

dr Paweł Lewandowski

ORCID: 0000-0002-8979-928X

pawel.lewandowski@uwm.edu.pl

Katedra Prawa Gospodarczego i Prawa Handlowego

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

Odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością – glosa krytyczna do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 września 2024 roku, III FSK 1038/23

Słowa kluczowe: upadłość; niewypłacalność; odpowiedzialność osób trzecich; spółka z ograniczoną odpowiedzialnością

W opracowaniu dokonano analizy zagadnienia odpowiedzialności członka zarządu (osoby trzeciej) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za zobowiązania tejże spółki w przypadku niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie w sytuacji, gdy spółka posiadała jednego tylko wierzyciela (Skarb Państwa). Autor krytycznie odnosi się do orzeczenia wpisującego się w linię orzeczniczą, zgodnie z którą nawet w sytuacji posiadania jednego tylko wierzyciela zachodzą przesłanki do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości. W głosie wskazano, że to stwierdzenie pozostaje w sprzeczności z istotą prawa upadłościowego, które stanowi tzw. grupowe postępowanie egzekucyjne mające zapewnić równe szanse w zaspokojeniu należności. Przy braku spełnienia przesłanki wielości wierzycieli niewłaściwe jest obciążanie spółki obowiązkiem składania wniosku upadłościowego, a tym samym nakładanie subsydiarnej odpowiedzialności za zobowiązania spółki.

Teza

W głosowanym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny sformułował następującą tezę: posiadanie jednego tylko wierzyciela, przy braku regulowania zobowiązań przez dłużnika, może skutkować obowiązkiem złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, gdyż ustawodawca w przepisie art. 11 ust. 1 p.u.¹ odnosi się do wielości zobowiązań, nie zaś do wielości wierzycieli. Oznacza to zdaniem Sądu, że przepis ten znajduje zastosowanie przy braku spłaty drugiego ze zobowiązań bez względu na to, czy ów brak spłaty nastąpił wobec jednego wierzyciela, czy też dwóch lub większej ich liczby.

¹ Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. 2025, poz. 614).

Wprowadzenie

Powodem, dla którego wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 września 2024 r. (III FSK 1038/23) wart jest omówienia, jest – zdaniem glosatora – oprócz treści rozstrzygnięcia jego niepożądany wpływ na praktykę orzecznictwa. Głosowany wyrok dotyczy odpowiedzialności członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za zaległości podatkowe tych spółek w sytuacji, gdy egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a spółka posiada jednego wierzyciela (Skarb Państwa), któremu przysługuje kilka wierzytelności. Tym samym głosowany wyrok koncentruje się na regulacji art. 116 o.p.², którego § 1 brzmi: za zaległości podatkowe 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 odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu: 1) nie wykazał, że: a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. 2024, poz. 1428) albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, albo b) 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.

Główny problem interpretacyjny w głosowanym wyroku odnosi się do zagadnienia posiadania przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością wyłącznie jednego wierzyciela (Skarb Państwa). Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, że „nawet gdyby spółka posiadała tylko jednego wierzyciela to i tak brak regulowania przez nią

jej zobowiązań może skutkować obowiązkiem złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Ustawodawca w przepisie art. 11 ust. 1 p.u. odnosi się do wielości zobowiązań, a nie wielości wierzycieli. Tym samym przepis ten znajdzie zastosowanie przy braku spłaty drugiego zobowiązania bez względu na to, czy nastąpiło ono wobec jednego wierzyciela, czy też dwóch wierzycieli”³.

Stanowisko to zdaniem glosatora nie zasługuje na aprobatę. Postępowanie upadłościowe stanowi swego rodzaju grupowe postępowanie „egzekucyjne”, które ustala zasady zaspokojenia kilku wierzycieli, zapewniając ochronę ogółowi wierzycieli⁴. Posiadanie jednego tylko wierzyciela nie uzasadnia wszczynania tego postępowania. Zatem tylko w przypadku kilku wierzycieli uzasadniona jest konieczność występowania z wnioskiem o ogłoszenie upadłości. Dlatego w niniejszej glosie zwrócono uwagę na trzy kwestie. Pierwsza z nich dotyczy zasady wspólnego dochodzenia roszczeń wierzycieli od niewypłacalnych dłużników będących przedsiębiorcami, druga – określenia przyczyny zaprzestania płacenia długów, w końcu trzecia – odpowiedzialności członków zarządu spółki kapitałowej na podstawie art. 116 o.p.

