

Opinia prawna w sprawie prowadzenia postępowania w sprawie odpowiedzialności członka zarządu S.A. z siedzibą w \_\_\_\_\_ za zaległości tej spółki po zakończeniu postępowania upadłościowego.

Po zapoznaniu się z treścią zapytania Dz.VAT z dnia 14.02.2011r w sprawie wszczęcia i prowadzenia postępowania podatkowego i przeniesienia odpowiedzialności za \_\_\_\_\_ jako członka zarządu za zaległości S.A. z siedzibą \_\_\_\_\_ w podatku VAT za okres 12/2005 i 1,2,4/2006 i przy uwzględnieniu stanu faktycznego tam przedstawianego, jak również wynikającego z załączonych dokumentów, stwierdzam co następuje.

W całości podtrzymuję swoją wcześniejszą opinię nr PUS-Op-1/0006/79/07 z dnia 09.02.2007r, w tym, że ogłoszenie upadłości podatnika nie stoi na przeszkodzie przeniesieniu odpowiedzialności na członka zarządu w trybie art. 116 Ordynacji podatkowej, o ile spełnione zostały przesłanki wskazane w w/w przepisie. W niniejszej sprawie jednak zachodzi potrzeba przeprowadzenia wnikliwego postępowania dowodowego celem ustalenia kiedy faktycznie zaistniały podstawy do ogłoszenia upadłości i czy wniosek zgłoszony przez zarząd spółki o upadłość (15.05.2006r) został zgłoszony w terminie. W tym zakresie zasadna będzie analiza dokumentów znajdujących się w aktach postępowania upadłościowego oraz znajdujących się w urzędzie, jak również przeprowadzenie innych stosownych dowodów na powyższą okoliczność. W załączonych dokumentach brak danych do ustalenia w/w okoliczności. Przedstawiono odpis postanowienia Sądu Rejonowego w Gliwicach Wydział XII Gospodarczy d/s Upadłościowych i Naprawczych z dnia 25.08.2006r (sygn. akt \_\_\_\_\_ o ogłoszeniu upadłości!

\_\_\_\_\_, S.A. \_\_\_\_\_, jednakże z uzasadnienia tego postanowienia nie wynika jak dokładnie kształtowała się sytuacja finansowa spółki przed ogłoszeniem upadłości. Sąd zaś ogłaszając upadłość bada jedynie czy na dzień złożenia wniosku zachodzą podstawy do ogłoszenia upadłości.

W tym miejscu sygnalizuję kwestię rozkładu ciężaru dowodu w przypadku przenoszenia odpowiedzialności w trybie art. 116 Ordynacji podatkowej, tj. na organie podatkowym spoczywa ciężar wykazania, że zobowiązania podatnika powstały w czasie pełnienia funkcji przez członka zarządu oraz bezskuteczność egzekucji. Pozostałe przesłanki tzw. przyczyny egzoneracyjne (*we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy; wskazuje mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części*) obciążają dowodowo osobę trzecią. W niniejszej sprawie jednak należy się spodziewać, że członek zarządu podniesie fakt zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym terminie, co w mojej ocenie będzie wymagało dowiedzenia przez organ podatkowy, że wniosek ten był spóźniony (lub nie). Z uwagi na możliwość podnoszenia różnych okoliczności ekskulpujących przez członka zarządu, który może ponosić odpowiedzialność w trybie art. 116 Ordynacji podatkowej, jak również z uwagi na możliwości wystąpienia różnych stanów faktycznych i szeroki wachlarz zagadnień związanych z omawianą problematyką - niniejsza opinia ogranicza się do pojęć z art. 116 ordynacji podatkowej związanych z bezskutecznością egzekucji i rozumienia pojęcia „czas właściwy do zgłoszenia wniosku o upadłość”.

W kwestii wykazania bezskuteczności egzekucji bezspornym w sprawie jest, że postępowanie egzekucyjne toczyło się w stosunku do spółki i jedynie z uwagi na ogłoszenie upadłości zostało najpierw zawieszona, a następnie umorzona - gdyż tak wynika z bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa, w tym art. 146 ust. 1 ustawy z dnia 28.02.2003r Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz.U. Nr 60, poz. 535 z późn. zm). W wyniku zakończenia postępowania upadłościowego pozostały nie zaspokojone należności podatkowe. Fakty te

