

Ewa Janik

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

Katedra Prawa

ZAKRES ODPOWIEDZIALNOŚCI PODATKOWEJ LIKWIDATORA W SPÓŁCE KAPITAŁOWEJ W LIKWIDACJI

Wprowadzenie

Likwidacja to ciąg czynności będących przeciwstawieniem fazy tworzenia spółki. Likwidacja spółki handlowej ma doprowadzić do ustania jej bytu prawnego poprzez wykreślenie z rejestru przedsiębiorców. Celem likwidacji jest zatem zakończenie bieżących spraw spółki, realizacja jej wierzytelności i wykonanie ciężących na niej zobowiązań oraz ewentualny podział nadwyżek między wspólników. Powyższe cele są realizowane głównie za pośrednictwem osoby likwidatora, który reprezentuje spółkę w toku likwidacji, gdzie jego kompetencje są ściśle uregulowane przez ustawę. Przedmiotem opracowania jest analiza zagadnienia, które budzi wątpliwości osób pełniących funkcje likwidatora w spółkach kapitałowych, a mianowicie – czy możliwe jest obciążenie likwidatora przez organy administracji podatkowej odpowiedzialnością za ewentualne zaległości podatkowe spółki kapitałowej?

1. Likwidacja spółki kapitałowej

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych¹ jest prawem ustrojowym spółek handlowych. Kodeks reguluje wyłącznie zagadnienia tworzenia, organizacji, zasad funkcjonowania, rozwiązywania oraz transformacji spółek handlowych. Zawiera zatem przepisy regulujące stadia aktywności (fazy) podmiotu (od powstania do rozwiązania lub transformacji), a także wskazuje, w jaki sposób ukształtować działalność spółki z punktu widzenia jej organizacji

¹ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tj. Dz.U. z 2013 r., Nr 1030 z późn. zm., dalej ksh.

i podejmowanych czynności (funkcjonowanie)². Kodeks spółek handlowych opiera się na założeniu, że prawo spółek ma wspierać przedsiębiorczość przy równoległej ochronie bezpieczeństwa obrotu. Każdego dnia powstają nowe spółki, ale i każdego dnia wiele spośród już istniejących na rynku kończy swój byt prawny; ustanie bytu prawnego spółki może być już wskazane w dacie jej powstania albo odnosić się do czasu zaistnienia przyczyny, której spełnienie wywoła taki skutek.

Rozwiązanie spółki i jej likwidacja to dwa odmienne zdarzenia prawne, tyle że stanowiące logiczny ciąg, co ma swój wyraz w ustawodawstwie. Doktryna prawa handlowego³ wskazuje, że fazę spółki w likwidacji uznaje się za różniącą się od fazy spółki w organizacji i spółki właściwej, albo za powstanie trzeciej formy ustrojowej, której przyczyną jest zaistnienie kwalifikowanego zdarzenia prawnego określanego jako przyczyna rozwiązania spółki⁴.

Przyczyny rozwiązania spółki:

- po pierwsze, muszą być wyszczególnione i znane już w fazie właściwej (lub wcześniej) dla danej spółki,
- po drugie, samo zaistnienie tego kwalifikowanego zdarzenia powoduje ex lege wejście spółki w fazę likwidacji⁵.

Przyczyny rozwiązania bytu prawnego można podzielić na ekonomiczne i prawne. Do przyczyn ekonomicznych zalicza się głównie: wycofanie zainwestowanego kapitału lub jego alokacji przez wspólników, brak perspektyw rozwojowych czy pogarszająca się kondycja ekonomiczno-finansowa zagrażająca dalszej egzystencji spółki. Do przyczyn prawnych można zaliczyć⁶: przyczyny przewidziane w umowie lub statucie spółki⁷, np. upływ czasu, na jaki spółka została zwarta, osiągnięcie oznaczonego celu spółki, poniesienie przez spółkę straty w ramach działalności gospodarczej w określonym czasie; powzięcie uchwały przez wspólników w spółkach handlowych⁸, ogłoszenie upadłości spółki han-

² J.A. Strzępka, W. Popiołek, A. Witosz, E. Zielińska, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz z orzecnictwem*, C.H. Beck, Warszawa 2001, s. 15; A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Tom I, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 20 i n.