I. Opis stanu faktycznego

Stan faktyczny sprawy sprowadza się do przyjęcia, że organy podatkowe przypisały byłemu członkowi zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (R.P., tj. osobie trzeciej wobec spółki z o.o.) odpowiedzialność za zobowiązania spółki powstałe z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za określone miesiące 2016 i 2017 r. Z uzasadnienia głosowanego wyroku wynika, że jest on konsekwencją zaskarżenia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 marca 2023 r. (III SA/

³ Uzasadnienie głosowanego wyroku.

⁴ Por. I. Gil [w:] *Prawo restrukturyzacyjne i prawo upadłościowe*, Meritum, red. I. Gil, Warszawa 2021, s. 466. Por. J.S. Petraniuk, *Upadłość i jej podstawy w prawie upadłościowym i naprawczym*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2003, nr 12, s. 18.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2025, poz. 111).

Wa 1659/22). Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę R.P. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie w przedmiocie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich⁵. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie został następnie zaskarżony przez podatnika skargą kasacyjną. Skarga kasacyjna oparta została na zarzutach koncentrujących się na kwestionowaniu wykładni art. 116 o.p., w tym m.in. przypisania odpowiedzialności za zobowiązania spółki w sytuacji posiadania przez spółkę wyłącznie jednego wierzyciela (Skarb Państwa), co w ocenie skarżącego oznacza brak zaistnienia przesłanek do ogłoszenia upadłości spółki z uwagi na fakt, że Prawo upadłościowe określa zasady wspólnego dochodzenia roszczeń wierzycieli (przynajmniej dwóch) od niewypłacalnych dłużników⁶. Ponadto w skardze kasacyjnej wskazano, że nie został uwzględniony fakt, że niezgłoszenie przez stronę (działającą w imieniu spółki) wniosku o ogłoszenie upadłości spółki w czasie pełnienia przez nią funkcji w zarządzie nastąpiło bez jej winy, bowiem spółka nie spełniała przesłanek do ogłoszenia jej upadłości, a ewentualny wniosek o ogłoszenie upadłości spółki podlegałby oddaleniu ze względu na brak przesłanek do ogłoszenia upadłości spółki⁷. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną na podstawie art. 184 p.p.s.a., uznając, że nie doszło do naruszenia art. 116 § 1, 2 i 4 o.p. oraz art. 11 ust. 1 i 2 p.u.

2. Analiza głosowanego wyroku

2.1. Wielość wierzycieli jako przesłanka ogłoszenia upadłości

W pierwszej kolejności głosowany wyrok należy poddać krytyce z uwagi na błędne

przyjęcie, że przesłanką obowiązku zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości jest wielość wierzytelności, nawet przy jednym tylko wierzycielu. Rozstrzygnięcie to, powielane za poprzednimi rozstrzygnięciami Naczelnego Sądu Administracyjnego⁸, nie dostrzega regulacji prawa upadłościowego, koncentrując się na sprawiedliwości uczestników obrotu gospodarczego, błędnie pomijając zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika wyrażoną w art. 2a o.p. Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, iż nie jest prawidłowy pogląd, zgodnie z którym w sytuacji, gdy spółka zalega z płatnościami jedynie w odniesieniu do jednego wierzyciela, to nie występuje przesłanka do ogłoszenia jej upadłości. Dalej Sąd przyjął, że taka wykładnia stawiałaby w uprzywilejowanej sytuacji członków zarządu spółki mającej jednego tylko wierzyciela w stosunku do tych, których spółki miałyby dwóch i więcej wierzycieli. Zdaniem Sądu doszłoby do nierównego traktowania członków zarządu (osób trzecich) w zależności od liczby wierzycieli, a tym samym do osłabienia funkcji gwarancyjnej odpowiedzialności osób trzecich. Pogląd ten potwierdza, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, okoliczność, że art. 116 § 1 pkt 1 lit. a o.p. nie odsyła bezpośrednio do regulacji Prawa upadłościowego. Zdaniem Sądu znajduje ono zastosowanie jedynie dla ustalenia zaistnienia stanu niewypłacalności lub terminu złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości.

