STUDIA I PRACE
Kolegium Zarządzania i Finansów
ZESZYT NAUKOWY 187

187/2022
s. 73–87

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
Oficyna Wydawnicza SGH
kolegia.sgh.waw.pl

Katarzyna Błaszczuk
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-1783-4154

Odpowiedzialność członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej a umorzenie zobowiązań osoby fizycznej w postępowaniu upadłościowym w Polsce

Streszczenie

W artykule omówiono zagadnienie odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej w kontekście postępowania upadłościowego osoby fizycznej, której zobowiązania zostały umorzone orzeczeniem sądu upadłościowego. Autorka rozważa dopuszczalność orzeczenia o odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki takiej osoby fizycznej, która orzeczeniem sądu została oddłużona w postępowaniu upadłościowym, a funkcję członka zarządu spółki kapitałowej pełniła przed dniem ogłoszenia upadłości. W artykule przedstawiono aktualnie obowiązujące regulacje prawne, orzecznictwo oraz poglądy doktryny na temat prawnego charakteru decyzji administracyjnej o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej i momentu powstania odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki. Ponadto artykuł zawiera omówienie rodzajów i skutków rozstrzygnięć sądu upadłościowego skutkujących umorzeniem zobowiązań.

Słowa kluczowe: upadłość, konsument, umorzenie zobowiązań, spółka kapitałowa, odpowiedzialność za cudzy dług, zaległości podatkowe
Kody klasyfikacji JEL: K340, K350

1. Wprowadzenie

W praktyce prawa upadłościowego pojawiło się zagadnienie dopuszczalności wydania decyzji administracyjnej o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej w sytuacji, w której wobec członka zarządu przeprowadzono postępowanie upadłościowe, zakończone umorzeniem jego zobowiązań powstałych przed dniem ogłoszenia upadłości. W ocenie organów podatkowych orzeczenie sądu upadłościowego umarzające zobowiązania osoby fizycznej nie dotyczy jej odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, nawet w tych przypadkach, w których osoba ta pełniła funkcję członka zarządu przed ogłoszeniem upadłości. Zatem mimo że stan faktyczny uzasadniający orzeczenie o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki miał miejsce przed ogłoszeniem upadłości członka zarządu, a sąd umorzył zobowiązania członka zarządu powstałe przed dniem ogłoszenia upadłości, organy podatkowe uznają za dopuszczalne orzeczenie o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki.

Celem artykułu jest analiza tej praktyki organów podatkowych oraz prawnej dopuszczalności wydania decyzji o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki, mimo że wobec członka zarządu przeprowadzono postępowanie upadłościowe zakończone umorzeniem jego zobowiązań. Artykuł został sporządzony na podstawie analizy obowiązujących aktów prawnych oraz orzecznictwa sądów powszechnych, Sądu Najwyższego i sądów administracyjnych.

2. Cele i podstawowe funkcje Prawa upadłościowego

Ustawa z dnia 28 lutego 2004 r. Prawo upadłościowe [Dz.U. 2003 nr 60, poz. 535, dalej PU] reguluje przede wszystkim zasady wspólnego dochodzenia roszczeń wierzycieli od niewypłacalnych dłużników będących przedsiębiorcami oraz zasady dochodzenia roszczeń od niewypłacalnych dłużników będących osobami fizycznymi nieprowadzącymi działalności gospodarczej. Z art. 1 PU wynika, że postępowanie upadłościowe może być prowadzone co do zasady[1] dla dwóch kategorii podmiotów: przedsiębiorców (niezależnie od ich formy organizacyjno-prawnej)[2] albo osób fizycznych niebędących przedsiębiorcami – konsumentów.

Centralną instytucją prawa upadłościowego, pozwalającą na wyróżnienie przedmiotu regulacji tej ustawy spośród innych stosunków społeczno-gospodarczych dotyczących wyko-

[1] Zgodnie z art. 5 PU przepisy ustawy stosuje się także do spółek z o.o., prostych spółek akcyjnych oraz spółek akcyjnych nieprowadzących działalności gospodarczej, wspólników osobowych spółek handlowych ponoszących odpowiedzialność za zobowiązania spółki całym swoim majątkiem oraz wspólników spółki partnerskiej.

[2] Oprócz ogólnego postępowania upadłościowego wprowadzono odrębne postępowania upadłościowe względem niektórych przedsiębiorców, przyjmując za kryterium wyodrębnienia rodzaj prowadzonej przez nich działalności; są to postępowania: wszczęte po śmierci niewypłacalnego dłużnika, wobec deweloperów, wobec banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, wobec zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji, wobec emitentów obligacji.

nywania zobowiązań oraz skutków ich niewykonywania, jest instytucja niewypłacalności [Witosz, 2020, kom. do art. 1, nb. 14].

W odniesieniu do przedsiębiorców ustawodawca w art. 1 ust. 1 pkt 1) PU mówi o wspólnym dochodzeniu roszczeń przez wierzycieli w ramach postępowania upadłościowego. W doktrynie nie budzi wątpliwości, że postępowanie upadłościowe wobec przedsiębiorcy może być wszczęte wyłącznie w sytuacji, w której niewypłacalny dłużnik ma co najmniej dwóch wierzycieli [Adamus, 2021, kom. do art. 1, nb. 44]. Niewypłacalny przedsiębiorca, który ma jednego wierzyciela, nie może skutecznie złożyć wniosku o ogłoszenie upadłości.

