



Szymon Balcarek  
mgr  
Uniwersytet Jagielloński  
e-mail: szbal@interia.pl  
ORCID: 0000-0001-9947-828X



## **Wprowadzenie w błąd członka zarządu co do sytuacji finansowej spółki jako okoliczność wyłączająca winę w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości – glosa krytyczna do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 18 czerwca 2021 r., I SA/Gl 446/21**

### **Streszczenie**

Celem glosy jest krytyczna analiza wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 18 czerwca 2021 roku, sygn. akt I Sa/Gl 446/21, dotyczącego subsydiarnej odpowiedzialności członków zarządu za zobowiązania podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. W artykule zastosowano następujące metody badawcze: analiza formalno-dogmatyczna norm prawnych, analiza orzecznictwa i doktryny prawa.

Autor glosy w przeciwieństwie do stanowiska sądu opowiedział się za poglądem dopuszczającym szeroki zakres przesłanek wyłączających winę członka zarządu w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. Postawił tezę, zgodnie z którą wprowadzenie w błąd członka zarządu co do stanu finansowego spółki może w pewnych sytuacjach być okolicznością wyłączającą winę, o której mowa w art. 116 § 1 pkt 1. lit. b Ordynacji Podatkowej. Zdaniem autora wprowadzenie w błąd członka zarządu co do stanu majątkowego spółki stanowi okoliczność wyłączającą winę członka zarządu w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości, wtedy gdy członek zarządu nie zauważył oraz przy zachowaniu należytej staranności nie mógł zauważyć, że dokumentacja finansowa spółki nie jest zgodna ze stanem faktycznym.

Autor nie zgodził się ze stanowiskiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którym niewłaściwa ocena sytuacji finansowej spółki przez członka zarządu wynika zawsze z braku interesowania się sprawami spółki lub zaniedbań w wykonywaniu przez niego obowiązków. W ocenie autora taka ocena stanu finansowego spółki może wynikać także z innych okoliczności i mieć miejsce nawet pomimo zachowania należytej staranności przez członka zarządu, np. nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych, zlecenia prowadzenia agresywnej księgowości przez prokurenta bez wiedzy członka zarządu.

**Słowa kluczowe:** odpowiedzialność członków zarządu, odpowiedzialność subsydiarna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, przesłanki uwolnienia się od odpowiedzialności podatkowej, ogłoszenie upadłości

## Wprowadzenie

Na wstępie należy zaznaczyć, że glosa ma charakter krytyczny. Jej przedmiotem jest analiza wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach<sup>1</sup> z dnia 18 czerwca 2021 roku, sygn. akt I SA/Gl 446/21<sup>2</sup>. Glosowane orzeczenie dotyczy tematyki subsydiarnej odpowiedzialności członków zarządu spółki za zaległości podatkowe spółki. Autor glosy pragnie skupić się przede wszystkim na przesłance negatywnej odpowiedzialności podatkowej – braku winy członka zarządu w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości na gruncie art. 116 Ordynacji Podatkowej<sup>3</sup>.

Celem glosy jest przedstawienie uwag krytycznych do przywołanego rozstrzygnięcia WSA oraz sformułowanie postulatów o możliwości uznania wprowadzenia członka zarządu w błąd co do stanu finansowego spółki za okoliczność wyłączającą jego odpowiedzialność subsydiarną w niektórych sytuacjach.

Zastrzeżenia wymaga, że glosa analizuje kwestię wprowadzenia w błąd członka zarządu w kontekście przesłanek uwalniających od odpowiedzialności podatkowej i nie przedstawia wszystkich zagadnień poruszonych w zapadłym orzeczeniu, jak również nie omawia wszystkich zarzutów podnoszonych przez skarżącego.

Na początku rozważań zasygnalizowania wymagają kwestie terminologiczne. Przesłanki uwalniające od odpowiedzialności członków zarządu z art. 116 Ordynacji podatkowej określa się często w orzecznictwie i doktrynie mianem przesłanek

---

1 Dalej: WSA.

2 Wyrok WSA w Gliwicach z 18 czerwca 2021 r., I SA/Gl 446/21, LEX nr 3211945.

3 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 tekst jedn., ze zm.), dalej: OP.

egzoneracyjnych<sup>4</sup>. Według autora stosowanie takiego terminu nie jest właściwe, z przesłankami egzoneracyjnymi mamy bowiem do czynienia w przypadku odpowiedzialności za szkodę na zasadzie ryzyka<sup>5</sup>. Odpowiedzialność członków zarządu określona w art. 116 OP nie jest jednak odpowiedzialnością odszkodowawczą na zasadzie ryzyka. NSA w uchwale siedmiu sędziów przesądził, że mamy tu do czynienia nie z odpowiedzialnością odszkodowawczą, lecz z odpowiedzialnością za cudzy dług o charakterze gwarancyjnym i zabezpieczającym należności publicznonprawne przed unikaniem odpowiedzialności przez podatników<sup>6</sup>. Nie możemy zatem mówić o przesłankach egzoneracyjnych. Stosowanie terminu okoliczności ekskulpacyjne również nie jest, zdaniem autora, trafne. Takie określenie dotyczy odpowiedzialności odszkodowawczej na zasadzie winy, a jak wskazał WSA w Warszawie, w prawie podatkowym orzekanie o odpowiedzialności osób trzecich nie jest oparte na zasadzie winy<sup>7</sup>. Artykuł 116 OP przewiduje co prawda przesłankę braku winy, jednak brak winy nie odnosi się do powstania zaległości podatkowych, lecz do niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości w ustawowym terminie. Sama odpowiedzialność członków zarządu ma natomiast charakter gwarancyjny, co potwierdza judykatura. Autor podziela pogląd M. Domagały, która proponuje, aby przesłanki te określać mianem przesłanek negatywnych albo przesłanek uwolnienia się od odpowiedzialności podatkowej<sup>8</sup> i taka terminologia znajdzie zastosowanie w niniejszej glosie.

### Opis stanu faktycznego

W sprawie będącej przedmiotem rozstrzygnięcia Naczelnik Urzędu Skarbowego wydał decyzję w przedmiocie odpowiedzialności osoby trzeciej – byłego członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością – za zaległości tej spółki w podatku dochodowym od osób fizycznych. W sprawie nie budziło wątpliwości,

---

4 Przykładami stosowania takiej terminologii są prace przedstawicieli doktryny: A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, art. 116, Nb. 5; R. Dowgier, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021, art. 116; a także wyroki sądowe: wyrok WSA w Krakowie z 12 maja 2021 r., I SA/Kr 1197/20, LEX nr 3194702, wyrok WSA w Białymstoku z 26 maja 2021 r., I SA/Bk 97/21, LEX nr 3209036.