Tymczasem należy wskazać, że postępowanie upadłościowe postrzegane jest jako „grupowe postępowanie egzekucyjne”, w którym prowadzona jest egzekucja z całego majątku upadłego na rzecz wszystkich wierzycieli. Jedną z naczelnych zasad postępowania upadłościowego jest zasada dominacji grupowego interesu wierzycieli⁹, zgodnie z którą postępowanie upadłościowe powinno być tak ukształtowane, aby korzyść odniósł ogół wierzycieli upadłego, nie zaś wy-

⁵ Uzasadnienie wyroku NSA nie wskazuje na zarzuty podniesione w skardze do WSA w Warszawie.

⁶ Por. wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2022 r., III FSK 276/22, LEX nr 3361652.

⁷ Por. wyrok NSA z dnia 21 lipca 2022 r., III FSK 721/21, LEX nr 3398116.

⁸ Por. wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2018 r., II FSK 1686/18, LEX nr 2657006; wyrok NSA z dnia 23 lutego 2024 r., III FSK 4424/21, LEX nr 3689333.

⁹ P. Horosz, *Prawo upadłościowe i prawo restrukturyzacyjne*, Warszawa 2023, s. 28–29.

łącznie część spośród nich. Wynika to z zasadniczego celu, któremu służy upadłość, a mianowicie równomiernego zaspokojenia wszystkich wierzycieli dłużnika¹⁰. Zatem ogłoszenie upadłości może nastąpić tylko wówczas, gdy istnieje co najmniej dwóch wierzycieli przedsiębiorcy, którego wniosek dotyczy¹¹. Przyjmuje się, że w sytuacji konieczności prowadzenia postępowania egzekucyjnego na rzecz jednego tylko wierzyciela nie jest zasadne inicjowanie postępowania upadłościowego, gdyż wystarczającą procedurą jest wszczęcie i prowadzenie postępowania egzekucyjnego regulowanego przepisami Kodeksu postępowania cywilnego¹².

Przed wszystkim jednak to art. 1 ust. 1 p.u. dowodzi, że ogłoszenie upadłości przedsiębiorcy może nastąpić, jeżeli przedsiębiorca jest dłużnikiem kilku wierzycieli, tj. co najmniej dwóch¹³. *A contrario*, nie jest to możliwe, gdy występuje tylko jeden wierzyciel, a zgłoszony w takiej sytuacji wniosek o ogłoszenie upadłości podlega oddaleniu¹⁴. Zakresem regulacji ustawy (art. 1 p.u.) objęte są m.in.: 1) zasady wspólnego dochodzenia roszczeń wierzycie-

li od niewypłacalnych dłużników będących przedsiębiorcami; 2) zasady dochodzenia roszczeń od niewypłacalnych dłużników będących osobami fizycznymi, nieprowadzących działalności gospodarczej. Ustawodawca w art. 1 pkt 1 p.u. posłużył się zwrotem „wspólne dochodzenie roszczeń wierzycieli”. Słowo „wierzyciel” użyte zostało przez ustawodawcę w liczbie mnogiej – tj. „wierzycieli”, co nie może pozostać bez wpływu na wykładnię pojęcia niewypłacalności, o którym mowa w art. 11 ust. 1 p.u. Zwrot „wspólne dochodzenie roszczeń” oznacza, że upadłość musi mieć charakter postępowania grupowego, w którym muszą być realizowane interesy przynajmniej dwóch wierzycieli¹⁵, przesadzając o niemożności prowadzenia postępowania upadłościowego w stosunku do dłużnika mającego tylko jednego wierzyciela¹⁶. Postępowanie upadłościowe ma na celu przede wszystkim równomierne zaspokojenie zbiorowości wierzycieli. Założenia konstrukcyjne podziału funduszków zlikwidowanej masy upadłości dopasowane są do wielu wierzycieli¹⁷.