Wymaganie wielości wierzycieli ma związek z głównym celem postępowania upadłościowego, którym jest równomierne zaspokojenie wierzycieli. Ustawodawca nadał wyraźny prymat zbiorowemu interesowi wierzycieli, rozumianemu jako stopień zaspokojenia, przyznając mu pierwszeństwo przed dyrektywą zachowania przedsiębiorstwa upadłego. W aktualnym stanie prawnym postępowanie upadłościowe prowadzone wobec przedsiębiorców ma co do zasady charakter likwidacyjny, a funkcja windykacyjna postępowania upadłościowego odgrywa kluczową rolę [Buk i in., 2021, kom. do art. 1].

Funkcja windykacyjna prawa upadłościowego jest obecna w każdym postępowaniu upadłościowym, jednak jej doniosłość zmienia się, gdy upadłym jest osoba fizyczna. W odniesieniu do osób fizycznych, przedsiębiorców i konsumentów, zaakcentowano silnie funkcję oddłużeniową i naprawczą postępowania upadłościowego [Witosz, 2020, kom. do art. 1, nb. 18]. Postępowanie upadłościowe osób fizycznych przewiduje instytucję o charakterze restrukturyzacyjnym w postaci planu spłat, w ramach którego upadły, już po spieniężeniu jego majątku przez syndyka, zaspokaja częściowo wierzytelności ustalone w postępowaniu upadłościowym przez pewien, oznaczony przez sąd, okres. Jeśli upadły wywiąże się z planu spłat, wówczas nieobjęta tym planem i niezaspokojona w ramach postępowania upadłościowego część jego zobowiązań podlega umorzeniu. Ponadto w stosunku do osoby fizycznej sąd może podjąć decyzję o umorzeniu jej zobowiązań w całości, bez ustalania planu spłaty wierzycieli, jeśli jest to uzasadnione osobistą sytuacją upadłego. Postępowanie upadłościowe prowadzone wobec osób fizycznych ma bowiem pozwolić na osiągnięcie celu oddłużeniowego i przywrócenie osobie fizycznej możliwości normalnego funkcjonowania [Janda, 2020, kom. do art. 2]. Funkcja oddłużeniowa upadłości konsumenckiej jest realizowana również w ten sposób, że omówione powyżej wymaganie wielości wierzycieli stawiane w przypadku przedsiębiorców nie dotyczy konsumentów (art. 1 ust. 1 pkt 2 PU).

Postępowanie upadłościowe zmierza do realizacji praw o charakterze wierzytelności. Zobowiązania upadłego bez względu na ich charakter prawny (prywatnoprawne, publicznoprawne), przedmiot świadczenia (pieniężne, niepieniężne) – z chwilą ogłoszenia upadłości – co do zasady nie mogą być wykonywane zgodnie z treścią stosunku prawnego i właściwych przepisów, czy to w sposób dobrowolny, czy to w sposób przymusowy. Wykonanie tych zobowiązań może nastąpić tylko według przepisów PU, które wprowadzają szczególny reżim prawny w zakresie ich zbiorowego ustalenia (poprzez listę wierzytelności) i zbiorowego zaspokojenia

(poprzez plan podziału funduszów masy upadłości albo poprzez odrębny plan podziału) [Adamus, 2021, kom. do art. 91, nb. 5].

Realizacja zasady równego zaspokojenia wierzycieli wymaga, aby wszystkie zobowiązania majątkowe upadłego stawały się wymagalne z dniem ogłoszenia upadłości [Zimmerman, 2022, kom. do art. 91, nb. 2]. Co istotne, wierzytelności podlegające zaspokojeniu w ramach planów podziału i planów spłat to zasadniczo wyłącznie wierzytelności powstałe do dnia poprzedzającego dzień wydania postanowienia w przedmiocie ogłoszenia upadłości.

3. Wpływ zakończenia postępowania upadłościowego prowadzonego wobec osoby fizycznej na jej zobowiązania

W PU uregulowano odrębnie postępowanie upadłościowe wobec osób fizycznych będących przedsiębiorcami (art. 1–377 PU) oraz postępowanie upadłościowe wobec konsumentów (art. 491^{1} – art. 491^{24} PU). Rozstrzygnięcia sądu upadłościowego, które skutkują oddłużeniem osoby fizycznej, są tożsame w obu rodzajach postępowań, wobec czego zostaną one omówione wspólnie. Autorka nie omawia takich zdarzeń w ramach postępowania upadłościowego i rozstrzygnięć sądu, które skutkują brakiem oddłużenia osoby fizycznej.

Postępowanie upadłościowe osoby fizycznej prowadzi do skutku oddłużeniowego, jeśli, na podstawie wniosku upadłego przedsiębiorcy albo wniosku syndyka wyznaczonego w postępowaniu upadłościowym konsumenta, sąd wyda jedno z następujących rozstrzygnięć:

- w przedmiocie ustalenia planu spłat i umorzenia zobowiązań w części nieobjętej planem spłat;
- w przedmiocie umorzenia zobowiązań bez ustalania planu spłat;
- w przedmiocie warunkowego, na okres pięciu lat, umorzenia zobowiązań bez ustalania planu spłat; warunkowość tego postanowienia polega na możliwości jego uchylenia w przypadku poprawy sytuacji majątkowej upadłego, która uzasadnia ustalenie planu spłat.