5 M. Kaliński, *Prawo zobowiązań – część ogólna*, w: *System Prawa Prywatnego*, t. 6, A. Olejniczak (red.), wyd. 3, Warszawa 2018, Nb 46.

6 Uchwała NSA (7w) z 8 grudnia 2008 r., II FPS 6/08, ONSAiWSA 2009, nr 2, poz. 19.

7 Wyrok WSA w Warszawie z 12 lutego 2019 r., III SA/Wa 1316/18, LEX nr 3066258.

8 M. Domagała, *Przesłanki uwolnienia się członków zarządu od odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe spółek kapitałowych*, w: „Toruński Rocznik Podatkowy” 2017, s. 271.

że zobowiązanie do zapłaty podatku po stronie spółki powstało w czasie pełnienia przez niego funkcji członka zarządu. Ustalono także, że w czasie pełnienia funkcji członka zarządu spółka stała się niewypłacalna, tj. utraciła zdolność do wykonywania wymagalnych zobowiązań pieniężnych, wobec czego po stronie członków zarządu powstał obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Nie kwestionowano również prowadzenia egzekucji wobec spółki, która to egzekucja okazała się bezskuteczna, oraz niezgłoszenia w ustawowym terminie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki.

Członek zarządu w odwołaniu od decyzji wskazał na istnienie przesłanki uwalniającej od odpowiedzialności w postaci braku winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości w ustawowym terminie. Akcentował, że nie miał rzeczywistej wiedzy co do sytuacji finansowej spółki ani rzeczywistego wpływu na jej funkcjonowanie oraz przede wszystkim, że osoby trzecie przekazywały mu nieprawdziwe i zafałszowane dane dotyczące jej sytuacji finansowej oraz o zobowiązaniach publicznoprawnych spółki. Wniósł także o przeprowadzenie dowodów mających wykazać, że osoba występująca jako prokurent spółki wprowadziła celowo członka zarządu w błąd co do okoliczności prawidłowego rozliczenia spółki z należnego podatku oraz mających na celu zbadać rzetelność prowadzonych ksiąg finansowych spółki.

W uzasadnieniu odwołania członek zarządu wskazał, że w jego ocenie miało miejsce przestępstwo polegające m.in. na podawaniu i posługiwaniu się nieprawdziwymi i zafałszowanymi danymi dotyczącymi sytuacji finansowej spółki oraz o jej zobowiązaniach publicznoprawnych, a także na agresywnej księgowości oraz związanych z nią przestępstwach karnoskarbowych i korupcyjnych, co do których toczy się obecnie postępowanie przygotowawcze.

W II instancji Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach podtrzymał zaskarżoną decyzję. W uzasadnieniu stwierdził, że takie okoliczności, jak brak wpływu członka zarządu na działanie spółki, brak dostępu do rzetelnych danych księgowych spółki, kont bankowych, wprowadzanie w błąd oraz faktyczne podejmowanie kluczowych decyzji w spółce przez inne niż członek zarządu osoby, nie mają żadnego wpływu na odpowiedzialność skarżącego, bowiem pełnienie obowiązków członka zarządu wiąże się z posiadaniem formalnych uprawnień przez konkretny okres, niezależnie od faktycznego prowadzenia spraw spółki. Organ II instancji odrzucił także wszystkie wnioski dowodowe zgłoszone przez odwołującego.

Nie zgadzając się z decyzją organu II instancji, członek zarządu złożył skargę do WSA, w której powtórzył argumenty prezentowane uprzednio w odwołaniu.

WSA w Gliwicach nie dopatrzył się podstawy do zwolnienia członka zarządu z odpowiedzialności za niezgłoszenie w terminie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki. Odnosząc się do twierdzeń skarżącego, że ten został oszukany lub

wprowadzony w błąd odnośnie do sytuacji finansowej spółki, uznał, że członek zarządu, który przyjął tę funkcję, ponosi odpowiedzialność za prowadzenie spraw spółki i winę za niedopełnienie ciężących na nim obowiązków z zastrzeżeniem przeszkód natury zdrowotnej (na które jednak skarżący się nie powoływał). W konsekwencji, okoliczności podnoszone przez skarżącego nie mogą stanowić przesłanek negatywnych jego odpowiedzialności podatkowej. Sąd stanął na stanowisku, że członek zarządu powinien aktywnie i na bieżąco interesować się sprawami spółki i znać jej księgi. Wskazał, także że jednym z obowiązków członka zarządu jest prowadzenie spraw spółki, w tym finansowych, wynikający z art. 201 § 1 kodeksu spółek handlowych. W konsekwencji WSA skargę oddalił.

### **Założenia rozstrzygnięcia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego**

Wyrok WSA opiera się na dwóch kluczowych założeniach, a mianowicie:

- 1) Członek zarządu ponosi odpowiedzialność za prowadzenie spraw spółki i winę za niedopełnienie ciężących na nim obowiązków z zastrzeżeniem przeszkód natury zdrowotnej. Brak winy członka zarządu w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości może nastąpić w zasadzie tylko w sytuacji przeszkód natury zdrowotnej.
- 2) Wprowadzenie w błąd członka zarządu co do stanu finansowego spółki jest wynikiem jego zaniedbań i nienależytego wypełniania obowiązków związanych z pełnioną funkcją. Jednocześnie takie założenie zostało przyjęte *a priori*, bez przeprowadzenia wnioskowanych przez członka zarządu dowodów mających wykazać charakter wprowadzenia w błąd.

Autor glosy nie zgadza się z oboma tymi założeniami z powodów omówionych poniżej.

### **Brak winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości**

Rozpoczynając analizę zagadnienia, w pierwszej kolejności należy wskazać, że art. 116 Ordynacji Podatkowej wprowadza solidarną i subsydiarną odpowiedzialność członków zarządu spółki z o.o. za zobowiązania podatkowe tej spółki. Pozytywne przesłanki obciążenia odpowiedzialnością podmiotów wskazanych w komentowanym przepisie, to (1) nieskuteczna w całości lub w części egzekucja z majątku spółki oraz (2) wykazanie, że zaległości wynikają ze zobowiązań, których termin płatności upłynął w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu.

Odpowiedzialność może być orzeczona wobec członka zarządu, który nie wykazał, że (1) we właściwym czasie zgłosił wniosek o ogłoszenie upadłości lub (2)

w tym samym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy – Prawo restrukturyzacyjne<sup>9</sup> albo (3) zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa we wskazanej wyżej ustawie, albo (4) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy.