bezsownie świadczą o bezskuteczności egzekucji, a w świetle orzecznictwa administracyjnego fakt bezskuteczności egzekucji może być wykazany wszelkimi dowodami, niekonieczne postanowieniem o umorzeniu egzekucji jako bezskutecznej. Bez znaczenia w tym przypadku pozostaje to, że spółka, za której zaległości może odpowiadać osoba trzecia, została wykreślona z rejestru przedsiębiorców wskutek zakończenia postępowania upadłościowego i nie może nastąpić wszczęcie egzekucji do nieistniejącego podmiotu. W wyroku z dnia 24.06.2010r WSA z/s w Rzeszowie (sygn. akt I SA/Rz 194/10) wskazał, że „cechy odpowiedzialności osób trzecich, a w szczególności jej solidarny charakter z podatnikiem nie skutkują brakiem możliwości orzekania o odpowiedzialności członków zarządu w przypadku wykreślenia spółki z rejestru przedsiębiorców(...) Odpowiedzialność osób trzecich występuje nie tylko wówczas, gdy istnieje podatnik, ale także wtedy gdy ustał jego byt prawny. Ustanie bytu prawnego podatnika nie unicestwia i nie powoduje wygaśnięcia odpowiedzialności osób trzecich” Z treści uzasadnienia przedmiotowego wyroku wynika, że „w ocenie sądu organy podatkowe wykazały, że egzekucja w stosunku do spółki była bezskuteczna. Postanowieniem z dnia (...)01.2005 znak (...) naczelnik Urzędu Skarbowego umorzył postępowanie egzekucyjne wszczęte w celu wyegzekwowania zaległości podatkowych z majątku spółki m.in. zaległości w podatku od towarów i usług za które powołano skarżącego do odpowiedzialności podatkowej. Umorzenie postępowania egzekucyjnego nastąpiło w związku z ogłoszeniem upadłości spółki. Pismem z dnia (...) Naczelnik Urzędu Skarbowego zgłosił wierzytelności Skarbu Państwa do Sądu Rejonowego w R. celem ich zaspokojenia z masy upadłości. Zgłoszenie wierzytelności opiewało na łączną kwotę \_\_\_\_\_ zł, z czego uzyskano w wyniku postępowania upadłościowego kwotę \_\_\_\_\_ zł. Wobec powyższego stwierdzić należy, że przesłanki pozytywne obciążenia skarżącego jako członka zarządu odpowiedzialnością za zobowiązania spółki zostały w przedmiotowej sprawie spełnione.” Tym samym jeżeli postępowaniem egzekucyjnym objęto zaległości, których dotyczy niniejsza sprawa, to fakt umorzenia postępowania egzekucyjnego wskutek ogłoszenia upadłości spółki i późniejsze zakończenie postępowania upadłościowego przy niezaspokojonych zaległościach Skarbu państwa, winno skutkować uznaniem, że egzekucja tych zaległości podatkowych okazała się bezskuteczna.

W zakresie „właściwego terminu do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości orzecznictwo administracyjne prezentuje w zasadzie zbieżne poglądy jednakże w niniejszej sprawie trudno stwierdzić które konkretnie przepisy o upadłości należy poddać analizie albowiem nie wiadomo jeszcze kiedy w niniejszej sprawie powstały podstawy do ogłoszenia upadłości. tj. przed wejściem w życie Prawa Upadłościowego i Naprawczego tj. 01.10.2003r czy też wcześniej. Generalnie orzecznictwo sądów administracyjnych daje wskazówki w rozumieniu pojęcia „właściwy czas do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości, i tak . :

- ” przy ustalaniu czy zgłoszenie wniosku o upadłość nastąpiło we właściwym czasie w rozumieniu tego przepisu nie należy mechanicznie przenosić terminu wskazanego w art. 5 prawa upadłościowego, ale w warunkach konkretnej sprawy oceniać czy przesłanka ta została spełniona, biorąc pod uwagę zarówno samo zaistnienie przesłanek zgłoszenia wniosku o upadłość, jak i to, że z punktu widzenia realizacji celu postępowania upadłościowego i art. 116 par. 1 pkt 1a Ordynacji podatkowej wniosek o upadłość powinien być zgłoszony w takim czasie, żeby wszyscy wierzyciele mieli możliwość uzyskania równomiernego, chociaż tylko częściowego, zaspokojenia z majątku spółki. W związku z tym wniosek o ogłoszenie upadłości może być zatem uznany za zgłoszony we właściwym czasie, gdy wykazane zostanie, że zgłaszając go zarząd uczynił ze swej strony wszystko, by nie dopuścić do zniweczenia celu postępowania upadłościowego poprzez stworzenie sytuacji, w której niektórzy wierzyciele są zaspokajani kosztem innych” ( wyrok WSA Kielce z 26.02.2009r sygn. akt I SA/Ke 1/09, wyrok WSA w Warszawie z 13.08.2009r- sygn. akt III SA/Wa 335/09)),
- „ Wina przedsiębiorcy (jego przedstawiciela) ma znaczenie przy ustalaniu jego odpowiedzialności za złożenie we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości (wszczęcia postępowania zapobiegającego upadłości). Wydaje się zatem, że w postępowaniu dotyczącym przeniesienia odpowiedzialności podatkowej istotne będzie ustalenie w jakim