W postępowaniach upadłościowych osób fizycznych, w których ustalono plan spłat i tym samym określono zakres zobowiązań podlegających umorzeniu, nieobjętych planem spłat, skutek w postaci umorzenia zobowiązań następuje po wykonaniu planu spłat. Umorzenie zobowiązań ma charakter konstytutywny i dopiero uprawomocnienie się tego postanowienia spowoduje zakończenie bytu prawnego zobowiązań dłużnika [Gurgul, 2020, kom. do art. 491^{21}, nb. 1]. Sąd ma możliwość uchylenia planu spłat również w trakcie jego wykonania oraz umorzenia niewykonywanych zobowiązań, w razie gdyby sytuacja majątkowa upadłego uległa pogorszeniu w stosunku do tej istniejącej w chwili ustalania planu spłaty, w takim stopniu, że trwale utracił on możliwość wykonywania planu spłat.

Zarówno w przypadku upadłości przedsiębiorców, jak i upadłości konsumenckiej, umorzenie obejmuje co do zasady wszystkie zobowiązania powstałe przed dniem ogłoszenia upadłości, bez względu na źródło ich powstania, niezaspokojone w postępowaniu upadłościowym i niewykonane w wyniku wykonania planu spłaty wierzycieli [Adamus, 2021, kom.

do art. 491[21], nb. 1 i 3]. Założeniem ustawodawcy jest bowiem restrukturyzacja tych zobowiązań upadłego, które doprowadziły do jego niewypłacalności i ogłoszenia upadłości, przeprowadzona w taki sposób, aby w okresie wykonywania planu spłat upadły mógł normalnie funkcjonować, pokrywając bieżące wydatki i zobowiązania.

Umorzeniem – bez konieczności ich wymieniania w sentencji postanowienia – są objęte następujące wierzytelności powstałe przed ogłoszeniem upadłości [Zimmerman, 2022, kom. do art. 370f PU, nb. 3, kom do art. 491[21] PU, nb. 3]:

- wierzytelności zgłoszone i uznane na liście wierzytelności lub w planie spłat lub wciągnięte do tych dokumentów z urzędu;
- wierzytelności niezgłoszone syndykowi przez wierzyciela, nawet jeśli brak zgłoszenia nie wynikał z zaniedbania wierzyciela;
- wierzytelności niewskazane przez dłużnika we wniosku o ogłoszenie upadłości, chyba że brak ich wskazania był umyślny;
- wierzytelności niewymienione w planie spłat, a ustalone następnie w toku innego postępowania sądowego lub administracyjnego lub w procesie (postępowaniu) wszczętym po zakończeniu postępowania upadłościowego.

Zaznaczenia wymaga, że od 24 marca 2020 r. koszty i inne zobowiązania masy upadłości, czyli zobowiązania powstałe po ogłoszeniu upadłości, ujmowane są w planach spłat co do zasady w pełnej wysokości, chyba że sytuacja majątkowa lub osobista upadłego nie pozwala na ich zaspokojenie w pełnej wysokości (art. 370a ust. 7 PU oraz art. 491[15] ust. 2 PU). Wówczas zostaną one objęte planem spłat jedynie w części, a część niewykonana ulegnie umorzeniu po wykonaniu planu spłat [Janda, 2020, kom do art. 370f PU i do art. 49121 PU].

Podsumowując: w tych przypadkach, w których ustalany jest plan spłaty wierzycieli, umorzenie może objąć jedynie zobowiązania, co do których możliwe jest ustalenie planu spłaty (art. 369 ust. 1 PU oraz 491[15] PU). Zakres umorzenia zobowiązań jest taki sam w tych przypadkach, w których następuje ono bez ustalania planu spłat. *A contrario* zobowiązania powstałe po zakończeniu postępowania upadłościowego nie mogą zostać umorzone [Buk i in., 2021, kom. do art. 370f i do art. 491[12] PU].

Generalna reguła umorzenia zobowiązań powstałych przed dniem ogłoszenia upadłości doznaje ograniczeń, podyktowanych względami słuszności i zasadami współżycia społecznego, jak też sankcyjną funkcją niektórych zobowiązań. Zamknięty katalog zobowiązań upadłego powstałych przed dniem ogłoszenia upadłości, które nie podlegają umorzeniu, zawiera art. 370f ust. 2 PU w przypadku przedsiębiorców oraz art. 491[21] ust. 2 PU w przypadku konsumentów [Zimmerman, 2022, kom. do art. 491[21] PU, nb. 6]. Charakteryzując te zobowiązania w sposób ogólny, można stwierdzić, że są to zobowiązania, których rolą jest dostarczanie środków utrzymania, zobowiązania zasądzone w postępowaniach karnych, jak też zobowiązania o charakterze odszkodowania lub zadośćuczynienia. Ponadto umorzenie nie obejmuje zobowiązań, których upadły umyślnie nie ujawnił, jeśli wierzyciel nie brał udziału w postępowaniu.

4. Odpowiedzialność członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej

Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych i spółek kapitałowych w organizacji (dalej spółce) za zaległości podatkowe tych podmiotów jest uregulowana w art. 107, art. 108 i art. 116 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa [Dz.U. 1997 nr 137, poz. 926, dalej OP]. Członek zarządu spółki odpowiada za jej zaległości podatkowe, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

1) nie wykazał, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie wszczęto otwarte postępowanie restrukturyzacyjne albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, albo niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;
2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

Dla powstania odpowiedzialności członka zarządu za zobowiązania spółki nie ma znaczenia, czy członek zarządu ma jakiekolwiek związki ekonomiczne ze spółką, w szczególności, czy uzyskał on jakiekolwiek przysporzenie z majątku spółki. Bez znaczenia jest również okoliczność, czy członek zarządu w jakikolwiek sposób przyczynił się do pogorszenia sytuacji finansowej spółki. Dla powstania odpowiedzialności członka zarządu nie ma również znaczenia, czy i jaki rodzaj relacji prawnej łączy go ze spółką. Celem tak skonstruowanej regulacji jest wymuszenie na członkach zarządu wykonywania obowiązków przewidzianych w PU oraz ustawą z dnia 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne [Mariański, 2021, kom. do art. 116 OP, nb. 1].