Dodać należy, że art. 116 OP jest przepisem szczególnym w stosunku do art. 299 KSH<sup>10</sup>, precyzującym odpowiedzialność członków zarządu spółki na płaszczyźnie zobowiązań podatkowych<sup>11</sup>. Przesłanka uwolnienia się od odpowiedzialności w postaci braku winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości została określona w art. 116 OP i art. 299 KSH w sposób tożsamy, dlatego w niniejszej analizie autor odwoływać się będzie także do poglądów doktryny i orzecznictwa na gruncie art. 299 KSH. Jak podkreślił Sąd Najwyższy, odpowiedzialność członków zarządu na gruncie art. 299 KSH, podobnie jak na gruncie art. 116 OP ma charakter gwarancyjny<sup>12</sup>. Na marginesie warto wskazać, że w doktrynie i orzecznictwie obecny jest także pogląd o odszkodowawczym, a nie gwarancyjnym charakterze odpowiedzialności określonej w art. 299 KSH<sup>13</sup>, taki pogląd nie występuje w stosunku do odpowiedzialności z art. 116 OP, której gwarancyjny charakter nie budzi rozbieżności.

Przepis art. 116 OP przewiduje domniemanie winy członka zarządu w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości spółki w ustawowym terminie. Ciężar udowodnienia tej przesłanki negatywnej należy do członka zarządu. W tym miejscu nasuwa się pytanie, jak rozumieć pojęcie winy z art. 116 OP w kontekście zasady autonomii prawa podatkowego. Zasada ta wyraża ideę, że prawo podatkowe pozostaje odrębne od pozostałych gałęzi prawa. Wobec tego dopuszczalne staje się nadawanie odmiennego znaczenia pojęciom i instytucjom istniejącym w innych gałęziach prawa bądź też tworzenie zupełnie nowych instytucji prawnych w ramach prawa podatkowego<sup>14</sup>. W doktrynie wyodrębniono dwie wersje zasady autonomii prawa podatkowego. Zgodnie z wersją słabszą oznacza ona samą tylko możliwość zdefiniowania na użytek prawa podatkowego pojęć i terminów, jakie występują

9 Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2022 r. poz. 2309 t.j.).

10 Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2020 r., poz. 1526 tekst jedn. ze zm.), dalej: KSH.

11 Wyrok SN z 17 maja 2016 r., II UK 246/15, LEX nr 2071116.

12 Wyrok SN z 18 kwietnia 2007 r., V CSK 55/07, LEX nr 251525.

13 Taki pogląd przyjmuje A. Kappes, *Uwagi o przesłankach i charakterze odpowiedzialności z art. 298 k.h.*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1998, nr 12, s 37–41, a także wyrok SN z 14 lipca 1998 r., III CKN 582/97, LEX nr 84475.

14 S. Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, „Przegląd Prawa Podatkowego” 2006, nr 7, s. 5.

w innych gałęziach prawa, w sposób odmienny, niż są one pojmowane w tych gałęziach. Zgodnie natomiast z wersją silniejszą zasadę autonomii prawa podatkowego można utożsamiać z tym, że wszystkie pojęcia (terminy) obecne w prawie podatkowym, bez względu na to, jakie posiadają znaczenie w innych dziedzinach prawa, mają być postrzegane autonomicznie<sup>15</sup>.

Zasada autonomii prawa podatkowego nie ma jednak charakteru absolutnego i nie jest bezwyjątkowa. Granice zasady autonomii prawa podatkowego powinna wyznaczać potrzeba ochrony pewności i przewidywalności prawa podatkowego. Jeśli bowiem dane pojęcie nie zostało zdefiniowane przez ustawodawcę w prawie podatkowym ani nie posiada ustalonego znaczenia w języku specjalistycznym lub potocznym, trudno byłoby oddać całkowitą swobodę w tworzeniu definicji tego pojęcia organom stosującym prawo bądź ewentualnie orzecznictwu i doktrynie. Stanowiłoby to zagrożenie dla zasady pewności prawa i mogłoby prowadzić do rozstrzygnięcia tożsamych stanów faktycznych w zupełnie odmienny sposób. W takiej sytuacji naturalnym wydaje się zatem sięganie do znaczenia pojęć niezdefiniowanych przez prawo podatkowe, jakie zostało im nadane przez inne gałęzie prawa. Taki pogląd podzielany jest także w orzecznictwie sądowym. WSA w Warszawie w wyroku z 28 lutego 2017 roku wskazał, że w sytuacji gdy prawodawca nie tworzy instytucji i pojęć właściwych prawu podatkowemu, w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego, odwołać należy się do znaczenia pojęć funkcjonujących już na gruncie innych gałęzi prawa i stosować wykładnię systemową zewnętrzną<sup>16</sup>. Podobnie wypowiedział się NSA w wyroku z dnia 18 czerwca 1997 roku, gdzie uznał, że pomimo iż należy zaaprobować autonomię prawa podatkowego, to jednak przyznał, że zasada ta nie ma charakteru absolutnego, bowiem prawo jest systemem norm prawnych, które tworzą pewną zintegrowaną całość. Wobec tego, zdaniem NSA, stosując w prawie podatkowym pojęcia bezpośrednio zaczerpnięte z innych gałęzi prawa, nie można nadawać im całkowicie nowego znaczenia<sup>17</sup>.

Szczególnie silne są związki prawa podatkowego z prawem cywilnym, pomimo że prawo podatkowe należy do sfery prawa publicznego, a prawo cywilne do sfery prawa prywatnego. Wynika to przede wszystkim z tego, że prawo podatkowe reguluje stosunki społeczne kształtujące się w sferze gospodarczej. Realizacja norm prawa cywilnego, takich jak np. zawarcie umowy, może prowadzić do powstania podatkowego stanu faktycznego. Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym

15 M. Koszowski, *Autonomia prawa podatkowego – argumenty za i przeciw*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2013, nr 11, s. 43.

16 Wyrok WSA w Warszawie z 28 lutego 2017 r., III SA/Wa 451/16, LEX nr 2387469.

17 Wyrok NSA z 18 czerwca 1997 r., I SA/Łd 535/96, ONSA 1998/2/62.

widoczne są w ustawach podatkowych. Ustawodawca podatkowy niekiedy reguluje instytucje zaczerpnięte z prawa cywilnego (np. zastaw skarbowy czy hipoteka przymusowa znajdujące się w Ordynacji Podatkowej); innym razem stosuje bezpośrednio odesłanie do przepisów prawa cywilnego (np. art. 91 OP); niekiedy z kolei używa terminów mających ugruntowane znaczenie w prawie cywilnym, jednak bez wyraźnego odesłania do przepisów prawa cywilnego. Przykładem pojęć zaczerpniętych z prawa cywilnego, które nie zostały odrębnie zdefiniowane w prawie podatkowym, a występują w ustawach podatkowych, jest pojęcie własności<sup>18</sup>, a także pojęcie posiadania<sup>19</sup>.