³ P. Sęk, *Likwidacja spółek kapitałowych w organizacji*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2013, nr 5; G. Kozieł, *Zakończenie działalności spółki handlowej w sposób uzgodniony przez wspólników*, „Prawo Spółek” 2011, nr 7-8; A. Nowacki, *Przejście spółki kapitałowej w organizacji w spółkę dojrzałą*, „Prawo Spółek” 2010, nr 12.

⁴ A. Witosz, *Rozwiązanie i likwidacja spółek handlowych*, LexisNexis, Warszawa 2011, s. 18.

⁵ A. Witosz, *Likwidacja spółek handlowych w Kodeksie spółek handlowych. Stan obecny a stan pożądaný [w:] Współczesne problemy prawa prywatnego. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Edwarda Gniewka*, red. P. Machnikowski, J. Gołaczyński, C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 687.

⁶ Szerzej A. Witosz, *Rozwiązanie...*, op. cit., s. 21 i n.

⁷ Por. art. 270 pkt 1 i art. 459 pkt 1 ksh.

⁸ Por. art. 270 pkt 2, art. 459 pkt 2, art. 246 § 1 zd. 1 oraz art. 415 § 1 in fine ksh.

dłowej⁹, oraz inne przyczyny przewidziane prawem dla spółek kapitałowych¹⁰, zarówno kodeksowe, jak i pozakodeksowe. Przyczyny rozwiązania spółek kapitałowych odnajduje się w art. 21¹¹ ksh oraz jedynie dla spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w art. 271¹² ksh.

Kodeks spółek handlowych, wskazując i określając przyczyny rozwiązania spółki stanowi, że w odniesieniu do spółek kapitałowych (art. 274 § 1 i art. 461 § 1 ksh) otwarcie likwidacji następuje z dniem: uprawomocnienia się orzeczenia o rozwiązaniu spółki przez sąd, powzięcia przez wspólników (art. 274 § 1 ksh) albo walne zgromadzenie (art. 461 § 1 ksh) uchwały o rozwiązaniu spółki oraz zaistnienia innej przyczyny jej rozwiązania. Konstrukcja i redakcja wskazanych przepisów oznacza, że zajście tak określonych zdarzeń powoduje ex lege otwarcie likwidacji spółki. Obowiązek powzięcia czynności prawnych i faktycznych powinien być liczony od tej właśnie chwili.

Kodeks spółek handlowych rozróżnia likwidację sensu largo i sensu stricto. Przez likwidację sensu largo należy rozumieć wszelkie czynności, które następują w spółce po:

- a) powzięciu uchwały o jej rozwiązaniu,
- b) orzeczeniu sądu o jej rozwiązaniu,

⁹ Por. art. 270 pkt 3 i art. 459 pkt 3 ksh. Należy wskazać, iż ogłoszenie upadłości jest przesłanką, której zaistnienie wyklucza wszczęcie przez spółkę jakichkolwiek procesów restrukturyzacyjnych spółek handlowych, które weszły w życie przed dniem uchwalenia ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze, tj. Dz.U. z 2012 r., Nr 1112 z późn. zm. Przepisy prawa upadłościowego i naprawczego regulują postępowanie upadłościowe, które może przybrać postać upadłości z możliwością zawarcia układu albo upadłości obejmującej likwidację majątku upadłego. Bez znaczenia jest, czy ogłoszenie przez sąd upadłości następuje z wniosku dłużnika czy wierzyciela. Pojęcie „spółka w upadłości” użyte przez ustawodawcę w przepisach art. 491 § 3 in fine, art. 528 § 1 in fine i art. 551 § 1 in fine ksh, oznacza więc zakaz wszczynania jednego z procesów restrukturyzacyjnych, gdy spółkę postawiono w stan tzw. upadłości likwidacyjnej. A contrario, o ile sąd wydał postanowienie o ogłoszeniu upadłości z możliwością zawarcia układu, spółka handlowa może wszcząć i być uczestnikiem postępowania restrukturyzacyjnego dopuszczonego i uregulowanego tytułem IV kodeksu spółek handlowych. Szerzej A. Witosz: *Restrukturyzacja spółek handlowych jako propozycje układowe w upadłości z możliwością zawarcia układu*, „Prawo Spółek” 2003, nr 11. A. Witosz, *Restrukturyzacja spółek handlowych a upadłość z możliwością zawarcia układu*, „Prawo Spółek” 2003, nr 12.

¹⁰ Por. art. 270 pkt 4 oraz art. 459 pkt 4 ksh.

