



Warszawa, 05-06-2023 r.

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.881.2022.EG

Pani Magdalena Rzeczkowska

Minister Finansów

via ePuap

Wielce Szanowna Pani Minister!

Do mojego Biura docierają sygnały wskazujące, że obecnie obowiązująca regulacja w sprawie zasad odpowiedzialności członków zarządów organizacji pozarządowych nieprowadzących działalności gospodarczej za zobowiązania podatkowe jest niedostatecznie precyzyjna.

Przepisy stanowią, że za zaległości podatkowe innych (niż spółki kapitałowe) osób prawnych i fundacji rodzinnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie organów zarządzających tymi podmiotami¹. Co istotne, w tym przypadku ustawodawca postanowił zawrzeć odesłanie² do odpowiedniego stosowania przepisów określających odpowiedzialność podatkową członków zarządów spółek kapitałowych³. Zasadniczo przewidują one, że za zaległości podatkowe spółki odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie zarządu. Odpowiedzialność ta ma charakter osobisty, jest też odpowiedzialnością subsydiarną.

Regulacja odnosząca się do odpowiedzialności podatkowej członków zarządu spółek kapitałowych wprost przewiduje, że za zaległości podatkowe spółki

¹ Art. 116a § 1 zdanie pierwsze ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.; dalej: „Ordynacja podatkowa”).

² Art. 116a § 1 zdanie drugie Ordynacji podatkowej.

³ Art. 116 Ordynacji podatkowej.

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 Prawa restrukturyzacyjnego⁴ albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w Prawie restrukturyzacyjnym, 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.

Na podstawie przywołanego art. 116 § 1 pkt 1-2 Ordynacji podatkowej można wyodrębnić zarówno dwie przesłanki pozytywne obciążenia odpowiedzialnością podatkową członka zarządu, jak i trzy negatywne (tzw. egzoneracyjne), które mają na celu wyłączenie tej odpowiedzialności. Przede wszystkim, dla ustalenia odpowiedzialności podatkowej członka zarządu spółki kapitałowej decydujące znaczenie ma: po pierwsze faktyczne wykonywanie takiej funkcji w okresie, w którym powstała zaległość podatkowa, a po drugie wykazanie bezskuteczności egzekucji z majątku spółki w całości lub części.

Jednocześnie podkreślić należy, że członek zarządu może uwolnić się od odpowiedzialności podatkowej, jeżeli wykaże dopełnienie stosownych formalności związanych ze złożeniem wniosku przewidzianego w przepisach ustawy Prawo upadłościowe⁵ lub wykaże okoliczność, że we właściwym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne. Wyłączenie odpowiedzialności podatkowej nastąpi również w przypadku udowodnienia braku winy w zgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości. Natomiast trzecia przesłanka ekskulpująca przewiduje wskazanie mienia

⁴ Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2309; dalej: „Prawo restrukturyzacyjne”).

⁵ Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz. U. z 2022 r. poz. 1520 ze zm.; dalej: „Prawo upadłościowe”).

spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

W praktyce na tle przywołanych regulacji podatkowych pojawia się wątpliwość związana z odpowiednim stosowaniem przepisów o odpowiedzialności podatkowej członków zarządu spółek kapitałowych (art. 116 Ordynacji podatkowej) do zasad odpowiedzialności członków zarządów innych osób prawnych niż spółki kapitałowe (art. 116a Ordynacji podatkowej). W szczególności problem dotyczy członków zarządu organizacji (tj. np. fundacje lub stowarzyszenia), które nie prowadzą działalności ukierunkowanej na osiągnięcie zysku, tzw. organizacje *non profit*. Specyfika tych podmiotów nie pozwala bowiem w niektórych przypadkach na możliwość uwolnienia się od odpowiedzialności ich członków za zobowiązania podatkowe⁶. Z racji braku prowadzenia działalności gospodarczej, tego rodzaju podmioty nie mogą zostać uznane za przedsiębiorców, a co za tym idzie nie mają zdolności upadłościowej⁷.

W literaturze przedmiotu pojawiają się różne koncepcje dotyczące omawianego zagadnienia. Podnosi się, że brak możliwości zgłoszenia wniosku o upadłość takiego podmiotu należałoby traktować jako brak zawinienia w jego niezgłoszeniu⁸. Prezentowane jest także stanowisko dalej idące, w świetle którego uwzględniając prawne i faktyczne elementy działalności podmiotów *non profit*, należy stwierdzić, że wykładnia art. 116a Ordynacji podatkowej powinna prowadzić do wniosku, że osoby nimi zarządzające nie ponoszą odpowiedzialności za zobowiązania publicznoprawne⁹.