Jak zatem można rozumieć pojęcie winy z art. 116 OP w kontekście zasady autonomii prawa podatkowego? Należy wskazać, że pojęcie winy nie zostało odrębnie zdefiniowane na gruncie prawa podatkowego. Pojęcie to zostało natomiast dobrze ugruntowane w prawie cywilnym. Teoretycznie dopuszczalne wydaje się w ramach swobody ustawodawczej i w świetle zasady autonomii prawa podatkowego stworzenie przez ustawodawcę odrębnego, autonomicznego pojęcia winy w prawie podatkowym, jednak *de lege lata* taka instytucja nie występuje. Wobec tego *de lege lata* w sytuacji występowania tego pojęcia w przepisach podatkowych należy mu nadawać takie znaczenie, jakie zostało mu nadane w innych gałęziach prawa, w szczególności w prawie cywilnym. Jak wskazał NSA w wyroku z 13 października 2011 roku, najbliższe pojęciu winy (czy też braku winy) użytemu w art. 116 § 1 pkt 1 lit. b OP jest jej rozumienie w ujęciu cywilistycznym, mimo że dotyczy ono tam odpowiedzialności odszkodowawczej, a takiego charakteru nie ma odpowiedzialność osób trzecich uregulowana w OP<sup>20</sup>. Podobnie wypowiadały się sądy niższego szczebla, aprobując cywilistyczne rozumienie pojęcia winy zawartego w tym przepisie<sup>21</sup>. Powyższe prowadzi zatem do wniosku, że winę członka zarządu w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości należy rozumieć cywilistycznie, tj. jako niezachowanie należytej staranności. Mimo że w art. 116 OP nie mamy do czynienia z klasyczną odpowiedzialnością odszkodowawczą, to jednak artykuł ten nawiązuje do cywilistycznej koncepcji winy. Nie budzi wątpliwości, że regulacja art.

---

18 Ibidem.

19 B. Pahl, *Posiadanie w konstrukcji prawnej podatków lokalnych. Zarys problemu*, w: P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Wiesławowi Miemiec*, Warszawa 2020, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369473870/3/borszowski-pawel-red-regulacje-prawa-finansow-publicznych-i-prawa-podatkowego-podsumowanie-stanu...?keyword=miemiec&cm=STOP> (dostęp 26.05.2022).

20 Wyrok NSA z 13 października 2011 r., I FSK 1642/10, LEX nr 1069304.

21 Wyrok WSA w Warszawie z 23 maja 2019 r., III SA/Wa 2152/18, LEX nr 2975387; wyrok WSA w Warszawie z 12 stycznia 2017 r., III SA/Wa 3437/15, LEX nr 2378363.



116 OP jest wzorowana na cywilistycznej instytucji odpowiedzialności subsydiarnej członków zarządu z art. 299 KSH. Również orzecznictwo sądowe ani poglądy doktryny nie wypracowały odrębnego, autonomicznego pojęcia winy na gruncie tego przepisu, odmiennego od jej cywilistycznego rozumienia. Tym samym nieprzekonujące wydają się argumenty, aby nadawać pojęciu winy z art. 116 OP autonomiczne znaczenie, w szczególności biorąc pod uwagę dyrektywy wykładni systemowej oraz zasady spójności i zupełności systemu prawa. Zasady te wyrażają postulat, aby system prawa był wewnętrznie spójny (zawarte w nim normy nie były ze sobą sprzeczne) oraz pozbawiony luk, a prawo podatkowe nie może być interpretowane w sposób zupełnie oderwany od innych gałęzi prawa. Dyrektywy wykładni systemowej każą wszędzie tam, gdzie ustawodawca podatkowy nie tworzy instytucji i pojęć swoistych dla tego prawa, posługiwać się pojęciami i zasadami ukształtowanymi w innych gałęziach prawa, w szczególności w prawie cywilnym.

Wina członka zarządu może być zarówno winą umyślną i związaną z nią świadomością istnienia wymagalnych zobowiązań podatkowych, jak i winą nieumyślną w postaci niedbalstwa, które zakłada brak świadomości, ale opiera się na powinności i możliwości przewidywania istnienia wymagalnych zobowiązań podatkowych w takim rozmiarze, który powoduje konieczność wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości<sup>22</sup>. Literatura przedmiotu zgodna jest, że standard należytej staranności dla członków zarządu jest podwyższony w stosunku do standardu przeciętnego obywatela<sup>23</sup>. Przy wykonywaniu obowiązków członka zarządu należy uwzględnić zawodowy miernik staranności, stosownie do art. 293 § 2 KSH<sup>24</sup>.

W doktrynie widoczne są dwa poglądy dotyczące zakresu przesłanek wyłączających winę członka zarządu. Pierwszy z nich, bardziej restrykcyjny, zawęży przesłanki wyłączenia winy przede wszystkim do okoliczności dotyczących zdrowia członka zarządu. Zgodnie z tym poglądem na brak winy można się powoływać jedynie w sytuacji, gdy członek zarządu nie miał żadnych możliwości prowadzenia spraw spółki, a brak tych możliwości wynikał z przyczyn od niego całkowicie

22 Wyrok NSA z 21 kwietnia 2021 r., III FSK 3143/21, Legalis 2581329.

23 Tak: M. Rodzyńkiewicz, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz, wyd. VII*, Warszawa 2018, art. 299, Nb 4. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587593384/564007?tocHit=1&cm=RELATIONS> (dostęp 1.11.2021); T. Siwiak, *Instytucja miernika staranności w przepisach regulujących odpowiedzialność członka zarządu wobec spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w prawie niemieckim i polskim*, „Folia Iuridica Wratislaviensis” 2016, vol. 5 (1), s. 112; D. Fleszer, *Należyta staranność członków organu zarządzającego spółki kapitałowej*, „Studia z Zakresu Prawa Pracy i Polityki Społecznej” 2019, vol. 26 (3), s. 278, DOI:10.4467/25444654SPP.19.018.10682 (dostęp 1.11.2021).

24 Zgodnie z art. 293 § 2 KSH członek zarządu, rady nadzorczej, komisji rewizyjnej oraz likwidator powinien przy wykonywaniu swoich obowiązków dołożyć staranności wynikającej z zawodowego charakteru swojej działalności.

niezależnych (np. obłożna choroba). Natomiast członek zarządu nie może uwolnić się od odpowiedzialności z uwagi na stan zdrowia, jeżeli stan ten nie uniemożliwiał faktycznie wykonywania czynności zarządu<sup>25</sup>.