czasie działający z należytą starannością zarząd spółki kapitałowej mógł stwierdzić, iż istnieją okoliczności uzasadniające podjęcie działań zapobiegających upadłości lub ogłoszenia upadłości. W przypadku większych spółek, prowadzących różnorodną, często rozproszoną organizacyjnie działalność oraz osiągających przychody z różnych źródeł nie można wykluczyć sytuacji, iż moment, w którym zarząd spółki mógł uzyskać informację, że majątek spółki nie wystarcza na zaspokojenie długów jest zbieżny z datą opracowania bilansu i z rachunkiem wyników za rok poprzedni. W każdym razie to na organie podatkowym spoczywa obowiązek ustalenia tego "czasu". Ponieważ przeniesienie odpowiedzialności podatkowej na członków zarządu spółki traktować należy jako wyjątkowy instrument, organy podatkowe w celu wskazania "właściwego czasu do zgłoszenia wniosku" powinny ustalić moment kiedy zarząd spółki, przy dołożeniu należytej staranności mógł uzyskać wiedzę o tym, że spółka w sposób trwały zaprzestała płacenia długów, a jej majątek nie wystarcza na ich zaspokojenie" ( wyrok WSA Gliwice z 01.06.2009r- sygn. akt I SA/GI 217/08),

- „ Dokonując oceny, czy zgłoszenie wniosku o upadłość nastąpiło we "właściwym czasie" - art. 116 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) należy uznać, że powinno to nastąpić w takim momencie, aby zapewnić ochronę zagrożonych interesów wszystkich wierzycieli, aby po ogłoszeniu upadłości wszyscy wierzyciele mieli możliwość uzyskania równomiernego, chociaż tylko częściowego, zaspokojenia z majątku spółki. Przesłanka ta jest spełniona w szczególności wtedy, gdy członek zarządu po ustaleniu, że stan finansowy spółki uzasadnia złożenie wniosku o upadłość, niezwłocznie złoży taki wniosek.” ( wyrok SN z dnia 09.07.2009r -sygn. akt II UK 374/08)
- „Czas właściwy do wszczęcia postępowania upadłościowego lub zgłoszenia wniosku o wszczęcie postępowania układowego to czas odpowiedni ze względu na ochronę wierzycieli, a w przypadku osób prawnych także czas, w którym majątek spółki nie wystarcza na zaspokojenie długów, a więc nie tylko trwała niemożność płacenia długów” ( wyrok WSA w Lublinie z 18.09.2009r – sygn. akt I SA/Lu 172/09),
- „"Właściwy czas" do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oznacza, że jest to okres dwóch tygodni od zaprzestania przez spółkę spłacania długów lub od powstania sytuacji, gdy spółka nie jest w stanie spłacić swoich długów „-( wyrok Wsa w Warszawie z 24.09.2009r- sygn. akt VIII SA/Wa 820/08),
- „ Ratio legis art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej sprowadza się do prawnej ochrony interesów wierzycieli, w szczególności w sytuacji, gdy jest wiadome, że dłużnik nie będzie w stanie zaspokoić wszystkich w całości. Podjęcie stosownych działań zmierzających do choćby częściowego zaspokojenia się wierzycieli z majątku spółki powinno nastąpić we właściwym czasie, tj. który to umożliwia. To właśnie na członkach zarządu spoczywa odpowiedzialność za realizację tego celu, gdyż z racji pełnionych funkcji uprawnieni i zobowiązani są do kontrolowania finansów i majątku spółki. Każdy z członków zarządu spółki powinien zadbać o ochronę interesów wszystkich wierzycieli zagrożonych stanem niewypłacalności spółki i nie dopuścić do sytuacji, w której żaden z wierzycieli nie zostanie zaspokojony lub niektórzy z nich zostaną zaspokojeni ze szkodą dla innych. ( wyrok NSA z 08.10.2009r – sygn. akt II FSK 744/08),
- „Odpowiedzialność członka zarządu może wchodzić w rachubę tylko w sytuacji, gdy w stosunku do spółki wystąpiły przesłanki upadłości. Z kolei członek zarządu tylko wtedy ponosi odpowiedzialność, kiedy obowiązku w zakresie złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcia postępowania układowego nie wypełnił w terminie lub też, że ponosi winę za jego niewypełnienie. W każdym przypadku należy zatem ustalić, że taki obowiązek w ogóle na członku zarządu ciążył oraz kiedy powinien być dopełniony.” ( wyrok WSA w Gdańsku z dnia 03.12.2009r – sygn. akt I SA/Gd 698/09),
- „"Właściwy czas" na zgłoszenie odpowiednich wniosków w rozumieniu art. 116 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) w zw. z pkt 2 tego przepisu powinien być rozumiany jako okres, w którym zgodnie z obowiązującymi przepisami istnieje obowiązek zgłoszenia takiego wniosku. Ustalając zakres