Członek zarządu odpowiada za zaległości podatkowe powstałe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez niego obowiązków oraz za nadpłaty i zwroty podatku niezasadnie zwrócone lub zaliczone na poczet zaległości podatkowej i nienależnie pobrane wynagrodzenia płatników i inkasentów powstałe w czasie pełnienia przez niego obowiązków. Za te zaległości podatkowe członek zarządu odpowiada osobiście, całym swoim majątkiem, bez żadnych ograniczeń kwotowych, jak też solidarnie z podatnikiem, czyli spółką oraz pozostałymi członkami zarządu. Odpowiedzialność członków zarządu jest subsydiarna w tym znaczeniu, że uprzednie stwierdzenie bezskuteczności egzekucji skierowanej do całego majątku spółki warunkuje dopuszczalność orzekania o odpowiedzialności członka zarządu.

Członek zarządu ma limitowane treścią art. 116 OP możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki. Przede wszystkim ma on możliwość wskazania majątku spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych w całości lub w znacznej części. Pozostałe przesłanki egzoneracyjne są związane z postępowaniem upadłościowym i restrukturyzacyjnym.

Przesłanki egzoneracyjne w zasadzie nie odnoszą się do zawinienia członka zarządu pozostającego w związku ze złym stanem finansowym podmiotu lub powstaniem zaległo-

ści podatkowych lub też do jego niestaranności w wykonywaniu obowiązków zarządczych. Pojęcie winy pojawia się jedynie w kontekście wniosku o ogłoszenie upadłości.

Jeśli zostały spełnione przesłanki odpowiedzialności osoby trzeciej, a jednocześnie nie podołała ona ciężarowi dowodu w zakresie przesłanek egzoneracyjnych, organ podatkowy zakończy postępowanie podatkowe wydaniem decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki. W decyzji organ określi jej adresata – członka zarządu oraz zidentyfikuje zobowiązania spółki, za które ma on ponosić odpowiedzialność majątkiem osobistym. Dla zaistnienia odpowiedzialności członka zarządu przesłanki odpowiedzialności muszą być skonkretyzowane w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej (S. Babiarz w [Dauter i in., 2019, kom. do art. 108]). Oznacza to, że zarówno sama odpowiedzialność podatkowa tej osoby, jak i jej zakres oraz obowiązek świadczenia muszą wynikać z decyzji kończącej postępowania w tej sprawie (S. Babiarz w [Dauter i in., 2019, kom. do art. 108]).

W doktrynie prawa wyróżnia się dwa rodzaje decyzji administracyjnych: decyzje deklaratoryjne i decyzje konstytutywne. Decyzje o charakterze deklaratoryjnym potwierdzają fakt zaistnienia przesłanek, z którymi dany przepis wiąże określone uprawnienia lub obowiązki, albo też potwierdzają zaistnienie zdarzeń prawnych, które wywołały określone skutki z mocy samych przepisów. Decyzje deklaratoryjne nie tworzą nowych sytuacji prawnych, lecz stwierdzają w sposób wiążący, że w danej sytuacji wynikają z ustawy dla adresata obowiązki i prawa. Decyzje deklaratoryjne wywołują skutki prawne wstecz, *ex tunc*, od momentu, w jakim dany stan prawny zaistniał, czyli sięgają skutkami prawnymi wcześniej niż data wydania decyzji [NSA wyrok z 12.02.2014, II OSK 1932/13].

Natomiast decyzja konstytutywna ma charakter prawotwórczy, ponieważ jej wydanie jest niezbędne, aby stosunek prawny zaistniał, uległ zmianie lub ustał [NSA wyrok z 11.03.2010, I OSK 1554/09]. Decyzja konstytutywna od postaw kształtuje obowiązek prawny, w sposób od razu zindywidualizowany i skonkretyzowany [NSA wyrok z 8.12.2020, II GSK 1018/20]. Z takiej decyzji administracyjnej – nie z ustawy – wynikają dla strony określone uprawnienia lub obowiązki. Decyzje konstytutywne wywierają zatem skutki *ex nunc*, tzn. z chwilą ich wydania, ogłoszenia lub doręczenia [NSA wyrok z 11.03.2010, I OSK 1554/09].

Zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych decyzja o odpowiedzialności podatkowej członka zarządu ma charakter konstytutywny, gdyż tworzy nowe stosunki prawne, zarówno gdy chodzi o ich podmiot, jak i przedmiot. Podmiotem tych stosunków są osoby trzecie, a przedmiotem – odpowiedzialność, która nie odnosi się do zobowiązania publicznoprawnego, lecz dotyczy pokrycia długu [SN postanowienie z 20.02.2020, I UK 79/19]. Na mocy decyzji konstytuuje się odpowiedzialność osoby trzeciej za cudzy dług [NSA wyrok z 3.12.2019, II FSK 98/18]. Znaczna część przedstawicieli doktryny podziela to stanowisko. Przykładowo S. Babiasz stwierdza, że „decyzja w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej jest decyzją o charakterze ustalającym (konstytutywną), ponieważ z chwilą jej doręczenia powstaje stosunek prawny, którego przedmiotem jest powstanie odpowiedzialności osoby trzeciej" (S. Babiarz w [Dauter i in., 2019, kom. do art. 108]). Orzecznictwo i doktryna pozostają

zatem zgodne co do tego, że odpowiedzialność członka zarządu za zaległości podatkowe spółki powstaje dopiero z chwilą orzeczenia o jego odpowiedzialności za te zaległości w drodze decyzji administracyjnej.