Ustawodawca w art. 1 pkt 2 p.u., w którym odnosi się do upadłości osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, nie użył w ogóle słowa „wierzyciel”, poprzestając na wskazaniu, że ustawa reguluje również „zasady dochodzenia roszczeń od niewypłacalnych dłużników będących osobami fizycznymi nieprowadzącymi działalności gospodarczej”. Określenie to koresponduje z przepisem art. 491² § 2 p.u., zgodnie z którym „[p]ostępowanie upadłościowe w sprawach objętych przepisami niniejszego tytułu prowadzi się także wtedy, gdy dłużnik ma tylko jednego wierzyciela”¹⁸. Zatem upadłość

¹⁰ Postanowienie SN z dnia 31 stycznia 2002 r., IV CKN 659/00, LEX nr 53150.

¹¹ Postanowienie SN z dnia 5 marca 1999 r., I CKN 1121/98, LEX nr 406977; K. Oplustil, *Obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz odpowiedzialność za jego niezłożenie w świetle znolizowanego prawa upadłościowego (cz. I)*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2016, nr 2, s. 6.

¹² Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. 2024, poz. 1568 ze zm.), dalej: k.p.c. Por. wyrok SN z dnia 22 czerwca 2010 r., IV CNP 95/09, LEX nr 603893. A.J. Witosz [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, red. A.J. Witosz, WKP 2021, art. 1, nb. 3.

¹³ Postanowienie SN z dnia 31 stycznia 2002 r., IV CKN 659/00, LEX nr 53150; uchwała SN z dnia 27 maja 1993 r., III CZP 61/93, LEX nr 3946; wyrok SN z dnia 22 czerwca 2010 r., IV CNP 95/09, LEX nr 603893; A. Młynarska, A. Kozyra [w:] A. Kozyra, A. Młynarska, *Upadłość spółki kapitalowej*, Warszawa 2024, s. 7. Zob. A. Nowacki, *Niewypłacalność płynnościowa jako przesłanka ogłoszenia upadłości*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2020, nr 8, s. 9.

¹⁴ P. Zimmerman, *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Warszawa 2024, art. 1, nb. 2; wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 października 2009 r., III SA/Wa 496/09, LEX nr 574028.

¹⁵ Wyrok SN z dnia 22 czerwca 2010 r., IV CNP 95/09, LEX nr 603893; postanowienie SN z dnia 5 marca 1999 r., I CKN 1121/98, LEX nr 406977; postanowienie SN z dnia 31 stycznia 2002 r., IV CKN 659/00, LEX nr 53150.

¹⁶ P. Zimmerman, *Prawo upadłościowe...*, art. 1, nb. 2.

¹⁷ R. Adamus, *Prawo upadłościowe. Komentarz*, Warszawa 2021, art. 1, nb. 44.

¹⁸ P. Janda, *Prawo upadłościowe. Komentarz*, WKP 2023, art. 1, nb. 4; A.J. Witosz [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, red. A.J. Witosz, WKP 2021, art. 1, nb. 3.

osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej może być – dodatkowo – prowadzona, gdy występuje jeden tylko wierzyciel. Sytuacja taka stanowi więc odstępstwo od reguły ogólnej, którą jest dopuszczalność prowadzenia postępowania o ogłoszenie upadłości, jedynie gdy spełniona jest przesłanka wielości wierzycieli. W odniesieniu do przedsiębiorców, których sytuacji dotyczy glosowany wyrok, ustawodawca nie przewidział wyjątku od reguły wielości wierzycieli jako przesłanki ogłoszenia upadłości. Przyjmując postulat racjonalności ustawodawcy, wykładnia dopuszczająca ogłoszenie upadłości w przypadku posiadania jednego tylko wierzyciela nie byłaby racjonalna, zaś przepis art. 491² ust. 2 p.u. stanowiłby *superfluum* ustawowe.

2.2. Określenie przyczyny zaprzestania płacenia długów

Następnym elementem glosowanego wyroku, który wymaga uwagi, jest okoliczność zaprzestania płacenia długów. Należy zauważyć, że Naczelny Sąd Administracyjny w wadliwy sposób uznał, iż „[u]prawniony był zatem wniosek organów, że sam fakt nieregulowania wymagalnych zobowiązań był wystarczający do uznania, że Spółka jest niewypłacalna, co stwarzało podstawę do wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości. Podkreślić należy, że w art. 11 ust. 1 prawa upadłościowego ustawodawca nie powiązał stanu niewypłacalności ze stanem majątku dłużnika, ale z jego zachowaniem, a konkretnie zaniechaniem – zaprzestaniem płacenia długów”¹⁹. Stwierdzenie Naczelnego Sądu Administracyjnego jest nieuprawnione w związku z literalnym brzmieniem przepisu art. 11 ust. 1 p.u., zgodnie z którym dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Oznacza to, że dla statusu podmiotu niewypłacalnego nie mają znaczenia zobowiązania o charakterze niepieniężnym. Z kolei przesłanka wymagalności postrzegana być musi w kontekście prawnej

