy bezskuteczności egzekucji, o której mowa w art. 116 § 1 o.p., powinno być dokonane po przeprowadzeniu postępowania egzekucyjnego, a nadto stwierdzenie bezskuteczności egzekucji ustala się na podstawie każdego prawnie dopuszczalnego dowodu²⁶. Jak wyjaśnia NSA w wyroku z dnia 20 lutego 2007 r. (II FSK 233/06), o bezskuteczności egzekucji, o której mowa w art. 116 § 1 o.p., nie musi przesądzać umorzenie postępowania egzekucyjnego na skutek wydania postanowienia w tym przedmiocie. Jak podkreśla sąd w przywołanym wyroku, za bezskutecznością egzekucji mogą przemawiać inne niż formalne zakończenie egzekucji działania organu egzekucyjnego, o ile nie pozostawia wątpliwości, że egzekwowana wierzytelność nie może być zaspokojona z jakiegokolwiek części majątku podmiotu egzekwowanego²⁷. W kontekście omawianego zagadnienia należy jednak mieć w polu widzenia odmienny pogląd, prezentowany w wyroku NSA dnia 16 lutego 2012 r. (II FSK 1565/10), w którym sąd ten wskazuje na konieczność wydania formalnego postanowienia o bezskuteczności egzekucji, co jest niezbędne dla uznania egzekucji za bezskuteczną²⁸.

W konsekwencji w świetle brzmienia art. 116 § 1 o.p. oraz zawartej tam przesłanki bezskuteczności egzekucji z majątku spółki w całości lub w części, stanowiącej warunek orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu, organ

²⁴ *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, pod red. R. Hausera, M. Wierzbowskiego, Warszawa 2024² (do art. 59).

²⁵ Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2012 r., II FSK 1961/10, LEX nr 1137629.

²⁶ Uchwała siedmiu sędziów NSA Warszawa z dnia 8 grudnia 2008 r., II FPS 6/08, LEX nr 465091.

²⁷ Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2007 r., II FSK 233/06, LEX nr 364426.

²⁸ Wyrok NSA dnia 16 lutego 2012 r., II FSK 1565/10, LEX nr 1116115.

podatkowy zobowiązany będzie w prowadzonym postępowaniu do wykazania, iż egzekucja ta okazała się bezskuteczna. Przedmiotowa okoliczność może być wykazana formalnym postanowieniem wydanym przez organ egzekucyjny o umorzeniu postępowania lub też, dzieląc pogląd przeważającej linii orzeczniczej – w inny sposób, poprzez wykazanie, że egzekwowana wierzytelność nie może być zaspokojona z jakiegokolwiek części majątku podmiotu egzekwowanego. Organ podatkowy będzie też musiał wykazać, że egzekucja została skierowana do całego, a nie tylko części majątku dłużnika. Dopiero ta okoliczność, w powiązaniu z brakiem zaspokojenia wierzyciela, może przemawiać za bezskutecznością egzekucji.

4. Przesłanki egzonerycyjne – uwalniające od odpowiedzialności

W art. 116 o.p., stanowiącym podstawę do orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu, ustawodawca przewidział przesłanki egzonerycyjne, tj. uwalniające członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki.

4.1. Czas właściwy do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości

Pierwszą z tych przesłanek jest wykazanie, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub otwarcie w tym czasie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne.

Ustawa Ordynacja podatkowa nie definiuje pojęcia „czasu właściwego” do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości. W tym zakresie zatem należy się odnieść do art. 21 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe²⁹. W świetle ust. 1 powołanego przepisu dłużnik jest obowiązany, nie później niż w terminie trzydziestu dni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, zgłosić w sądzie wniosek o ogłoszenie upadłości. Badając zaś podstawę do ogłoszenia upadłości, o której mowa wyżej, wskazać należy art. 10 powołanej ustawy, zgodnie z którym upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny. W przedmiocie stwierdzenia podstaw do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości kluczową przesłanką jest zatem fakt niewypłacalności dłużnika. Jak głosi natomiast art. 11 ust. 1 ustawy – Prawo upadłościowe, dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Zgodnie zaś z ust. 1a przywołanego art. 11 ustawy upadłościowej domniemywa się, że dłużnik utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, jeżeli opóźnienie w wykonaniu zobowiązań pieniężnych przekracza trzy miesiące. W świetle natomiast art. 11

²⁹ Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe, t.j. z dnia 10 kwietnia 2024 r. Dz.U. z 2024 r., poz. 794.

ust. 2 ustawy dłużnik będący osobą prawną albo jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, jest niewypłacalny także wtedy, gdy jego zobowiązania pieniężne przekraczają wartość jego majątku, a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający dwadzieścia cztery miesiące.