4

pojęcia "właściwy czas", użytego w treści art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej, niepodobna będzie abstrahować od regulacji zawartej w art. 21 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz.U. Nr 60, poz. 535 ze zm.). "Właściwy czas" na zgłoszenie wniosku o upadłość nastąpił z momentem, kiedy wartość zobowiązań spółki przekroczy wartość jej majątku. Rygor art. 21 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe i naprawcze i analogicznie brzmiącego art. 5 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 24 października 1934 r. - Prawo upadłościowe (t.j. Dz.U. z 1991 r. Nr 118, poz. 512 ze zm.) jest emanacją naczelnej zasady prawa upadłościowego, tj. ochrony praw wierzycieli i jako taki powinien być interpretowany w świetle art. 116 Ordynacji podatkowej. „-( wyrok Wsa w Gliwicach z 09.11.2009r III SA/GI 398/09),

- „Czasem właściwym do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, o którym mowa w art. 116 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) jest okres dwóch tygodni od dnia, w którym majątek spółki nie wystarcza na zaspokojenie długów, chyba że wcześniej należało zgłosić wniosek z uwagi na zaprzestanie płacenia długów spółki. Dochowanie tego terminu umożliwia bowiem ochronę zagrożonych interesów wierzycieli i ich zaspokojenie z pozostałego majątku dłużnika.” ( wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 05.02.2010r- sygn. akt ISA/Wr 1543/09 ),
- „Odpowiedzialność członka zarządu może wchodzić w rachubę tylko w sytuacji, gdy w stosunku do spółki wystąpiły przesłanki upadłości. Z kolei członek zarządu tylko wtedy ponosi odpowiedzialność, kiedy obowiązku w zakresie złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcia postępowania układowego nie wypełnił w terminie lub też, że ponosi winę za jego niewypełnienie. W każdym przypadku należy zatem ustalić, że taki obowiązek w ogóle na członku zarządu ciążył oraz kiedy powinien być dopełniony. „ ( wyrok NSA z 10.02.2010r – sygn. akt I FSK 2177/08),
- „Właściwym momentem do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, o którym mowa w art. 116 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) jest okres dwóch tygodni od dnia, w którym majątek spółki nie wystarcza na zaspokojenie długów, chyba że wcześniej zaistniał obowiązek zgłoszenia wniosku wobec zaprzestania płacenia długów spółki. Dochowanie tego terminu zapewnia ochronę zagrożonych interesów wierzycieli i ich zaspokojenie z pozostałego majątku dłużnika.”( wyrok NSA z 18.02.2010r – sygn. akt II FSK 1536/08),
- „Zgłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania układowego, o ile nastąpiło we właściwym czasie, uwalnia członków zarządu z odpowiedzialności za jej zobowiązania podatkowe. Czasem właściwym do podjęcia tych czynności jest czas w jakim zarząd nie będący w stanie zrealizować zobowiązań względem jej wierzycieli winien złożyć wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęcie postępowania układowego, aby w ten sposób chronić interesy wierzycieli. „ ( wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10.06.2010r- sygn. akt ISA/Po 1058/09)
- „Czasem właściwym" w rozumieniu art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jest termin dwutygodniowy liczony od dnia zaistnienia stanu niewypłacalności, co nie oznacza, że nie złożenie tego wniosku w tym terminie zwalnia dłużnika z obowiązku, o którym w przepisie tym mowa. Ukształtowany w tym przepisie obowiązek powstaje z chwilą zaistnienia przesłanek do ogłoszenia upadłości i nie ustaje aż do chwili jego wypełnienia (złożenia wniosku o upadłość) lub do chwili, kiedy dłużnik stał się ponownie wypłacalny. „( wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18.03.2010r – sygn. akt ISA/Sz 39/10)

Zatem mając na względzie powyższe, zasadne jest przeprowadzenie postępowania dowodowego w niniejszej sprawie, oczywiście po wszczęciu postępowania podatkowego, którego wyniki dopiero rozstrzygną czy p. \_\_\_\_\_ jako członek zarządu spółki \_\_\_\_\_ ponosi odpowiedzialność za przedmiotowe zaległości uzasadniającą wydanie decyzji o odpowiedzialności za zaległości spółki, czy też takiej odpowiedzialności nie ponosi, co w takiej sytuacji winno skutkować umorzeniem postępowania.

otrzymano 02.03.11  
Włodarczyk

Marzena Kromotowska  
RADCA PRAWNY  
Op-C 424/99  
02.03.2011