Drugi pogląd natomiast dopuszcza szerszy zakres okoliczności mogących stanowić o braku winy członka zarządu. Jak wskazuje M. Rodzyńkiewicz, przesłankami negatywnymi mogą być np. niezawiniona nieobecność członka zarządu z powodu dłuższego wyjazdu wykluczającego pozostawanie w kontakcie ze spółką, jak również brak kontaktu ze sferą finansów i księgowości spółki wynikający z obiektywnie uzasadnionego wewnętrznego podziału zadań i kompetencji w zarządzie, jeśli dany członek zarządu nie został poinformowany o grożącej niewypłacalności przez członka zarządu pełniącego funkcję dyrektora finansowego<sup>26</sup>. Autor ten wskazuje także przykłady takiego rozumowania. W jego ocenie członek zarządu będący z wykształcenia inżynierem i dyrektorem ds. produkcji nie musi wiedzieć o grożących przesłankach niewypłacalności, trudno natomiast byłoby w ten sposób uwolnić się od odpowiedzialności prezesowi zarządu spółki, który z racji swej funkcji ma obowiązek pieczę nad całością spraw spółki<sup>27</sup>.

W orzecznictwie także widać tę dychotomię. Można spotkać orzeczenia, które szeroko interpretują przesłanki braku winy. Przykładowo w sprawie II CSK 661/08 Sąd Najwyższy podkreślił, że brak winy może wiązać się z różnymi okolicznościami. Istotne jest jedynie, aby te okoliczności powodowały brak możliwości stwierdzenia istnienia podstawy do ogłoszenia upadłości pomimo dołożenia należytej staranności przez członka zarządu<sup>28</sup>. Podobnie wypowiada się Sąd Najwyższy w sprawie II UK 15/14, stwierdzając, że wina członka zarządu w rozumieniu art. 116 § 1 pkt 1 lit. b ordynacji podatkowej jest zjawiskiem rozstrzygającym się w obszarze decyzyjnym. Przez to wszelkie zakłócenia występujące w sferze świadomości i woli mogą być podstawą do powołania się na przesłankę wyłączającą odpowiedzialność<sup>29</sup>. Zdaniem NSA w sprawie II FSK 2779/14 brak winy powinien być oceniany na podstawie wszystkich okoliczności sprawy, w sposób uwzględniający obiektywny miernik staranności<sup>30</sup>.

---

<sup>25</sup> R. Dowgier, w: L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2021, art. 116, Nb 2, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587760008/665099?keyword=ordynacja&tocHit=1> (dostęp 1.11.2021).

<sup>26</sup> M. Rodzyńkiewicz, op. cit., art. 299, Nb 4.

<sup>27</sup> Ibidem.

<sup>28</sup> Wyrok SN z 6 maja 2009 r., II CSK 661/08, LEX nr 511995.

<sup>29</sup> Wyrok SN z 9 października 2014 r., II UK 15/14, LEX nr 1540266.

<sup>30</sup> Wyrok NSA z 18 listopada 2016 r., II FSK 2779/14, LEX nr 2199228.

Z kolei druga linia orzecznicza zawęża przesłanki pozwalające powołać się na brak winy. Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie II FSK 1580/14 przyjął, że nie może uwolnić członka zarządu od odpowiedzialności jego zaawansowany wiek, stan zdrowia, długotrwałe przebywanie poza granicami Polski, jak również prowadzenie ksiąg rachunkowych przez głównego księgowego<sup>31</sup>. W podobnym tonie zapadają niektóre orzeczenia sądów niższego rzędu, które wskazują, że członkowie zarządu nie mogą uwolnić się od odpowiedzialności, twierdząc, że nie ponoszą winy, powołując się na wewnętrzny podział obowiązków w spółce oraz brak wiedzy lub kompetencji, jeżeli chodzi o ocenę sytuacji ekonomicznej spółki<sup>32</sup>. W tej linii orzeczniczej podkreśla się także, że tylko taka sytuacja faktyczna, która rzeczywiście i obiektywnie uniemożliwia uczestniczenie w czynnościach zarządzania sprawami spółki, może uzasadniać wniosek o istnieniu niezawinionych okoliczności zwalniających członka zarządu od odpowiedzialności<sup>33</sup>.

W ocenie autora glosy rację należy przyznać pogładowi dopuszczającemu szersze możliwości powoływania się na brak winy niż tylko w sytuacjach braku możliwości prowadzenia spraw spółki z przyczyn obiektywnych (takich jak przeszkody natury zdrowotnej). Przemawia za tym przede wszystkim rozumienie koncepcji winy w prawie cywilnym, które znajduje tutaj zastosowanie. Zgodnie ze stanowiskiem Sądu Najwyższego przyjmuje się, że pojęcie winy zawiera dwa elementy składowe: obiektywny i subiektywny. Element obiektywny oznacza niezgodność zachowania się z obowiązującymi normami postępowania, a więc szeroko rozumianą bezprawność. Element subiektywny dotyczy stosunku woli i świadomości działającego do swojego czynu. Winę można przypisać podmiotowi prawa tylko wtedy, kiedy istnieją podstawy do negatywnej oceny jego zachowania z punktu widzenia obu tych elementów<sup>34</sup>.

WSA wskazał, że członek zarządu ponosi odpowiedzialność za prowadzenie spraw spółki i winę za niedopełnienie ciężących na nim obowiązków z zastrzeżeniem przeszkód natury zdrowotnej. Autor nie zgadza się z takim rozumowaniem Sądu. Należy wskazać, że w przepisie art. 116 § 1 pkt 1 lit. b jest mowa wyraźnie o braku winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. Zdaniem autora glosy, pojęcia braku winy nie można utożsamiać z przeszkodami natury zdrowotnej. Takie przeszkody, owszem, mieszczą się w zakresie tego przepisu, jednak są

31 Wyrok NSA z 29 czerwca 2016 r., II FSK 1580/14, LEX nr 2106559.

32 Wyrok SA w Gdańsku z 15 grudnia 2016 r., V ACa 59/16, LEX nr 2257052; wyrok SA w Łodzi z 31 stycznia 2019 r., I AGa 269/18, LEX nr 263782; wyrok SA w Katowicach z 12 września 2019 r., V AGa 487/18, LEX nr 2775757.

33 Wyrok SA w Szczecinie z 5 marca 2019 r., I AGa 234/18, LEX nr 2668109.

34 Wyrok SN z 26 września 2003 r., IV CK32/02, LEX nr 146462.

tylko jedną z okoliczności, które może powoływać członek zarządu w celu uwolnienia się od odpowiedzialności. Jak wyżej wskazano, w przepisie tym chodzi o winę w klasycznej jej koncepcji cywilnoprawnej zawierającej element obiektywny i subiektywny. Pojęcie braku winy jest zatem szersze niż pojęcie przeszkód natury zdrowotnej. Zdaniem autora glosy, jako przesłanki negatywne odpowiedzialności podatkowej należy rozważyć wszelkie elementy obiektywne i subiektywne, na które powołuje się członek zarządu, a które mogą stanowić o braku winy członka zarządu. Nie oznacza to oczywiście, że każda taka okoliczność powinna automatycznie przesądzać o uwolnieniu członka zarządu od odpowiedzialności, przeciwnie – należy oceniać je *ad casum*.