możliwości skutecznego zażądania przez wierzyciela spełnienia przez dłużnika świadczenia, a moment ten wynika z ustalonego terminu spełnienia świadczenia lub z wezwania dłużnika do wykonania zobowiązania w przypadku braku jego oznaczenia²⁰.

Można zauważyć, że pogląd zaprezentowany przez Naczelny Sąd Administracyjny byłby zgodny ze stanem prawnym Prawa upadłościowego z 1934 r.²¹, którego przepis art. 1 § 1 stanowił: „Podmiot gospodarczy, który zaprzestał płacenia długów, będzie uznany za upadłego”. Prawo upadłościowe z 1934 r. jako przesłankę upadłości traktowało zaprzestanie płacenia długów, co oznaczało faktyczne zaprzestanie płacenia długów, niezależnie od niemożliwości zaspokajania wierzycieli²². Zaprzestanie płacenia długów stanowiło wówczas jeden z przejawów niemożności zaspokajania wierzycieli²³, do którego rozporządzenie z 1934 r. odwoływało się wprost. Aktualnie przesłanka taka nie występuje (stanowi o niej jedynie domniemanie z art. 11 ust. 1a p.u.), a faktyczne zaprzestanie płacenia długów, tak jak wskazano, powinno wynikać z niemożności, o której mowa w art. 11 ust. 1 p.u. Kluczowy zatem jest stan ciągłej niemożności wykonywania wymagalnych zobowiązań pieniężnych, wynikający z obiektywnych kryteriów sytuacji finansowej podmiotu²⁴. Trwałe zaprzestanie płacenia długów oznacza, że dłużnik obecnie nie płaci długów, a także nie będzie tego czynił w przyszłości z powodu braku niezbędnych środków²⁵.

W obowiązującym stanie prawnym przyczyna zaprzestania płacenia długów nie jest

²⁰ A.J. Witosz, H. Buk [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, red. A.J. Witosz, WKP 2021, art. 11, nb. 2.

²¹ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. 1991 r., nr 118, poz. 512 ze zm.), dalej R.p.u. nie obowiązuje.

²² M. Allerhand, *Prawo upadłościowe Komentarz*, Bielsko-Biała 1991, s. 28.

²³ K. Piasecki, *Prawo upadłościowe. Prawo o postępowaniu układowym. Komentarz*, Bydgoszcz–Warszawa 1999, s. 16.

²⁴ R. Adamus, *Prawo upadłościowe...*, art. 11, nb. 3.

²⁵ Wyrok SN z dnia 28 kwietnia 2006 r., V CSK 39/06, LEX nr 376485.

¹⁹ Uzasadnienie glosowanego wyroku.

obojętna. Zgodnie z powyższym, rozpoznając skargę kasacyjną, Naczelny Sąd Administracyjny powinien (ale tego nie zrobił) odnieść się do faktu, czy w sprawie wystąpiła przesłanka niewypłacalności, a w dalszej kolejności z jakim momentem ów stan nastąpił. Odwołanie się do stanu zaprzestania regulowania zobowiązań nie wyczerpuje *de lege lata* przesłanki niewypłacalności, o której mowa w art. 11 ust. 1 p.u. Ustalenie stanu niewypłacalności, a w szczególności momentu, w którym ten stan nastąpił, wpływa na początek biegu terminu na zgłoszenie wniosku o ogłoszeniu upadłości.

2.3. Odpowiedzialność członków zarządu spółki kapitałowej lub spółki kapitałowej w organizacji za zobowiązania spółki lub spółki kapitałowej w organizacji na podstawie art. 116 o.p.