5. Możliwość dochodzenia wierzytelności z tytułu odpowiedzialności podatkowej w postępowaniu upadłościowym członka zarządu przed wydaniem decyzji na podstawie art. 116 OP

Zgodnie z ogólną regułą dochodzenia wierzytelności w postępowaniu upadłościowym wierzyciel osobisty upadłego, który chce uczestniczyć w postępowaniu upadłościowym, jeżeli niezbędne jest ustalenie jego wierzytelności, powinien w terminie oznaczonym w postanowieniu o ogłoszeniu upadłości zgłosić syndykowi swoją wierzytelność (art. 236 ust. 1 PU). Od tej zasady przewidziano niewielki katalog wyjątków, obejmujący wierzytelności rozpoznawane przez syndyka z urzędu, mimo braku zgłoszenia wierzytelności.

Jeśli wierzyciel nie zgłosi swojej wierzytelności syndykowi, to nie będzie uczestniczył w postępowaniu upadłościowym, w tym również nie będzie uwzględniony w planach podziału funduszy masy upadłości i w planie spłat. Wierzytelność nieujęta na liście wierzytelności nadal istnieje. Teoretycznie istnieje możliwość dochodzenia jej zaspokojenia po zakończeniu postępowania upadłościowego, jednak na przeszkodzie może stanąć ustalenie i wykonanie planu spłat lub umorzenie zobowiązań bez ustalenia planu spłat.

Na gruncie przepisów PU nie ulega wątpliwości, że jeżeli w chwili ogłoszenia upadłości organ podatkowy dysponuje ostateczną decyzją o odpowiedzialności podatkowej upadłej osoby fizycznej za zobowiązania spółki, to przysługuje mu prawo zgłoszenia tej wierzytelności w postępowaniu upadłościowym.

W świetle poczynionych powyżej uwag na temat konstytutywnego charakteru decyzji w przedmiocie odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki oraz momentu powstania odpowiedzialności osoby trzeciej uznać należy, że organ podatkowy nie ma możliwości skutecznego zgłoszenia wierzytelności o takie zaległości w postępowaniu upadłościowym do czasu wydania ostatecznej decyzji ustalającej odpowiedzialność upadłego. Spójne z tym poglądem jest również orzecznictwo sądów administracyjnych, zgodnie z którym wydawanie decyzji określającej lub ustalającej zobowiązanie podatkowe należy do wyłącznej właściwości organów administracji publicznej, a sąd powszechny i sędzia-komisarz nadzorujący postępowanie upadłościowe nie mają kompetencji do orzekania w takich sprawach (m.in. [NSA wyrok z 26.11 2009, I GSK 6/09; NSA wyrok z 29.05.2013, I FSK 1018/12; NSA wyrok z 10.11.2009, I GSK 992/08; NSA wyrok z 10.11.2009, I GSK 985/08; NSA wyrok z 17.04.2009, I FSK 288/08]). Gdy organ podatkowy nie przeprowadzi postępowania i nie wyda w decyzji, nie będzie w zasadzie w stanie zgłosić wierzytelności w postępowaniu upadłościowym [NSA wyrok z 12.04.2012, I FSK 929/11].

W ocenie autorki nie ma możliwości zakwalifikowania wierzytelności organu podatkowego wobec osoby fizycznej przed wydaniem decyzji o jej odpowiedzialności za zobowiązania spółki, jako wierzytelności warunkowej. Warunkiem w rozumieniu art. 89 Kodeksu cywilnego [Dz.U. 1964, nr 16, poz. 93, dalej KC] jest postanowienie umowne stron, w którym uzależniają one powstanie lub ustanie skutków czynności prawnej od zdarzenia przyszłego i niepewnego. Na tle tego przepisu można poczynić dwie uwagi, przydatne z perspektywy tematu artykułu. Po pierwsze z warunkową czynnością prawną mamy do czynienia, gdy niepewność ukształtowanego w jej wyniku stanu prawnego wynika z woli stron [Osajda, 2021, kom do art. 89 KC, nb. 43]. Po drugie czynność prawna warunkowa istnieje w obrocie prawnym (została dokonana przez strony), a warunkowością objęte są jej wszystkie lub niektóre skutki prawne [Gniewek, Machnikowski, 2021, kom. do art. 89 KC, nb. 7]. Przepisy aktów prawnych określające przesłanki ustawowe, od których uzależnione jest powstanie/istnienie/możliwość wykonania prawa podmiotowego wynikającego z ustawy, ukształtowanie się sytuacji prawnej danego podmiotu w określony sposób lub ważność czynności prawnej nie są warunkami w rozumieniu prawa cywilnego [Osajda, 2021, kom. do art. 89 KC, nb. 43]. Odnosząc powyższe uwagi do wierzytelności, uznać należy, że na gruncie prawa cywilnego za warunkową wierzytelność można uznać wierzytelność już istniejącą, o skonkretyzowanej podstawie prawnej i oznaczonych stronach, której wysokość lub wymagalność strony uzależniły od zdarzenia przyszłego i niepewnego.

Z powyższego płynie wniosek, że przed wydaniem decyzji o odpowiedzialności upadłego za zobowiązania spółki wierzyciel publicznoprawny nie może realizować swojej wierzytelności względem osoby fizycznej w postępowaniu upadłościowym, nawet jako wierzytelności warunkowej, ponieważ dopiero decyzja kreuje odpowiedzialność osoby fizycznej i jej zobowiązanie.