### **Wprowadzenie w błąd członka zarządu jako jedna z okoliczności wyłączających winę w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości**

Odnosząc się do drugiego zarzutu autora wobec głosowanego orzeczenia, wskazać należy, że skarżący powołuje się na okoliczność, że nie miał rzeczywistej wiedzy, co do sytuacji finansowej spółki z uwagi na to, że został wprowadzony w błąd w związku z jej sytuacją finansową, bowiem osoby trzecie przekazywały członkowi zarządu nieprawdziwe i zafałszowane dane dotyczące o sytuacji finansowej oraz o zobowiązaniach publicznoprawnych spółki.

Ocena, czy członek zarządu został wprowadzony w błąd, w kontekście przesłanek wyłączających winę nie może być arbitralna. Tymczasem WSA z góry założył, że ewentualne wprowadzenie w błąd członka zarządu musi być wynikiem braku należytej staranności w prowadzeniu spraw spółki. Autor glosy nie zgadza się z takim poglądem.

Przedstawiciel doktryny A. Kidyba wskazuje, że powodem wyłączenia winy może być podstępne wprowadzenie w błąd co do danych o wynikach finansowych spółki<sup>35</sup>. Jedyne teoretycznie możliwość powołania się na podstępne wprowadzenie w błąd jako okoliczność wyłączającą winę wskazał także Sąd Okręgowy w Łodzi<sup>36</sup>. W ocenie autora glosy zasadne jest wnikliwe przeanalizowanie tego zagadnienia.

Po pierwsze należy wskazać, że wprowadzenie w błąd mogłoby zostać dokonane na skutek różnych okoliczności i w różny sposób. Rozważmy zatem dwie sytuacje. W pierwszej z nich członek zarządu został jedynie ustnie zapewniony przez innych

35 A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1–300 Kodeksu spółek handlowych*, LEX/el. 2021, art. 299, Nb 6. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587249067/650651?tocHit=1&cm=RELATIONS> (dostęp 1.11.2021).

36 Wyrok SO w Łodzi z 24 maja 2018 r., sygn. akt X GC 1025/17, LEX nr 2535499.

członków zarządu lub prokurenta, że sytuacja finansowa spółki ma się świetnie, podczas gdy w rzeczywistości była ona niewypłacalna. W takiej sytuacji członek zarządu powinien zweryfikować dokumenty finansowe spółki, czego wymaga od niego należyta staranność wynikająca z zawodowego charakteru działalności. Taki członek zarządu, nie sprawdzwszy prawdziwego stanu finansów spółki, nie mógłby się powoływać na brak winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości.

W drugiej sytuacji członkowi zarządu zostały przedstawione dokumenty finansowe spółki zawierające nierzetelne, nieprawdziwe lub sfałszowane dane, o czym nie wiedział i przy zachowaniu należytej staranności nie mógł się dowiedzieć. Mogłoby to mieć miejsce np. w sytuacji błędnego przygotowania dokumentów pod względem rachunkowym przez podmioty prowadzące księgowość spółki. Standard należytej staranności wynikający z zawodowego charakteru działalności nie powinien nakładać na członka zarządu wymagania, aby dokonywał on dokładnej weryfikacji dokumentacji spółki pod kątem rachunkowym, szczególnie w sytuacji, gdy nie posiada on specjalistycznego wykształcenia w zakresie rachunkowości, a czynności przygotowania dokumentów zlecił podmiotowi zajmującemu się profesjonalnie takimi czynnościami. Wówczas członek zarządu mógłby skutecznie powołać się na brak winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości w czasie właściwym.

Podobnie należy rozstrzygnąć sytuację, w której inny członek zarządu lub prokurent bez wiedzy członka zarządu zlecił prowadzenie tzw. agresywnej księgowości<sup>37</sup>, tj. działania polegającego na celowym uwzględnianiu w ewidencjach księgowych transakcji, które nie miały miejsca lub wręcz odwrotnie – dublowaniu zapisów (np. wystawianie faktur na podmiot nieistniejący, udział w karuzeli podatkowej). Także wówczas należałoby przyjąć okoliczność wyłączającą winę członka zarządu, jeśli o takim działaniu nie wiedział lub przy zachowaniu należytej staranności nie mógł się dowiedzieć.

Reasumując, wprowadzenie w błąd członka zarządu co do stanu majątkowego spółki stanowi okoliczność wyłączającą winę członka zarządu w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości, w sytuacji gdy członek zarządu nie zauważył oraz

---

<sup>37</sup> Należy dokonać rozróżnienia pojęć agresywnej księgowości od kreatywnej księgowości. Księgowość kreatywna to świadomy wybór rozwiązań, jakie dopuszcza ustawa o rachunkowości, który ma na celu jak najbardziej obiektywne (tj. w sposób rzetelny i jasny) zaprezentowanie liczb w sprawozdaniu finansowym oraz ujawnienie tzw. transakcji pozabilansowych w informacji dodatkowej do sprawozdania, tak aby odbiorca sprawozdania finansowego miał jak najbardziej prawdziwy obraz sytuacji finansowej i majątkowej. Księgowość agresywna natomiast to świadome działanie, które prowadzi do nierzetelnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej jednostki, a więc niezgodnego z ustawą o rachunkowości; jest to działanie niezgodne z prawem, zagrożone sankcjami karnymi. Za: D. Król, *Rachunkowość kreatywna a rachunkowość agresywna*, „Nauki o Finansach” 2015, nr 2 (25), s. 11–21, DOI: 10.15611/nof.2015.2.01 (dostęp 1.11.2021).

przy zachowaniu należytej staranności nie mógł zauważyć, że dokumentacja finansowa nie jest zgodna ze stanem faktycznym.

Pomocniczo można także odnieść się do definicji błędu istotnego zawartej w art. 82 § 1 kodeksu cywilnego. Zgodnie z tym przepisem można powoływać się tylko na błąd uzasadniający przypuszczenie, że gdyby składający oświadczenie woli nie działał pod wpływem błędu i oceniał sprawę rozsądnie, nie złożyłby oświadczenia tej treści (błąd istotny). Błąd członka zarządu co do stanu finansowego spółki zachodziłby zatem wtedy, gdy w świetle całości okoliczności sprawy zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że gdyby członek zarządu nie działał pod wpływem błędu (tj. znał rzeczywistą sytuację spółki) i oceniał sprawę rozsądnie, złożyłby wniosek o ogłoszenie upadłości w czasie właściwym.