Organ podatkowy w toku prowadzonego postępowania winien wnikliwie zbadać, stanowiący podstawę złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości fakt niewypłacalności dłużnika, w świetle powołanych wyżej przepisów prawa upadłościowego. Istotne jest bowiem ustalenie momentu, w którym nastąpił stan niewypłacalności spółki. To od tego momentu rozpoczyna bieg terminu do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, o którym mowa w art. 21 ustawy upadłościowej. Wraz z uchybieniem tego terminu pojawia się szereg negatywnych, obciążających członków zarządu spółki skutków. Zdolność zatem do realizacji zobowiązań podmiotu stanowi kluczowy element oceny w zakresie niewypłacalności i powinna stanowić przedmiot uwagi już z chwilą pierwszego opóźnienia realizacji zobowiązań spółki. Przy czym, jak zauważa P. Zimmerman w Komentarzu do Prawa upadłościowego: „Jeżeli istnieje realna perspektywa pozyskania tych środków w niedługim czasie, są podstawy do uznania, że stan niewypłacalności jeszcze nie wystąpił. Wątpliwości co do tego, jak długo dłużnik może zwlekać z rozpoznaniem u siebie stanu utraty zdolności do regulowania zobowiązań, rozstrzyga art. 11 ust. 1a, uznający ten stan za istniejący z upływem 3 miesięcy od chwili, kiedy najstarsza z niezapłaconych należności stała się wymagalna”³⁰. Pamiętać przy tym należy, iż zgodnie z art. 1 pkt 1 ustawy upadłościowej, ustawa reguluje zasady wspólnego dochodzenia roszczeń wierzycieli od niewypłacalnych dłużników będących przedsiębiorcami. Użycie zaś w art. 11 ust. 1 wyrażenia „niewykonywanie”, a nie „niewykonanie” oraz użycie liczby mnogiej „zobowiązań”, a nie pojedynczej „zobowiązania” wskazuje na zasadność przyjęcia, iż podstawą stwierdzenia stanu niewypłacalności, będącego w konsekwencji podstawą do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, jest posiadanie wielu zobowiązań. W efekcie zatem okoliczność, w której spółka traci zdolność wypełnienia jednego tylko zobowiązania, w świetle powołanej ustawy upadłościowej nie pozwala na uznanie zaistnienia stanu niewypłacalności³¹. Warto przy tym wskazać stanowisko NSA wyrażone w wyroku z 25 czerwca 2014 r. (II FSK 1743/12), zgodnie z którym obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości powstaje już w momencie niezapłacenia jednego czy kilku długów. Uznanie zaś dłużnika za niewypłacalnego winno mieć charakter trwały i dotyczyć przeważającej części zobowiązań³². W kontekście przedmiotowego zagadnienia nie można pominąć poglądu NSA prezentowanego w wyroku z dnia 20 grudnia 2022 r. (III FSK 975/22), w świetle którego „Nie należy automatycznie przenosić terminu »czasu właściwego do zgłoszenia wniosku« z ustawy – Prawo upadłościowe i naprawcze, lecz w odniesieniu do okoliczności danej sprawy ustalić »właściwy czas« do zgło-

³⁰ P. Zimmerman, *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Warszawa 2024⁸ (do art. 11 pr.up.).

³¹ Tamże.

³² Wyrok NSA z 25 czerwca 2014 r., II FSK 1743/12, LEX nr 1518904.

szenia wniosku w konkretnym przypadku”³³. Wydaje się jednak, iż trzeba się przychylić do poglądów doktryny i judykatury, które nakazują przyjęcie oceny podstaw do uznania niewypłacalności podmiotu, uzasadniających w konsekwencji złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, w oparciu o jasno precyzujące tę kwestię przepisy ustawy – Prawo upadłościowe. Brakuje bowiem oparcia w przepisach prawa innych niż powołane wyżej normy prawa upadłościowego, pozwalającego na ustalenie „właściwego czasu” do zgłoszenia wniosku w konkretnym przypadku.