¹¹ Art. 21. § 1. ksh: „Sąd rejestrowy może orzec o rozwiązaniu wpisanej do rejestru spółki kapitałowej w przypadku, gdy: a) nie zawarto umowy spółki, b) określony w umowie albo statucie przedmiot działalności spółki jest sprzeczny z prawem, c) umowa albo statut spółki nie zawiera postanowień dotyczących firmy, przedmiotu działalności spółki, kapitału zakładowego lub wkładów, d) wszystkie osoby zawierające umowę spółki albo podpisujące statut nie miały zdolności do czynności prawnych w chwili ich dokonywania”.

¹² Poza przypadkami, o których mowa w art. 21 ksh, sąd może wyrokiem orzec rozwiązanie spółki: a) na żądanie wspólnika lub członka organu spółki, jeżeli osiągnięcie celu spółki stało się niemożliwe, albo jeżeli zaszły inne ważne przyczyny wywołane stosunkami spółki, b) na żądanie oznaczonego w odrębnej ustawie organu państwowego, jeżeli działalność spółki naruszająca prawo zagraża interesowi publicznemu.

c) zajściu przyczyn rozwiązania spółki, określonych w umowie albo statucie spółki, lub innych przyczyn rozwiązania spółki przewidzianych prawem, a przed wydaniem przez sąd postanowienia o wykreśleniu spółki z rejestru przedsiębiorców¹³.

Jak podnosi A. Witosz, należy rozróżnić przyczyny rozwiązania spółki, których zajście powoduje otwarcie likwidacji i rozwiązanie spółki jako ustanie bytu prawnego, jakim jest spółka handlowa w „likwidacji”. Czynności likwidacyjne (sensu stricto) stanowią zaś część likwidacji sensu largo; ich celem jest doprowadzenie do realizacji innych istotnych celów likwidacji, które pociągają za sobą czynności mieszczące się w likwidacji sensu largo w postaci zakończenia bieżących interesów spółki, ściągnięciu jej wierzycelności, wypłaceniu zobowiązań oraz spieniężeniu majątku spółki¹⁴. Zatem celem likwidacji wynikającym z art. 285-286, 473-474 ksh jest zaspokojenie wierzycieli oraz podział pozostałego majątku spółki między wspólników (akcjonariuszy)¹⁵.

Likwidację spółki handlowej prowadzi się pod jej firmą z dodaniem oznaczenia „w likwidacji”. Takie oznaczenie firmy ma zabezpieczyć interesy osób trzecich, które mogą na tej podstawie otrzymać informacje, że działalność spółki zmierza do zakończenia bytu prawnego¹⁶. Wprowadzenie do firmy tego dodatku nie wymaga zmiany umowy spółki w tym zakresie, gdyż następuje w wykonaniu obowiązku ustawowego; inaczej A. Kidyba, którego zdaniem dokonanie zmiany umowy spółki jest konieczne¹⁷.

Otwarcie likwidacji podlega zgłoszeniu do sądu rejestrowego; wpis ma charakter deklaratoryjny. W fazie likwidacji spółka kapitałowa zachowuje pełną podmiotowość i osobowość prawną, ale dopuszczalny zakres podejmowanych przez nią czynności ulega ograniczeniu ze względu na cel likwidacji, którym jest zakończenie działalności spółki (zakończenie bieżących interesów

¹³ Jakkolwiek od momentu zaistnienia przyczyny rozwiązania spółki wchodzi ona w etap likwidacji, zmierzający do zakończenia jej bytu prawnego, niemniej – jak wskazuje W. Popiołek – dopiero przeprowadzenie postępowania likwidacyjnego prowadzi do rozwiązania spółki poprzez wykreślenie jej z rejestru przedsiębiorców. Szerzej red. J.A. Strzępka, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 1316.

¹⁴ *Spółka akcyjna*, Tom III, red. A. Kidyba, Wolters Kluwer, Warszawa 2007, s. 476.

¹⁵ A. Witosz, *Likwidacja a czynności likwidacyjne*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2010, nr 5.

