

Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania spółki: czy jest szansa na skuteczną obronę?

Obowiązujące przepisy oraz praktyka orzecznicza to utrudniają. Jednak najnowsze orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego i TSUE mogą wpłynąć na zmianę tego restrykcyjnego podejścia



Piotr Kubala
radca prawny,
Kancelaria Kopeć Zaborowski

Członek zarządu w Polsce może ponosić odpowiedzialność karną czy za zobowiązania natury cywilnej (art. 299 kodeksu spółek handlowych, dalej: k.s.h.) oraz należności publicznoprawne, przede wszystkim podatkowe (art. 116 i nast. Ordynacji podatkowej, dalej: o.p.).

Odpowiedzialność ta dotyczy nie tylko stricte członków zarządu, ale także m.in. pełnomocników i wspólników spółek w organizacji oraz rady dyrektorów i dyrektorów w prostej spółce akcyjnej.

Nierówna pozycja stron w postępowaniu podatkowym

Biorąc pod uwagę regulacje o.p., a także praktykę orzeczniczą, można stwierdzić, że ustawodawca nie zapewnił członkom zarządu wystarczających i adekwatnych narzędzi umożliwiających obronę ich praw w toku postępowania o przeniesienie odpowiedzialności za zaległości podatkowe. W rezultacie jest im niezwykle trudno uchylić się od tej odpowiedzialności, w sytuacji gdy postępowanie zostanie już wszczęte. W związku z tym każda osoba, która potencjalnie może podlegać takiej odpowiedzialności, powinna znać związane z tym ryzyka, a także ewentualnie wiedzieć, jak może się od tego rodzaju odpowiedzialności uchronić.

W toku postępowania organy podatkowe mają stosunkowo łatwe zadanie. Muszą bowiem wykazać jedynie:

- bezskuteczność egzekucji należności publicznoprawnych z majątku osoby prawnej,
- pełnienie funkcji członka zarządu w momencie upływu terminu płatności zobowiązania.

Z kolei członek zarządu może uchylić się od odpowiedzialności, wskazując na tzw. przesłanki egzoneracyjne, tj.:

- terminowe zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości (otwarto restrukturyzację lub zatwierdził układ w postępowaniu układowym),
- brak winy w niezgłoszeniu wniosku o upadłość,
- mienie, z którego możliwa byłaby egzekucja zaległości publicznoprawnych.

Wykazanie braku majątku albo stwierdzenie, że ten, który został zajęty, nie wystarczylby na pokrycie zaległości publicznoprawnych, jest stosunkowo łatwe. Przy czym praktyka i orzecznictwo wskazują, że można to zrobić w dowolny sposób, jeżeli na jego podstawie można będzie ustalić, że majątek osoby prawnej jest niewystarczający do zaspokojenia zaległości podatkowych.

Ustalenie okoliczności pełnienia funkcji członka zarządu w momencie upływu terminu płatności należności publicznoprawnej, dokonywane jest przez pryzmat przepisów k.s.h. Niezależnie od powyższego, orzecznictwo wskazuje, że sformułowanie „pełnić obowiązki” oznacza faktyczne ich wykonywanie czy posiadanie kompetencji do tego, – bez względu na formę prawną, na podstawie której są one tej osobie przypisane (umowa o pracę, kontrakt menadżerski itp.). Co wię-

cej, członek zarządu może odpowiadać za zaległości osoby prawnej, nawet wówczas gdy z uwagi na wewnętrzny podział obowiązków to inny członek zarządu był odpowiedzialny za sprawy finansowe/podatkowe danej osoby prawnej.

WAŻNE! Formalna rezygnacja z pełnienia funkcji członka zarządu czy też wygaśnięcie kadencji nie zwalnia takiego menedżera z odpowiedzialności, jeżeli faktycznie dalej wykonuje obowiązki członka zarządu. Nawet brak wiedzy czy świadomości tego, że jakaś zaległość podatkowa wystąpiła, nie jest okolicznością wyłączającą odpowiedzialność.

Trudności w wykazaniu przesłanek

Wykazanie przesłanek egzoneracyjnych przez członka zarządu nie jest proste, a organy podatkowe wraz z sądami administracyjnymi, interpretując je bardzo rygorystycznie.