Na gruncie przedmiotowego zagadnienia należy też zwrócić uwagę na znaczenie użytego w art. 116 § 1 pkt 1) lit 1) zwrotu „we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości”. Brzmienie powołanego przepisu wyraźnie wskazuje, że w kontekście przesłanki egzoneracyjnej w nim zawartej (uwalniającej członka zarządu od odpowiedzialności) nie ma znaczenia, kto dokonał zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Przepis ustawy nie wymaga, by uwolnienie od odpowiedzialności za zaległości spółki warunkowane było zgłoszeniem dokonany przez członka zarządu podmiotu, w szczególności w stosunku do którego prowadzone jest postępowanie podatkowe. Decydujące zatem dla spełnienia się przesłanki uwalniającej jest, by doszło do skutecznego zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Pogląd taki znajduje potwierdzenie w wyroku NSA z 26 stycznia 2010 r. (I FSK 2030/08)³⁴. Słusznie zwraca uwagę B. Bieniek na dominujący w doktrynie pogląd, iż obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości podmiotu dotyczy indywidualnie każdego członka zarządu, niezależnie od przyjętego w danej spółce sposobu reprezentacji oraz jest niezależny od podziału kompetencji wewnątrz organu zarządzającego³⁵. Zgodzić się również należy z tymi poglądami doktryny i orzecznictwa, które wskazują, że nie można mówić o spełnieniu się przesłanki wyłączającej odpowiedzialność członka zarządu w sytuacji, gdy nie doszło do skutecznego zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości, np. w sytuacji gdy wniosek został zwrócony.

4.2. Wina w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości

Drugą przesłanką uwalniającą członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki jest brak winy w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. Z uwagi na fakt, iż Ordynacja podatkowa nie zawiera definicji winy, niezbędne w tym zakresie będzie odwołanie się do norm na gruncie prawa cywilnego. Za ukształtowanym poglądem judykatury przyjąć należy, iż będzie chodziło o każdą postać winy, tj. umyślną, jak i nieumyślną. W tym drugim przypadku zaś dotyczy postaci lekkomyślności, jak i niedbalstwa³⁶. Za brak winy należy poczytywać sytuację, gdy członek zarządu nie miał żadnej możliwości prowadzenia spraw spółki, przy czym stan ten wynikał z przyczyn od niego niezależnych. W toku postępowania w zakresie orzeczenia o odpowiedzialności

³³ Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2022 r., III FSK 975/22, LEX nr 3454113.

³⁴ Wyrok NSA z 26 stycznia 2010 r., I FSK 2030/08, LEX nr 558857.

³⁵ B. Bieniek, *Odpowiedzialność podatkowa członka zarządu spółki kapitałowej, której jedynym wierzycielem jest Skarb Państwa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3, s. 137.

³⁶ Wyrok NSA z dnia 28 marca 2018 r., II FSK 817/16, LEX nr 2482525.

członek zarządu może bronić się, wykazując, że na skutek zaistniałych okoliczności nie mógł prowadzić spraw spółki, a w konsekwencji nie można mu przypisać winy w niezłożeniu wniosku lub niedbalstwo w tym zakresie. Za taką okoliczność można będzie uznać obłożną chorobę bądź obiektywny brak możliwości pełnienia obowiązków na skutek braku kontaktu z podmiotem z uwagi na zaistniałe katastrofy naturalne. W judykaturze zwraca się uwagę na to, że przesłanka braku winy wystąpi w sytuacji, gdy członek zarządu nie miał żadnych możliwości prowadzenia spraw spółki. Tym samym nie uwolni się on od odpowiedzialności z powołaniem na stan zdrowia, jeżeli nie uniemożliwił on faktycznego wykonywania czynności zarządu³⁷. W efekcie zgodzić się należy, że ukształtowanie relacji wewnątrz spółki, na skutek których członek zarządu był wyłączony od podejmowania określonych decyzji, nie zwalnia go z obowiązku posiadania wiedzy o sytuacji finansowej podmiotu, a w konsekwencji nie wyłącza jego odpowiedzialności za niezgłoszenie wniosku o upadłość w przypadku zaistnienia podstaw.