Naczelny Sąd Administracyjny rozważania głosowanego wyroku oparł na przepisie art. 116 o.p., przypisując za rozstrzygnięciami organów skarbowych oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, że znajduje on zastosowanie w sytuacji, gdy dłużnik posiada jedyne wierzyciela i nie wykonuje kilku wierzytelności. Organy podatkowe przypisały członkowi zarządu odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spółki z uwagi na bezskuteczność egzekucji wobec spółki (umorzenie postępowania egzekucyjnego z uwagi na nieujawnienie składników majątkowych spółki pozwalających chociażby na zaspokojenie wydatków egzekucyjnych).

Odpowiedzialność członków zarządu na podstawie art. 116 o.p. ma charakter subsydiarny, co oznacza, że powstaje w razie bezskuteczności egzekucji i trwa tak długo, dopóki trwa odpowiedzialność podatnika (tj. *in casu* spółki z o.o.). Z tego względu należy uznać, że przesłanki odpowiedzialności wskazane w tym przepisie muszą być interpretowane w sposób precyzyjny, przy poszanowaniu reguł rządzących zgłoszeniem wniosku o ogłoszenie upadłości.

Odpowiedzialność osoby trzeciej nie ma jednak charakteru absolutnego, a członek za-

rzędu może uwolnić się od tej odpowiedzialności, jeżeli wykaże, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości (art. 21 ust. 1 p.u.). Obie ustawy (Prawo upadłościowe oraz Ordynacja podatkowa) nie posługują się tymi samymi przesłankami, tj. Prawo upadłościowe posługuje się sformułowaniem „niewypłacalność”, natomiast Ordynacja podatkowa nakłada na członka zarządu odpowiedzialność w razie „bezskuteczności egzekucji”. Występuje zatem rozbieżność terminologiczna, gdyż zasady techniki prawodawczej (§ 10)²⁶ nakazują do oznaczenia jednakowych pojęć używać jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznaczać tymi samymi określeniami. Regulacja rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” nie uzasadnia wprowadzania odmienności na etapie wykładni.

Bezskuteczność egzekucji oznacza stan, w którym – z uwagi na brak majątku po stronie dłużnika – nie jest możliwe uzyskanie zaspokojenia przez wierzyciela. Z kolei niewypłacalność ma szerszy charakter, gdyż wykracza poza bezskuteczność egzekucji i dotyczy trwałej sytuacji dłużnika. Ponadto o ile bezskuteczność egzekucji może być dowodem niewypłacalności, to nie każda niewypłacalność musi skutkować bezskutecznością egzekucji (np. art. 11 ust. 2 p.u.). Aby zasadne było złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości, spełniona musi być przesłanka obligująca do tego działania. Zgodnie z art. 21 ust. 1 p.u. dłużnik jest obowiązany nie później niż w terminie 30 dni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, zgłosić w sądzie wniosek o ogłoszenie upadłości. Jak wskazano, jedną z przesłanek upadłości jest występowanie kilku wierzycieli. Zatem dopiero wystąpienie podstawy do ogłoszenia upadłości, do której zalicza się mnogość wierzycieli, rodzi obowiązek zgłoszenia wniosku. W sytuacji braku podstaw do zgłoszenia wniosku nie sposób wymagać jego składania, a tym samym nakładania, a następnie egzekwowania od członków

²⁶ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. 2016, poz. 283).

zarządu odpowiedzialności na podstawie art. 116 o.p. Przepis art. 11 ust. 1 p.u. wskazuje na przesłanki stanu niewypłacalności. Należy podkreślić, że w sytuacji, gdy nie występuje stan niewypłacalności, dłużnik nie ma obowiązku występowania z wnioskiem o ogłoszenie upadłości. Brak obowiązku sprawia, że nie można w sposób skuteczny egzekwować sankcji od podmiotu, na którym nie ciąży powinność. Obowiązek zgłoszenia wniosku winien być interpretowany na podstawie art. 21 p.u. Stan, w którym członek zarządu nie ma realnej możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności, gdyż nie zaistniał stan uzasadniający zgłoszenie wniosku, rodzi chęć zbadania jego zgodności z Konstytucją RP, a dokładniej z jej art. 2, art. 45 i art. 77. Owa niezgodność sprowadza się do pozbawienia możliwości skorzystania z przesłanki egzoneryacyjnej i obarczenia strony odpowiedzialnością absolutną.