Artykułowany jest również pogląd przeciwny, zgodnie z którym osoby zarządzające organizacjami nieprowadzącymi działalności gospodarczej mogą ponosić odpowiedzialność jako osoby trzecie, z tym zastrzeżeniem, że tylko część z nich może korzystać ze wskazanych w art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej przesłanek wyłączających ich odpowiedzialność. Tym samym, przyjmuje się, że odpowiednie

⁶ R. Dowgier [w:] J. Brolik, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. V*, Warszawa 2013, art. 116(a).

⁷ Art. 5 ust. 1 Prawa upadłościowego stanowi, że zasadniczo przepisy tej ustawy stosuje się do przedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 i 2320 oraz z 2021 r. poz. 1509 i 2459).

⁸ A. Mariański, *Odpowiedzialność członków organów zarządzających osób prawnych za zaległości podatkowe*, Monitor Podatkowy 2005/2, s. 29.

⁹ S. Frydrych, *Odpowiedzialność członków organów podmiotów non profit na podstawie art. 116a Ordynacji podatkowej*, Monitor Podatkowy 2010/5, s. 28.

stosowanie do tej kategorii podmiotów zasad z art. 116 Ordynacji podatkowej oznacza, że korzystanie ze wskazanych tam przesłanek wyłączających odpowiedzialność dopuszczalne jest jedynie wtedy, gdy są one możliwe do zrealizowania. Zatem, jeżeli osoba prawna nie ma zdolności upadłościowej, członek jej organu zarządzającego może uwolnić się od odpowiedzialności, jedynie wskazując mienie, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych tej osoby prawnej w znacznej części (art. 116 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej)¹⁰.

Orzecznictwo sądów administracyjnych także stoi na stanowisku, że z treści przepisu art. 116a Ordynacji podatkowej wynika jednoznacznie, iż ustawodawca nie zdecydował się na rozróżnienie pomiędzy podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą a działającymi *non profit*. Oznacza to, że członkowie organów zarządzających tych podmiotów ponoszą odpowiedzialność za zaległości podatkowe – bez względu na wystąpienie takiego kryterium¹¹. W konsekwencji sądy argumentują, że fakt niemożności skorzystania z przesłanki, o której mowa w art. 116 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie wyklucza skorzystania przez członka zarządu z przesłanki przewidzianej w art. 116 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.

W tym kontekście pragnę podkreślić, że przedstawiciele grup organizacji i inicjatywy społecznej „Nasz Rzecznik” zgłaszający się do mojego Biura z omawianym problemem zwracają uwagę, że ustawodawca nie zapewnia odpowiedniego bezpieczeństwa prawnego dla osób wchodzących w skład zarządów organizacji nieprowadzących działalności gospodarczej¹². Podkreślają, że kwestia ta dotyczy nie tylko zobowiązań podatkowych, ale także podlegających zwrotowi kwot dotacji udzielonych organizacjom pozarządowym, do których znajdują zastosowanie odpowiednio przepisy działu III Ordynacji podatkowej¹³. Jednocześnie wskazują, że problem mógłby zostać rozwiązany poprzez jednoznaczne określenie w przepisach

¹⁰ R. Dowgier [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023, art. 116(a).

¹¹ Por. np. prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: „WSA”) w Olsztynie z dnia 9 grudnia 2021 r. (sygn. akt I SA/OI 656/21), prawomocny wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 stycznia 2020 r. (sygn. akt I SA/Kr 400/19), WSA w Łodzi z dnia 7 lipca 2010 r. (sygn. akt I SA/Łd 225/10), WSA w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2012 r. (sygn. akt III SA/Wa 2494/11), a także Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 grudnia 2006 r. (sygn. akt I FSK 312/06).

¹² Więcej informacji dostępnych pod linkiem: <https://proste.ngo/tezy/teza-047/>

¹³ Art. 60 pkt 1 w zw. z art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm.).

Ordynacji podatkowej zasad odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe członków zarządów organizacji pozarządowych nieprowadzących działalności gospodarczej – w tym przesłanek zwolnienia ich z takiej odpowiedzialności.

Mając na uwadze powyższe, a także w związku z obecnie procedowanym w Ministerstwie Finansów projektem zmiany Ordynacji podatkowej, na podstawie ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich¹⁴, zwracam się do Pani Minister z uprzejmą prośbą o zajęcie stanowiska wobec poruszonego problemu, w szczególności pod kątem ewentualnych zmian legislacyjnych, mających na celu doprecyzowanie regulacji odnoszącej się do odpowiedzialności podatkowej członków zarządu organizacji *non-profit*.

Z wyrazami szacunku

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-podpisano elektronicznie/

¹⁴ Art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 627 ze zm.).