4.3. Wskazanie mienia spółki umożliwiającego zaspokojenie wierzyciela

Kolejną przesłankę egzoneracyjną w świetle art., 116 § 1 pkt 2 o.p. stanowi wskazanie mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. Ordynacja podatkowa nie formułuje przy tym definicji pojęcia „w znacznej części”. W konsekwencji to po stronie organu podatkowego prowadzącego postępowanie leży swoboda oceny skali zaspokojenia zaległości podatkowej. Pomocna w tym przedmiocie staje się wykładnia powołanego pojęcia dokonana przez sądy administracyjne. Dla przykładu NSA w wyroku z dnia 10 kwietnia 2015 r. (II FSK 852/13) zauważa, że chodzi o „mienie konkretne i rzeczywiście istniejące, a nadto umożliwiające przeprowadzenie egzekucji zaległości podatkowych spółki »w znacznej części«, co oznacza, że musi mieć egzekwowalną wartość spełniającą przesłankę »znaczności« w porównaniu z wysokością zaległości podatkowych spółki”³⁸. W innym wyroku z dnia 10 kwietnia 2018 r. (II FSK 2400/17) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, iż mienie spółki wskazywane przez członka zarządu musi mieć egzekwowalną wartość spełniającą przesłankę znaczności w porównaniu z wysokością zaległości podatkowych spółki³⁹. Niewątpliwie chodzi zatem o wskazanie mienia, które charakteryzuje się istotnością w odniesieniu do kwoty zaległości podatkowych podmiotu. Musi to być również mienie, z którego egzekucja będzie możliwa, a nadto mienie, które nie było wcześniej znane organowi egzekucyjnemu. Ponadto wbrew wyrażanym niekiedy poglądom należy się zgodzić z J. Serwackim,

³⁷ Wyrok NSA z dnia 8 marca 2018 r., II FSK 2623/16, LEX nr 2460834.

³⁸ Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2015 r., II FSK 852/13, LEX nr 1774615.

³⁹ Wyrok NSA z 10 kwietnia 2018 r., II FSK 2400/17, LEX nr 2494689.

iz pojęcia zaspokojenia zaległości podatkowych w „znaczej części” nie należy utożsamiać z zaspokojeniem zaległości podatkowych co najmniej w połowie⁴⁰.

5. Inicjatywa w zakresie wykazania przesłanek egzoneryjnych

Należy też przyjąć, że o ile wykazanie przesłanki bezskuteczności egzekucji z majątku spółki oraz pełnienia przez członka zarządu obowiązków w spółce w okresie, w którym upłynął termin płatności zobowiązania podatkowego jest obowiązkiem organu, to inicjatywa w zakresie wykazania przesłanek egzoneryjnych leży po stronie członka zarządu, w stosunku do którego prowadzone jest postępowanie.

Oczywiste jest, iż organ podatkowy winien dążyć w postępowaniu do ustalenia prawdy obiektywnej. Nie jest jednak uzasadnione przerzucenie na organ podatkowy obowiązku w zakresie poszukiwania dowodów wskazujących na przesłanki uwalniające członka zarządu od odpowiedzialności. Ta sfera aktywności leży w domenie członka zarządu, w stosunku do którego organ prowadzi postępowanie podatkowe.

W świetle art. 6 k.c. to na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne, spoczywa ciężar udowodnienia faktu, którym na gruncie przedmiotowego zagadnienia jest przesłanka uwalniająca od odpowiedzialności⁴¹.

W konsekwencji zatem przy spełnieniu przesłanek odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki, a jednocześnie gdy członek zarządu nie podoła ciężarowi dowodowemu wykazania przesłanek uwalniających od odpowiedzialności (egzoneryjnych), organ podatkowy wyda w przedmiocie decyzję o odpowiedzialności członka zarządu jako osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki.

Podsumowanie

Podsumowując, należy zwrócić uwagę na dalece swoisty charakter instytucji orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki. Postępowanie w zakresie orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej charakteryzuje się dużą złożonością. Prawidłowe zastosowanie omawianej instytucji wymaga gruntownej analizy nie tylko norm prawnych na gruncie ordynacji podatkowej, ale również odwołania się do przepisów prawa handlowego, prawa upadłościowego, prawa cywilnego, przepisów o kontroli skarbowej, a także przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

⁴⁰ *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2020⁹ (do art. 116 o.p.).

⁴¹ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, t.j. z dnia 21 czerwca 2024 r. Dz.U. z 2024 r., poz. 1061 (dalej: k.c.).

Artykuł zwraca uwagę na szereg obowiązków organu podatkowego zmierzającego do wydania decyzji, jak też koniecznych do podjęcia przez członka zarządu działań w celu wykazania przesłanek uwalniających od odpowiedzialności za zaległości spółki. W ramach omówionych przesłanek zaakcentowano ugruntowane poglądy orzecznictwa oraz doktryny przedmiotu. Wskazano na daleko idące konsekwencje wynikające z zaniechań w zakresie dowodowym na gruncie omawianej instytucji.

BIBLIOGRAFIA

Akty prawne:

- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, t.j. z dnia 21 czerwca 2024 r. Dz.U. z 2024 r., poz. 1061.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, t.j. z dnia 7 grudnia 2023 r. Dz.U. z 2024 r., poz. 18.
- Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, t.j. z dnia 14 czerwca 2024 r. Dz.U. z 2024 r., poz. 979.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. z dnia 11 października 2023 r. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383.
- Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, t.j. z dnia 11 września 2024 r. Dz.U. z 2024 r., poz. 1428.
- Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe, t.j. z dnia 10 kwietnia 2024 r. Dz.U. z 2024 r., poz. 794.