Wreszcie jako chybione jawi się twierdzenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, że posiadanie jednego wierzyciela faworyzuje takiego dłużnika w stosunku do dłużnika posiadającego większą ich liczbę. Takie „faworyzowanie” wprowadzone zostało przez ustawodawcę, który do przesłanek ogłoszenia upadłości zalicza wielość, tzn. co najmniej dwóch, wierzycieli. Dlatego nie sposób przyjąć, że to dłużnik miałby ponosić negatywne konsekwencje rozróżnienia sytuacji podmiotów ze względu na liczbę wierzycieli (wszelkie wątpliwości winny być rozstrzygane na korzyść obywatela). Zasada równości powinna uwzględniać sytuację, w jakiej znajduje się jednostka, a sytuacja wierzycieli posiadających jednego lub większą liczbę wierzycieli nie jest tożsama. W związku z powyższym niesłusznie sąd orzekający dopatruje się nierównego traktowania członków zarządu w opisanych sytuacjach. Wreszcie w sposób nieuprawniony Naczelny Sąd Administracyjny w glosowanym wyroku wskazuje, że – jak należy się domyślać, gdyż wyraźnie nie zostało to wyartykułowane – uprzywilejowanie odnosi się jedynie do posiadania jednego wierzyciela, którym jest Skarb Państwa. W sytuacji, gdy jedynym wierzycielem jest inny pod-

miot (prywatny), takie uprzywilejowanie po stronie odpowiedzialnych subsydiarnie członków zarządu nie występuje.

Podsumowanie

Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu glosowanego wyroku przywołał argument, że nie można zgodzić się z poglądem, że nie występuje przesłanka do ogłoszenia upadłości, gdy spółka zalega z płatnościami wyłącznie w odniesieniu do jednego wierzyciela, gdyż uprzywilejowywałoby to pozycję członków zarządu, których spółki miałyby tylko jednego wierzyciela, w stosunku do tych, których spółki miałyby co najmniej dwóch wierzycieli. Prowadziłoby to także do osłabienia funkcji gwarancyjnej odpowiedzialności osób trzecich. Z poglądem tym nie sposób się zgodzić. Przesłanka wielości wierzycieli wynika z reguł Prawa upadłościowego, które – jak wskazano – jest „grupowym postępowaniem egzekucyjnym”, wymagającym występowania co najmniej dwóch wierzycieli, gdyż w przeciwnym razie wystarczająca byłaby egzekucja singularna. Zatem to już Prawo upadłościowe wprowadza rozróżnienie sytuacji dłużników z uwagi na liczbę wierzycieli. Takie ukształtowanie podstaw ogłoszenia upadłości nie może być postrzegane jako osłabienie funkcji gwarancyjnej odpowiedzialności osób trzecich. Przepisy prawne nakładające odpowiedzialność muszą być interpretowane w sposób ścisły, uwzględniając literalne brzmienie przepisu. Tymczasem Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że przepisy Prawa upadłościowego znajdują zastosowanie jedynie w zakresie wystąpienia stanu niewypłacalności czy terminu, w którym wniosek o ogłoszenie upadłości powinien zostać złożony. Ze stwierdzeniem takim nie sposób się zgodzić, gdyż Ordynacja podatkowa w ogóle nie odsyła do przepisów Prawa upadłościowego. Wybiórcze zatem wskazywanie, że określone przepisy znajdują zastosowanie, inne zaś nie, zdaje się eliminować z obrotu przepisy prawa powszechnie obowiązującego, co nie jest kompetencją organów stosujących prawo, lecz je stanowiących. Reguły

Prawa upadłościowego znajdują zastosowanie z uwagi na ich powszechne obowiązywanie. Organy podatkowe winny badać, czy były podstawy do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości, tj. m.in. czy dłużnik posiadał co najmniej dwóch wierzycieli.