6. Dopuszczalność wydania decyzji w przedmiocie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej po zakończeniu postępowania upadłościowego

Na pytanie, czy po umorzeniu zobowiązań upadłej osoby fizycznej w postępowaniu upadłościowym nadal dopuszczalne jest wydanie decyzji w przedmiocie odpowiedzialności tej osoby za zaległości podatkowe spółki kapitałowej, mimo że funkcję członka zarządu pełniła przed ogłoszeniem upadłości, należy udzielić odpowiedzi twierdzącej. Przede wszystkim wniosek taki płynie z poczynionych powyżej uwag na temat konstytutywnego charakteru decyzji, z którego wynika, że do czasu jej wydania odpowiedzialność członka zarządu w ogóle nie powstaje. Trudno bowiem uznać, aby skutek umorzenia odnosił się również do zobowiązań nieistniejących w dacie ogłoszenia upadłości.

Jakkolwiek w analizowanym przypadku stan faktyczny dający podstawy do wydania decyzji w przedmiocie odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki realizuje się przed

ogłoszeniem upadłości, to jednak w przepisach Prawa upadłościowego brak aktualnie podstaw do uwzględnienia wierzytelności z tego tytułu w toku postępowania upadłościowego. Możliwość ustalania albo określania wysokości zobowiązań podatkowych przez organy postępowania upadłościowego i sąd upadłościowy konsekwentnie kwestionują sądy administracyjne.

Jak uprzednio wskazano, w postępowaniu upadłościowym osoby fizycznej umorzeniu podlegają m.in. wierzytelności niewymienione w planie spłat, a ustalone następnie w toku innego postępowania sądowego lub administracyjnego lub w procesie (postępowaniu) wszczętym po zakończeniu postępowania upadłościowego. Stanowisko to można jednak podzielić tylko w takim zakresie, w jakim odnosi się ono do postępowań, w których wydawane są orzeczenia o charakterze deklaratoryjnym, takich jak np. wyroki sądów powszechnych w sprawach o zapłatę. Wynika to z faktu, że wierzyciele, którym przysługują wierzytelności niestwierdzone deklaratoryjnymi orzeczeniami sądów, w chwili ogłoszenia upadłości mają możliwość dochodzenia tych wierzytelności w ramach postępowania upadłościowego, a syndyk masy upadłości jak też sędzia-komisarz są uprawnieni do rozstrzygania w przedmiocie takich wierzytelności. Na tle obowiązujących przepisów skutku umorzenia zobowiązań upadłego powstałych przed ogłoszeniem upadłości nie można natomiast rozciągać na zobowiązania nieistniejące w chwili ogłoszenia upadłości.

Na koniec powyższych rozważań zaznaczenia wymaga, że zdaniem autorki przepisy PU i OP nie pozostają ze sobą w sprzeczności, która uzasadniałaby zastosowanie innych niż językowe reguły wykładni. Przepisy PU w sposób klarowny odnoszą skutek w postaci umorzenia zobowiązań upadłej osoby fizycznej do wierzytelności powstałych przed ogłoszeniem upadłości. Natomiast przepisy OP dotyczące orzekania o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe spółek kapitałowych stwarzają organom podatkowym podstawy prawne do wydania decyzji o charakterze konstytutywnym, kreującej odpowiedzialność nieistniejącą do chwili wydania decyzji.

7. Wpływ regulacji prawnopodatkowych oraz orzecznictwa w sprawach odpowiedzialności członków zarządu za zaległości spółki na realizację celu postępowania upadłościowego osoby fizycznej

W postępowaniu upadłościowym osób fizycznych ustawodawca mocno zaakcentował konieczność oddłużenia osoby fizycznej i przywrócenia jej możliwości normalnego funkcjonowania. Zakresem oddłużenia objęto co do zasady zobowiązania powstałe do dnia ogłoszenia upadłości. Jednak, jak okazuje się w praktyce, ta reguła ogólna, uzasadniona z punktu widzenia przyszłych wierzycieli upadłego, jak też podmiotów wchodzących w relacje z syndykiem i upadłym w toku postępowania upadłościowego, pozostawia poza zakresem umorzenia zobowiązania wynikające z konstytutywnych decyzji administracyjnych. W omawianym przypadku odpowiedzialności osoby fizycznej za zaległości podatkowe spółki kapitałowej

sytuacja jest o tyle jaskrawa, że po pierwsze cały stan faktyczny, uzasadniający odpowiedzialność, poza wydaniem decyzji, zostaje zrealizowany przed ogłoszeniem upadłości osoby fizycznej, a po drugie osoba fizyczna ponosi odpowiedzialność za cudze długi, nawet jeśli nie odniosła żadnej korzyści kosztem majątku pierwotnego dłużnika ani nie przyczyniła się w czynny sposób do powstania zaległości. Upadły przedsiębiorca, będący przed ogłoszeniem upadłości członkiem zarządu spółki mającej wyłącznie jednego wierzyciela, jest pozbawiony możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki poprzez złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki.

Nie sposób nie dostrzec, że w wielu sytuacjach aktualne uregulowania dopuszczające wszczęcie postępowania podatkowego, w którym zostanie orzeczona odpowiedzialność oddłużonej osoby fizycznej za zaległości podatkowe spółki, zniweczy cel instytucji upadłości osoby fizycznej. Wydanie i egzekwowanie decyzji o odpowiedzialności podatkowej może skutecznie zapobiec wykonaniu przez upadłego planu spłat i w efekcie spowodować, że powstałe przed ogłoszeniem upadłości zobowiązania również nie zostaną umorzone.