Orzeczenia sądowe:

- Uchwała siedmiu sędziów NSA Warszawa z dnia 8 grudnia 2008 r., II FPS 6/08, LEX nr 465091.
- Wyrok WSA w Lublinie z 16 listopada 2011 r., I SA/Lu 291/11, LEX nr 1150259.
- Wyrok NSA z 5 stycznia 2018 r., I FSK 689/16, LEX nr 2442895.
- Wyrok WSA w Szczecinie z 10 sierpnia 2016 r., I SA/Sz 316/16, LEX nr 2098093.
- Wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2016 r., I FSK 1896/14, LEX nr 2106330.
- Wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2016 r., II FSK 2981/13, LEX nr 2033546.
- Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2018 r., II FSK 1036/16, LEX nr 2494175.
- Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2023 r., III FSK 3163/21, LEX nr 3633254.
- Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2012 r., II FSK 1961/10, LEX nr 1137629.
- Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2007 r. II FSK 233/06, LEX nr 364426.
- Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2012 r., II FSK 1565/10, LEX nr 1116115.
- Wyrok NSA z 25 czerwca 2014 r., II FSK 1743/12, LEX nr 1518904.
- Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2022 r., III FSK 975/22, LEX nr 3454113.
- Wyrok NSA z 26 stycznia, 2010 r., I FSK 2030/08, LEX nr 558857.
- Wyrok NSA z dnia 28 marca 2018 r., II FSK 817/16, LEX nr 2482525.
- Wyrok NSA z dnia 8 marca 2018 r., II FSK 2623/16, LEX nr 2460834.
- Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2015 r., II FSK 852/13, LEX nr 1774615.
- Wyrok NSA z 10 kwietnia 2018 r., II FSK 2400/17, LEX nr 2494689.
- Wyrok SN z 20 sierpnia 2014 r., I UK 205/13, LEX nr 1519906.
- Wyrok SN z 21 stycznia 2010 r., II UK 157/09, LEX nr 583805.

Literatura:

- Bieniek B., *Odpowiedzialność podatkowa członka zarządu spółki kapitałowej, której jedynym właścicielem jest Skarb Państwa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 3.
- Gibasiewicz D., *Odpowiedzialność członka zarządu spółki kapitałowej za jej zaległości podatkowe w kontekście zasady zaufania do organów podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2022, nr 4.
- Knapik K., *Odpowiedzialność osób trzecich za długi podatnika – konsekwencje praktyczne*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 10.

- Michnik A., *Krajowy Rejestr Sądowy. Komentarz*. Opublikowano: LEX 2013.
- Ordynacja podatkowa*, t. I: *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, pod red. L. Etl. Opublikowano: LEX/el. 2024.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, pod red. A. Mariańskiego, Warszawa 2023².
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2020⁹.
- Osajda K., *Ustawa o Krajowym Rejestrze Sądowym. Komentarz*, Warszawa 2023¹⁰.
- Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, pod red. R. Hausera, M. Wierzbowskiego, Warszawa 2024².
- Zimmerman P., *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Warszawa 2024⁸.

LIABILITY OF A BOARD MEMBER AS A THIRD PARTY FOR TAX ARREARS OF A LIMITED LIABILITY COMPANY

SUMMARY

The article is theoretical in nature and aims to present the institution of board member liability for tax arrears of a capital company. It characterizes this institution and the specific conditions that must be proven by the tax authority as prerequisites for ruling on the board member's liability for the company's tax arrears, as well as the conditions that, if demonstrated by the board member, will allow them to be released from such liability. The article discusses each condition with reference to doctrinal views and rulings of administrative courts and the Supreme Court. It highlights the correct interpretation of the legal provisions regulating the institution, supported by case law. Additionally, it points to the legal acts and specific regulations that apply to this institution. The article provides practical value for the application of board member liability for a company's tax arrears by offering a structured and clarifying perspective based on the outlined conditions. Particular emphasis was placed on establishing the proper understanding of key aspects within the discussed institution, including the concept of the ineffectiveness of administrative enforcement, the appropriate timing for filing a bankruptcy petition, and the issue of fulfilling the duties of a board member in the context of the conditions that determine the ruling on a board member's liability.

KEYWORDS: the liability, tax arrears, third party, limited liability company, third party debt, board member