Reasumując, Naczelny Sąd Administracyjny w sposób błędny przyjął, że odpowiedzialność za zobowiązania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością może ponosić również członek zarządu spółki, która posiadała jednego tylko wierzyciela – Skarb Państwa. W glosie wykazano, że takie stanowisko nie zasługuje na aprobatę z uwagi na sprzeczność z podstawo-

wymi regułami upadłości. Akceptacja prezentowanej przez Naczelny Sąd Administracyjny tezy wymagałaby ingerencji ustawodawcy w treść przepisu art. 116 § 1 o.p. (z uwagi na brzmienie przepisu art. 11 ust. 1 oraz art. 1 ust. 1 pkt 1 i 2 p.u.) przez jednoznaczne wskazanie, że członek zarządu ponosi odpowiedzialność w razie niewypłacalności spółki, chociażby spółka posiadała jednego tylko wierzyciela. Aktualnie oceniona krytycznie w niniejszej glosie teza Naczelnego Sądu Administracyjnego, mimo że stanowi kontynuację prezentowanego w innych wyrokach stanowiska, powoduje nie-spójność systemową głoszonych poglądów.

Abstract

Third party liability for tax arrears of a limited liability company – critical commentary on the judgment of the Supreme Administrative Court of 11 September 2024, III FSK 1038/23

Keywords: *bankruptcy; insolvency; third party liability; limited liability company*

The paper analyses the liability of a member of the management board (third party) of a limited liability company for the obligations of that company, in the event of failure to file a bankruptcy petition in due time, in a situation where the company had only one creditor (the State Treasury). The author critically refers to the ruling that fits into the line of case law, according to which even in a situation where there is only one creditor, there are grounds for filing a bankruptcy petition. The gloss indicates that this statement is contrary to the essence of bankruptcy law, which is the so-called group enforcement proceedings, intended to ensure equal opportunities in satisfying receivables. In the absence of the requirement of a plurality of creditors, it is inappropriate to burden the company with the obligation to file a bankruptcy petition, and thus to impose subsidiary liability for the company's obligations.

Bibliografia

Literatura

- Adamus R., *Prawo upadłościowe. Komentarz*, Warszawa 2021.
Allerhand M., *Prawo upadłościowe Komentarz*, Bielsko-Biała 1991.
Horosz P., *Prawo upadłościowe i prawo restrukturyzacyjne*, Warszawa 2023.
Janda P., *Prawo upadłościowe. Komentarz*, WKP 2023.
Kozyra A., Młynarska A., *Upadłość spółki kapitałowej*, Warszawa 2024.
Nowacki A., *Niewypłacalność płynnościowa jako przesłanka ogłoszenia upadłości*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2020, nr 8.
Oplustil K., *Obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz odpowiedzialność za jego niezłożenie w świetle znolizowanego prawa upadłościowego (cz. I)*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2016, nr 2.
Petrańiuk J.S., *Upadłość i jej podstawy w prawie upadłościowym i naprawczym*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2003, nr 12.
Piasecki K., *Prawo upadłościowe. Prawo o postępowaniu układowym. Komentarz*, Bydgoszcz–Warszawa 1999.

Prawo restrukturyzacyjne i prawo upadłościowe, red. I. Gil, Warszawa 2021.

Prawo upadłościowe. Komentarz, red. A.J. Witosz, WKP 2021.

Zimmerman P., *Prawo upadłościowe. Prawo restrukturyzacyjne. Komentarz*, Warszawa 2024.

Akty prawne

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. 1991, nr 118, poz. 512 ze zm.).

Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. 2024, poz. 1568 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2025, poz. 111).

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. 2016, poz. 283);

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. 2025, poz. 614).

Orzecznictwo

Uchwała SN z dnia 27 maja 1993 r., III CZP 61/93, LEX nr 3946.

Postanowienie SN z dnia 5 marca 1999 r., I CKN 1121/98, LEX nr 406977.

Postanowienie SN z dnia 31 stycznia 2002 r., IV CKN 659/00, LEX nr 53150.

Wyrok SN z dnia 28 kwietnia 2006 r., V CSK 39/06, LEX nr 376485.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 października 2009 r., III SA/Wa 496/09, LEX nr 574028.

Wyrok SN z dnia 22 czerwca 2010 r., IV CNP 95/09, LEX nr 603893.

Wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2018 r., II FSK 1686/18, LEX nr 2657006.

Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2022 r., III FSK 276/22, LEX nr 3361652.

Wyrok NSA z dnia 21 lipca 2022 r., III FSK 721/21, LEX nr 3398116.

Wyrok NSA z dnia 23 lutego 2024 r., III FSK 4424/21, LEX nr 3689333.