W przedmiotowej sprawie WSA nie badał szczegółowo charakteru wprowadzenia w błąd członka zarządu. Odnosząc się do twierdzenia skarżącego o wprowadzeniu go w błąd i oszukaniu co do stanu finansowego spółki, Sąd wskazał, że

jeżeli członek zarządu funkcję tę przyjął, to ponosi odpowiedzialność za prowadzenie spraw spółki i winę za niedopełnienie ciężących na nim obowiązków (z zastrzeżeniem przeszkód natury zdrowotnej, ale na te skarżący się nie powoływał)<sup>38</sup>.

Autor glosy nie zgadza się z takim rozumowaniem Sądu.

Po pierwsze, Sąd użył sformułowania, że skarżący twierdził, że został oszukany co do sytuacji finansowej spółki, używając pojęcia oszukany w cudzysłowie, co zdaniem autora glosy już świadczy o tym, że Sąd nie traktował poważnie potencjalnego oszukania lub podstępnego wprowadzenia w błąd członka zarządu. Skarżący powoływał liczne dowody, które zdaniem autora glosy w okolicznościach przedmiotowej sprawy wydawały się celowe i uzasadnione, mające wykazać, że został on wprowadzony w błąd. Skarżący wnosił o przesłuchanie świadków na okoliczność, że osoba występująca jako prokurent spółki wprowadziła celowo członka zarządu w błąd odnośnie do prawidłowego rozliczenia spółki z należnego podatku; o przeprowadzenie dowodu w postaci dokumentacji księgowej spółki prowadzonej przez biuro rachunkowe, a przekazywanej członkowi zarządu, na okoliczność jej treści, a także dowodu w postaci opinii biegłego rewidenta, co do okoliczności poprawności dokumentacji księgowej prowadzonej przez spółkę. Dopiero na podstawie przeprowadzonych dowodów, z uwzględnieniem ograniczeń dowodowych z art. 106 § 3 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>39</sup>, można by orzec, czy rzeczywiście miała miejsce sytuacja, w której członek zarządu mógł

38 Wyrok WSA w Gliwicach z 18 czerwca 2021 r., I SA/Gl 446/21, LEX nr 3211945.

39 Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 tekst jedn. ze zm.).

z łatwością sprawdzić księgi rachunkowe i dowiedzieć się o faktycznej sytuacji spółki. Sąd jednak przyjął takie założenie pomimo nieprzeprowadzenia w sprawie wnioskowanych dowodów.

Po drugie, Sąd uznał, że z samego faktu przyjęcia przez skarżącego funkcji członka zarządu wynika, że ponosi odpowiedzialność za prowadzenie spraw spółki i winę za niedopełnienie ciążących na nim obowiązków (z zastrzeżeniem przeszkód natury zdrowotnej<sup>40</sup>). Z okoliczności przyjęcia funkcji członka zarządu nie wynika, że ponosi on winę za niedopełnienie ciążących na nim obowiązków. Owszem, przepis art. 116 OP wprowadza domniemanie winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości, jednak jest to domniemanie wzruszalne, a ciężar udowodnienia braku winy należy do członka zarządu. Co więcej, w przedmiotowej sprawie skarżący wnosił o przeprowadzenie dowodów mających wykazać brak jego winy, jednak ani organ II instancji, ani Sąd nie umożliwili mu wykazania tych okoliczności, odrzucając wszystkie wnioski dowodowe.

WSA wskazał co prawda, że zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej wyrażoną w art. 122 OP obowiązek podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego „nie ma charakteru bezwzględny i nie oznacza obciążenia organów podatkowych nieograniczonym obowiązkiem poszukiwania dowodów mających znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy<sup>41</sup>”. Autor zgadza się co do zasady z twierdzeniem sądu, jednak zwraca uwagę, że w przypadku obowiązku wykazania okoliczności wyłączających winę z art. 116 OP mamy do czynienia z odwróceniem ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym. Ciężar dowodu nie występuje po stronie organu podatkowego, tylko wyjątkowo po stronie członka zarządu. Wobec tego organ podatkowy powinien był co do zasady dopuścić wnioski dowodowe wnoszone przez stronę. Takie stanowisko potwierdza wyrok NSA w sprawie o sygnaturze II FSK 372/08, zgodnie z którym,

jeżeli organy podatkowe dysponują dowodami wskazującymi na istnienie którejkolwiek z przesłanek wykluczających odpowiedzialność członka zarządu za zaległości podatkowe spółki, mają obowiązek dowody te uwzględnić w rekonstrukcji prawnopodatkowego stanu faktycznego. Nie mogą także uchylić się od przeprowadzenia i weryfikacji dowodów przedstawionych przez członka zarządu<sup>42</sup>.

Na uwagę zasługuje szczególnie zdanie drugie przywołanego orzeczenia statuujące swoisty nakaz uwzględnienia dowodów zgłaszanych przez członka zarządu w celu wykazania istnienia przesłanek braku jego odpowiedzialności.

---

40 Ibidem.

41 Wyrok WSA w Gliwicach z 18 czerwca 2021 r., I SA/Gl 446/21, LEX nr 3211945.

42 Wyrok NSA z 7 lipca 2009 r., II FSK 372/08, LEX nr 529353.

Ponadto Sąd uznał także, że ewentualne wprowadzenie członka zarządu w błąd musi być spowodowane brakiem aktywnego i bieżącego interesowania się sprawami spółki i brakiem znajomości ksiąg spółki. Jak wskazał autor w swoim wywodzie, wprowadzenie w błąd członka zarządu może mieć różne przyczyny i wynikać także z innych okoliczności niż brak należytego interesowania się sprawami spółki lub brak znajomości dokumentów księgowych, jak np. wskazane przez autora nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych albo zlecenie prowadzenia agresywnej księgowości za plecami członka zarządu. Autor glosy nie podziela poglądu Sądu, który uznał *a priori*, że niewłaściwa ocena sytuacji finansowej spółki przez członka zarządu zawsze wynika z braku interesowania się sprawami spółki lub zaniedbań w wykonywaniu przez niego obowiązków, może bowiem mieć ona miejsce nawet pomimo zachowania należytej staranności przez członka zarządu, co zostało omówione w niniejszej glosie.