1. „Właściwy czas” na złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości jest najczęściej określany jako 30 dni od daty powstania przesłanek do ogłoszenia upadłości (art. 21 prawa upadłościowego). W przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa (np. podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, podatek dochodowy od osób prawnych), jest to najczęściej 30 dni od daty płatności tegoż podatku. Powyższe sprawa bardzo dużą trudność, gdyż członek zarządu dowiaduje się o powstaniu czy istnieniu zaległości podatkowej dopiero po wydaniu przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego po wielu miesiącach, a nawet po kilku latach od daty płatności podatku. To czyni zadośćuczynienie obowiązkowi zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości we „właściwym czasie” niemożliwym.

Nie jest istotne, który z członków zarządu taki wniosek złożył – ważne, że to zrobił. Nie ma też znaczenia rozstrzygnięcie sądu upadłościowego co do zasadności wniosku o ogłoszenie upadłości, w przeciwnieństwie do samego faktu zgłoszenia wniosku przyjętego do rozpoznania. Przy czym trudnością jest to, że w przypadku należności publicznoprawnych, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego trudno jest złożyć poprawny wniosek o ogłoszenie upadłości, przede wszystkim z uwagi na brak określonej wysokości należności. Według orzecznictwa, wniosek, który nie spełnia przesłanek formalnych i zostaje zwrócony przez sąd, nie stanowi o wypełnieniu przesłanki egzoneracyjnej.

2. Wykazanie przez członka zarządu, że nie ma jego winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości (a contrario, jeżeli wniosek taki został zgłoszony, w jakimkolwiek terminie ta przesłanka nie może być badana) to inna przesłanka egzoneracyjna. Orzecznictwo przyjmuje w tym zakresie, że brak winy może zostać uwzględniony, gdy w czasie, kiedy członek zarządu miał wpływ czy też miał formalną możliwość na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości, nie uczynił tego z przyczyn obiektywnych. Jak przykłada często jest tu wskazywany brak możliwości prowadzenia spraw z powodu stanu

zdrowia, czyli choroby uniemożliwiającej podejmowanie decyzji.

3. Wskazanie mienia osoby prawnej, z którego będzie możliwa egzekucja, która pozwoli na zaspokojenie roszczeń w znacznej części, to trzecia wspomniana przesłanka. Ordynacja podatkowa nie definiuje pojęcia „w znacznej części”, a praktyka orzecznicza wskazuje, że musi to być majątek realnie istniejący (czyli nie mogą to być np. wierzytelności nieściągalne, nawet jeżeli są znacznej wartości). Chodzi więc o taki, który pozwala na realizację egzekucji, a jednocześnie wysokość wierzytelności ma pozwalać na zaspokojenie roszczeń w znacznym odsetku w stosunku do egzekwowanej należności, co zasadniczo jest utrudnione w sytuacji, gdy już zostało wykazane, że egzekucja była nieskuteczna.

WAŻNE! Wymienione przesłanki odpowiedzialności członków zarządu za zobowiązania osób prawnych wyraźnie wskazują dysproporcję w uprawnieniach/w możliwościach czynnego uczestnictwa członków zarządu w postępowaniu dotyczącym przeniesienia odpowiedzialności za zaległości podatkowe osób prawnych.

Trzeba bowiem też zauważyć, że w toku tego postępowania organy podatkowe (sądy administracyjne) w jakimkolwiek zakresie nie badają zasadności czy poprawności przypisania osobie prawnej zaległości podatkowej, traktując wydane uprzednio orzeczenie jako prejudykant niepodlegający kwestionowaniu.

Czy nowe orzeczenia zmieniają rzeczywistość?

Dotychczasowe próby podważenia powyższych restrykcyjnych rozwiązań nie spotykały się z jakimkolwiek uznaniem czy zrozumieniem organów podatkowych ani sądów administracyjnych. Niemniej jednak w ostatnim czasie pojawiły się pierwsze sygnały, że przez sposób ukształtowania odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe osób prawnych nie jest spełniony wymóg czynnego udziału strony w postępowaniu.