Jednak nie można pominąć tego, że regulacje OP mają na celu przymuszenie reprezentantów spółki kapitałowej do rzetelnego monitorowania jej stanu finansowego i złożenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości, co podyktowane jest koniecznością ochrony wierzycieli. Odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki jest sankcją za nienależyte wykonywanie obowiązków członka zarządu. Wydaje się, że aktualnie ten konflikt pomiędzy interesem oddłużonego konsumenta a interesem wierzyciela publicznoprawnego został świadomie rozstrzygnięty przez ustawodawcę na korzyść tego drugiego. W ocenie autorki brak jest argumentów przemawiających za twierdzeniem, że tego rodzaju uregulowanie jest jedynie omyłką ze strony ustawodawcy. Przeczy temu jednoznaczna treść art. 491^{12} PU, zgodnie z którym umorzeniu podlegają zobowiązania powstałe przed ogłoszeniem upadłości i niewykonane w ramach planu spłat. Treść tego przepisu nie uległa zmianie od 2014 r., mimo wielokrotnych nowelizacji.

Wykładnia językowa przepisów OP będących przedmiotem artykułu oraz PU prowadzi do wniosku, że normują one oddzielne i niezależne od siebie zagadnienia. Zakres zobowiązań objętych umorzeniem po przeprowadzeniu postępowania upadłościowego jest sformułowany przez ustawodawcę w sposób jasny, co na gruncie zasad wykładni uniemożliwia podjęcie prób celowościowej interpretacji przepisów[3], tak aby z uwagi na cel postępowania upadłościowego prowadzonego wobec osób fizycznych objąć zakresem umorzenia również te zobowiązania, które powstaną po dniu ogłoszenia upadłości.

W ocenie autorki w ramach obowiązujących regulacji prawnych nie jest możliwe dokonanie takiej wykładni przepisów, która doprowadzi do wniosku, że po umorzeniu zobowiązań osoby fizycznej w postępowaniu upadłościowym nie jest możliwe orzeczenie o jej odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej, w której osoba ta przed ogłoszeniem

[3] Na temat zasad wykładni przepisów por. np. uzasadnienie uchwały pełnego składu Izby Cywilnej SN z dnia 17 lutego 2006 r., III CZP 84/05.

upadłości pełniła funkcję członka zarządu. Zmiana tego stanu rzeczy wymagałaby ingerencji ustawodawcy, który uprzednio musiałby dojść do wniosku, że cel w postaci oddłużenia osoby fizycznej winien być realizowany również kosztem wierzycieli przyszłych upadłego, którzy nie mieli możliwości uczestniczenia w postępowaniu upadłościowym.

Z jednej strony wydawałoby się, że dokonanie zmian w omawianym obszarze i uznanie, że umorzeniu podlegają również te zobowiązania upadłego, które powstały, co prawda, po ogłoszeniu upadłości dłużnika, ale mają swoje źródło w jego działaniach i zaniechaniach mających miejsce przed ogłoszeniem upadłości, jest uzasadnione w świetle celu upadłości osoby fizycznej, jak również efektywności instytucji prawnych. Tym bardziej, że skoro ogłoszono upadłość osoby fizycznej i umorzono jej własne zobowiązania z uwagi na brak majątku, z którego możliwe byłoby ich zaspokojenie, to zakładać można, iż nie jest ona w stanie zaspokoić zobowiązań cudzych. Ponadto wydanie decyzji o odpowiedzialności podatkowej oddłużonej osoby fizycznej zapewne skutkować będzie ponowną jej niewypłacalnością.

Jednak z drugiej strony ingerencje w obszarze działania postanowienia sądu upadłościowego o umorzeniu zobowiązań mogą spowodować rozszerzenie skutku umorzenia nie tylko o omawiany przypadek odpowiedzialności za cudze długi, ale np. o takie sytuacje, jak odpowiedzialność upadłego za czyn niedozwolony, którego skutki ujawniły się po ogłoszeniu upadłości, zobowiązania do zwrotu dofinansowań ze środków publicznych czy też odpowiedzialność z tytułu wad robót budowlanych, które ujawniły się po ogłoszeniu upadłości.

W ocenie autorki natomiast dobrym początkiem chociażby częściowego rozwiązania tej sytuacji byłoby zaproponowane w doktrynie [Lewandowski, Jedliński, 2021, s. 97] przywrócenie przepisu analogicznego do art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych [Dz.U. 1980 nr 27, poz. 111], który umożliwiał organowi podatkowemu odstąpienie od orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika ze względu na zasady współżycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze.

8. Podsumowanie

W aktualnym stanie prawnym decyzja administracyjna ustalająca odpowiedzialność członka zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej jest decyzją konstytutywną, która kreuje odpowiedzialność członka zarządu. Ostateczna decyzja administracyjna jest warunkiem prawnym dopuszczalności żądania zaspokojenia przez członka zarządu oznaczonych w decyzji zaległości podatkowych spółki kapitałowej.

Powyższe prowadzi do wniosku, że wierzyciel publicznoprawny nie może dochodzić zaspokojenia swojej należności względem członka zarządu przed wydaniem decyzji o odpowiedzialności podatkowej. Aktualnie obowiązujące regulacje prawne takiego mechanizmu nie przewidują. W rezultacie, w sytuacjach, w których zobowiązanie członka zarządu względem wierzyciela publicznoprawnego nie istnieje w chwili ogłoszenia upadłości, albowiem decy-

zja o jego odpowiedzialności nie została jeszcze wydana, nie może ono podlegać umorzeniu, mimo że cały stan faktyczny, który jest podstawą orzekania w postępowaniu podatkowym, zrealizował się przed ogłoszeniem upadłości.