## Wnioski

Zdaniem autora glosy WSA powinien był przeprowadzić pogłębiony wywód odnośnie do charakteru wprowadzenia członka zarządu w błąd. Po pierwsze, w sprawie należało ustalić, czy istotnie miało miejsce wprowadzenie członka zarządu w błąd. Jeśli odpowiedź na to pytanie okazałaby się pozytywna, to należało przejść do zbadania, czy członek zarządu przy zachowaniu należytej staranności (stosując podwyższony standard staranności wynikający z zawodowego charakteru działalności) mógł ten błąd zauważyć. Dopiero po rozważeniu tych okoliczności należało podjąć decyzję, czy wprowadzenie w błąd stanowi w okolicznościach danej sprawy przesłankę wyłączającą winę, czy też powoływanie się na nią przez członka zarządu nie jest uzasadnione. Takie standardy postępowania powinny zostać spełnione, aby zrealizować zasadę prawdy obiektywnej (art. 122 OP) postępowania podatkowego, zgodnie z którą w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

Wprowadzenie w błąd członka zarządu co do stanu majątkowego spółki stanowi okoliczność wyłączającą jego winę w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości wtedy, gdy członek zarządu nie zauważył oraz przy zachowaniu należytej staranności nie mógł zauważyć, że dokumentacja finansowa spółki nie jest zgodna ze stanem faktycznym. Błąd członka zarządu co do stanu finansowego spółki ma miejsce wtedy, gdy w świetle całości okoliczności sprawy zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że gdyby członek zarządu nie działał pod wpływem błędu (tj. znał



rzeczywistą sytuację spółki) i oceniał sprawę rozsądnie, złożyłby wniosek o ogłoszenie upadłości w czasie właściwym. Standard należytej staranności wynikający z zawodowego charakteru działalności nie powinien nakładać na członka zarządu wymagania, aby dokonywał dokładnej weryfikacji dokumentacji finansowej spółki pod kątem rachunkowym, szczególnie w sytuacji, gdy nie ma on specjalistycznego wykształcenia w zakresie rachunkowości, a czynności przygotowania dokumentów zlecił podmiotowi zajmującemu się profesjonalnie tymi czynnościami.

Negatywnie należy ocenić uznawanie *a priori*, że niewłaściwa ocena sytuacji finansowej spółki przez członka zarządu zawsze wynika z braku interesowania się sprawami spółki lub zaniedbań w wykonywaniu przez niego obowiązków, bowiem może ona wynikać także z innych okoliczności i mieć miejsce nawet pomimo zachowania należytej staranności przez członka zarządu.

## Bibliografia

- Bieniak J., et. al., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 7, Warszawa 2020, <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3damrthe4tmnq&toCID=jxw62zogi3damrthe4tmnq&rowIndex=-1>.
- Domagała M., *Przesłanki uwolnienia się członków zarządu od odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe spółek kapitałowych*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2017.
- Dumkiewicz M., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 1, Warszawa 2020, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587813594/611034?tocHit=1&cm=RELATIONS>.
- Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2021, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759788/664844/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?keyword=ordynacja>.
- Fleszer D., *Należyta staranność członków organu zarządzającego spółki kapitałowej* „Studia z Zakresu Prawa Pracy i Polityki Społecznej” 2019, vol. 26 (3).
- Jara Z. (red.), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2020, <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3damruha2tqna&toCID=mjxw62zogi3damruha2tqna&rowIndex=-1>.
- Kaliński M., *Prawo zobowiązań – część ogólna*, w: „System Prawa Prywatnego”, Tom 6, red. A. Olejniczak, wyd. 3, Warszawa 2018.
- Kappes A., *Uwagi o przesłankach i charakterze odpowiedzialności z art. 298 k.h.*, „Przeegląd Prawa Handlowego” 1998, nr 12.
- Kidyba A. (red.), *Komentarz aktualizowany do art. 1–300 Kodeksu spółek handlowych*, LEX/el. 2021, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587249069/650336?tocHit=1&cm=RELATION>.
- Kosikowski S., *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, „Przeegląd Prawa Podatkowego” 2006, nr 7.

- Koszowski M., *Autonomia prawa podatkowego – argumenty za i przeciw*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2013, nr 11.
- Król D., *Rachunkowość kreatywna a rachunkowość agresywna*, „Nauki o Finansach” 2015, nr 2 (25).
- Mariański A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3damzrg4ydkoa&tocid=jxw62zogi3damzrg4ydkoa&rowIndex=-1>.
- Nowacki A., *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Tom II. Komentarz. Art. 227–300 KSH*, Warszawa 2021, <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3damjxhazdgmq>.
- Pahl B., *Posiadanie w konstrukcji prawnej podatków lokalnych. Zarys problemu*, w: P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, Warszawa 2020.
- Rodzynkiewicz M., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz, wyd. VII*, Warszawa 2018, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587672060/563695?tocHit=1&cm=RELATIONS>.
- Siwiak T., *Instytucja miernika staranności w przepisach regulujących odpowiedzialność członka zarządu wobec spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w prawie niemieckim i polskim*, „Folia Iuridica Wratislaviensis” 2016, vol. 5 (1).

**Misrepresentation of a management board member regarding the company's financial standing as a circumstance that excludes fault in not filing for bankruptcy. Critical commentary to the judgment of the Voivodship Administrative Court in Gliwice of 18 June 2021, case file I SA/Gl 446/21**

**Abstract**

The purpose of this commentary is to critically analyze the judgment of the Voivodship Administrative Court in Gliwice of 18 June 2021, case file I Sa/Gl 446/21, concerning subsidiary liability of management board members for tax obligations of a limited liability company. The article uses the following research methods: an analysis of legal norms in force, an analysis of judicial decisions and an analysis of views of legal scholars and commentators.

In contrast to the court's position, I opt for a view allowing a wide range of premises excluding the fault. I put forward a thesis according to which misrepresentation of a management board member about the company's financial standing may under certain conditions constitute a circumstance excluding the fault in the failure to file a petition for bankruptcy referred to in Article 116(1)(1b) of the Tax Ordinance Act. In my opinion, misleading a management board member about the company's financial situation constitutes a circumstance

excluding the fault of the management board member for not filing the petition for bankruptcy where such member did not notice and, though exercising due care and diligence, could not notice that the company's financial documentation is not consistent with the actual state of affairs.

I do not agree with the standpoint of the Voivodship Administrative Court according to which an improper assessment of the company's financial standing by a management board member always results from a lack of interest in the company's affairs or negligence in the performance of his duties. In my opinion such an assessment of the company's financial standing may also result from other circumstances and take place even despite the board member exercising due care, e.g. improper bookkeeping or ordering aggressive bookkeeping behind a board member's back.

**Keywords:** liability of board members, subsidiary liability, limited liability company, exempting circumstances from tax liability, declaration of bankruptcy

#### CYTOWANIE

Balcarek S., *Wprowadzenie w błąd członka zarządu co do sytuacji finansowej spółki jako okoliczność wyłączająca winę w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości – glosa krytyczna do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 18 czerwca 2021 roku, I SA/Gl 446/21*, „Acta Iuris Stetinensis” 2022, nr 3 (vol. 39), 205–223, DOI: 10.18276/ais.2022.39-12.