W wyroku z 12 kwietnia 2023 roku (sygn. akt P 5/19), Trybunał Konstytucyjny uznał, że: „art. 299 par. 1 i par. 2 ustawy – Kodeks spółek handlowych w zakresie, w jakim nie przewiduje możliwości, aby pozwany byłby członkiem zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością poprzez wykazanie, że wierzytelność, stwierdzona orzeczeniem, na podstawie którego wszczęto przeciwko spółce bezskuteczną egzekucję, nie istnieje, w sytuacji, w której orzeczenie zapadło w postępowaniu wszczętym po dacie utraty przez pozwanego statusu członka zarządu spółki, jest niezgodny z art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji”.

Niedoskonałość procedury orzekania o odpowiedzialności członków zarządu dostrzegł także Naczelny Sąd Administracyjny. W postanowieniu z 30 października 2023 roku (sygn. akt III FPS 2/23) podniósł, że: „dokonana przez sąd konstytucyjny ocena regulacji zawartej w art. 299 k.s.h. wprowadziła nie przekłada się wprost na sposób wykładni art. 116 o.p., to jednak argumentacja przytoczona w uzasadnieniu orzeczenia TK z 12 kwietnia 2023 r. (a także poten-

cjalne konsekwencje tego wyroku w odniesieniu do wymienionej regulacji podatkowej) może skłaniać do rozważenia celowości pogłębienia rozważań dotyczących postępowania przesłanki egzoneracyjnej braku winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie, zwłaszcza w przypadku gdy w trakcie postępowania podatkowego prowadzonego w stosunku do spółki za dany okres nie uczestniczyła osoba pełniąca wówczas obowiązki członka zarządu”.

Powyższe kwestie nie przełożyły się jeszcze na zmianę praktyki orzeczniczej organów podatkowych i sądów administracyjnych ani na jakąkolwiek reakcję ustawodawcy. Przełomowym może się okazać najnowszy wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 27 lutego 2025 roku, w sprawie C-277/24 Adjak. Wskazał on w nim (odpowiadając na pytanie prejudycjalne Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu), że osoba trzecia (członek zarządu) może być pociągnięty do odpowiedzialności za zaległości osoby prawnej, niemniej jednak rozumienie prawa do obrony i zasady proporcjonalności nie może tej osoby pozbawiać skutecznego podważania ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych dokonanych przez organy podatkowe dokonanych w postępowaniu wymiarowym dotyczącym osoby prawnej. Ponadto członek zarządu powinien mieć zapewniony dostęp do akt postępowania podatkowego prowadzonego wobec osoby prawnej, co dotychczas często było utrudnione.

Czy faktycznie jest nadzieja?

Choć powyższe orzeczenie TSUE – szeroko komentowane w prasie – może otworzyć drogę do zmian w ukształtowaniu procedury odpowiedzialności członków zarządu za zaległości osób prawnych, to doświadczenia związane z innymi orzeczeniami TSUE (np. C-189/19 Glen-core) pokazują, że ich praktyczna skuteczność bywa ograniczona.

A mianowicie, jeżeli dany członek zarządu pozostawał na swoim stanowisku w czasie postępowania podatkowego prowadzonego w stosunku do osoby prawnej, to zasadniczo powinien mieć możliwość kwestionowania ustaleń organów podatkowych w tym postępowaniu (por. uzasadnienie ustne wyroku WSA w Warszawie z 5 marca 2025 roku, sygn. akt III SA/Wa 2536/24, gdzie m.in. podniesiono ten właśnie argument). Natomiast byli członkowie zarządu często nie mają dostępu do dokumentacji spółki, co znacznie utrudnia skuteczne kwestionowanie ustaleń organów.

W tej mierze można odwołać się do praktyki organów podatkowych i sądów administracyjnych, które orzekały w sprawach wznowionych na podstawie wyroku TSUE w sprawie C-189/19 Glen-core. Przegląd orzecznictwa sądów administracyjnych w tym zakresie niestety nie nastraja optymistycznie co do zmiany polskiej praktyki podatkowej, gdyż zasadniczo żadna ze wznowionych spraw nie zakończyła się pozytywnym rozstrzygnięciem dla podatnika. Jednakże, coraz więcej głosów wskazuje na konieczność zapewnienia członkom zarządu realnej możliwości obrony przed odpowiedzialnością za zaległości podatkowe spółek.