W ocenie autorki takie ukształtowanie przepisów nie może być traktowane jako wyraz nieracjonalności ustawodawcy, który należałoby usunąć, odwołując się do innych rodzajów wykładni niż wykładania językowa. W szczególności nie jest możliwe zastosowanie, rozszerzającej skutek postanowienia sądu umarzającego zobowiązania upadłego, wykładni celowościowej, jedynie na podstawie wynikającego z art. 2 ust. 2 PU nakazu prowadzenia postępowania upadłościowego osoby fizycznej w taki sposób, aby umożliwić umorzenie zobowiązań niewykonanych w postępowaniu upadłościowym.

W analizowanych w tym artykule przepisach ustawodawca wyraźnie wypowiedział się, iż restrukturyzacja zobowiązań niewypłacalnej osoby fizycznej w drodze planu spłat lub ich umorzenia ma co do zasady dotyczyć tych zobowiązań, które powstały przed ogłoszeniem upadłości. W drodze wyjątku jedynie dopuszczono częściowe umorzenie zobowiązań masy upadłości, czyli tych zobowiązań, które powstały w toku postępowania upadłościowego. Zmiana tego stanu rzeczy wymagałaby ingerencji ustawodawcy.

Bibliografia

Akty prawne

1. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz.U. z 1964 r. nr 16, poz. 93 z późn. zm.
2. Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. z 1980 r. nr 27, poz. 111 z późn. zm.
3. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 1997 r. nr 137, poz. 926 z późn. zm.
4. Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe, Dz.U. z 2003 r. nr 60, poz. 535 z późn. zm.

Wydawnictwa zwarte i artykuły prasowe

1. Adamus R. [2021], *Prawo upadłościowe. Komentarz*, C.H.Beck Legalis, Warszawa.
2. Dauter B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., Babiarz S. [2019], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer LEX, Warszawa.
3. Buk H., Chrapoński D., Gewald W., Klyta W., Malmuk-Cieplak A., Mozdżeń M., Torbus A., Witosz A.J. [2021], *Prawo upadłościowe. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
4. Gniewek E., Machnikowski P. [2021], *Kodeks cywilny. Komentarz*, C.H.Beck Legalis, Warszawa.
5. Gurgul S. [2020], *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne*, *Komentarz*, C.H.Beck Legalis, Warszawa.
6. Janda P. [2020], *Prawo upadłościowe. Komentarz*, Wolters Kluwer LEX, Warszawa.

7. Lewandowski P., Jedliński I. [2021], *Instytucja solidarnej odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej jako pułapka na oddłużonego konsumenta*, „Doradca Restrukturyzacyjny", nr 24 (2/2021).
8. Mariański M. [2021], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H.Beck Legalis, Warszawa.
9. Osajda K. [2021], *Kodeks cywilny. Komentarz*, C.H.Beck Legalis, Warszawa.
10. Witosz A. [2020], *Prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe. System Prawa Handlowego*, t. VI, C.H.Beck Legalis, Warszawa.
11. Zimmerman P. [2022], *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, C.H.Beck Legalis, Warszawa.

Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego (wszystkie orzeczenia za bazą C.H.Beck Legalis, https://sip.legalis.pl/, dostęp: 2.11.2022)

1. NSA wyrok z dnia 17 kwietnia 2009 r., I FSK 288/08.
2. NSA wyrok z dnia 10 listopada 2009 r., I GSK 985/08.
3. NSA wyrok z dnia 10 listopada 2009 r., I GSK 992/08.
4. NSA wyrok z dnia 26 listopada 2009 r., I GSK 6/09.
5. NSA wyrok z dnia 11 marca 2010 r., I OSK 1554/09.
6. NSA wyrok z dnia 12 kwietnia 2012 r., I FSK 929/11.
7. NSA wyrok z dnia 29 maja 2013 r., I FSK 1018/12.
8. NSA wyrok z dnia 12 lutego 2014 r., II OSK 1932/13.
9. NSA wyrok z dnia 3 grudnia 2019 r., II FSK 98/18.
10. NSA wyrok z dnia 8 grudnia 2020 r., II GSK 1018/20.

Orzeczenia Sądu Najwyższego (wszystkie orzeczenia za bazą C.H.Beck Legalis, https://sip.legalis.pl/, dostęp: 2.11.2022)

1. Postanowienie z dnia 20 lutego 2020 r., I UK 79/19.
2. Uchwała pełnego składu Izby Cywilnej SN z dnia 17 lutego 2006 r., III CZP 84/05.

Management bord member's liability for capital company's tax arrears versus discharge of debts in bankruptcy proceedings of a natural person

Summary

This paper presents the issue of board member's liability for tax arrears of a capital company in the context of bankruptcy proceedings of a natural person, whose debts were discharged by a bankruptcy court ruling. The author analyses the admissibility of a ruling creating liability for company's tax arrears of such natural person whose debts were discharged by a court ruling in bankruptcy proceedings and who was a member of company's management board before bankruptcy was declared. This paper contains a review of the current legal regulations, jurisprudence and views of the doctrine on the legal nature of administrative decision on third's party liability for company's tax arrears and on the moment in which this liability arises. This paper also describes types and effects of a bankruptcy court rulings resulting in the discharge of debts.

Keywords: bankruptcy, consumer, discharge of debts, capital company, liability for a third-party debt, tax arrears