¹⁶ Spółka „w likwidacji” – ta dostosowawcza zmiana firmy spółki pozostaje w ścisłym związku z jej czynnościami likwidacyjnymi, a dokładniej z okresem, w którym są one wykonywane; okres taki rozpoczyna więc podjęcie pierwszych działań w imieniu likwidowanej spółki. W spółkach kapitałowych działania takie występują z reguły po ujawnieniu wejścia spółki w fazę likwidacji, jakie następuje wraz z ogłoszeniem o tym przez likwidatorów. Od tego czasu działania w imieniu spółki mogą mieć charakter czynności likwidacyjnych, a także szerzej – czynności dotyczących likwidacji. Jak wskazuje M. Trzebiatowski samo ogłoszenie o otwarciu likwidacji jest jeszcze dokonywane przy oznaczeniu spółki firmą bez omawianego dodatku. M. Trzebiatowski, *Od kiedy firma spółki handlowej z dodatkiem „w likwidacji”*, „Prawo Spółek” 2010, nr 12.

¹⁷ A. Kidyba, *Kodeks...*, op. cit., s. 1282.

spółki, ściągnięcie wierzytelności i wypełnienie zobowiązań, spieniężenie majątku spółki i ewentualny podział pozostałych nadwyżek między wspólników (art. 282 § 1 i art. 468 § 1 ksh). Należy podkreślić, iż na gruncie prawa podatkowego spółka zachowuje również pełną podmiotowość i jest zobowiązana wypełniać obowiązki w takim samym zakresie, jak przed otwarciem likwidacji. Ważnym jest, iż na dzień poprzedzający dzień postawienia spółki w stan likwidacji należy zamknąć księgi rachunkowe i otworzyć je ponownie na dzień rozpoczęcia likwidacji (art. 12 ust. 1 pkt 5, ust. 2 pkt 2 i 6 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹⁸); zatem pojawiają się dwa okresy czasowe: zapisy w księgach przed otwarciem likwidacji i po jej otwarciu. Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁹ (art. 8 ust. 6) w związku z zamknięciem i otwarciem ksiąg rachunkowych nastąpi ponadto zakończenie roku podatkowego (na dzień zamknięcia ksiąg) i rozpoczęcie nowego roku podatkowego (od dnia otwarcia ksiąg).

2. Likwidatorzy w spółce kapitałowej

Otwarcie likwidacji powoduje zaprzestanie funkcjonowania zarządu spółki, natomiast jego funkcje przejmują likwidatorzy. Kodeks spółek handlowych nie wskazuje liczby likwidatorów, jednakże posługując się w odniesieniu do nich liczbą mnogą. Likwidatorem może być jedynie osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych. Podstawą pełnienia funkcji jest stosunek organizacyjny, który powstaje z chwilą ustanowienia likwidatora. Może on pełnić swoją funkcje tylko na podstawie powołania, choć można też zawrzeć z nim inną umowę zobowiązującą (np. o pracę)²⁰.

Na podstawie przepisów art. 276 ksh można wyróżnić następujące sposoby ustanowienia likwidatorów:

- Z mocy ustawy likwidatorami stają się członkowie ostatniego zarządu.
- Na podstawie postanowień umowy spółki lub uchwały wspólników, które mogą stanowić inaczej; czyli przewidywać inny sposób ustanowienia likwidatorów (np. powołanie przez radę nadzorczą, osoby trzecie, grupę wspólników) lub ustanawiać w tym charakterze inne osoby (przez wskazanie konkretnych osób).
- Likwidatorzy mogą zostać ustanowieni przez sąd w następujących przypadkach²¹:

¹⁸ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tj. Dz.U. z 2013 r., Nr 330 z późn. zm.

¹⁹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. z 2014 r., poz. 851 z późn. zm.

²⁰ A. Kidyba: *Kodeks...*, op. cit., s. 1246 i n.

²¹ W przypadku rozwiązania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i ustanowienia przez sąd

a) jeżeli o rozwiązaniu spółki orzeka sąd, może on jednocześnie ustanowić likwidatorów (dotyczy to zarówno rozwiązania spółki przez sąd rejestrowy, jak i w procesie); sąd nie jest w tym zakresie związany istniejącymi postanowieniami, np. umowy – jest to jego prawo, a nie obowiązek. Ponadto sąd może jedynie ograniczyć się do wydania orzeczenia o rozwiązaniu spółki bez wyznaczenia likwidatora²².

b) na wniosek osób mających interes prawny sąd rejestrowy może, z ważnych powodów, odwołać likwidatorów i ustanowić innych.

Co do zasady, do likwidatorów stosuje się przepisy dotyczące członków zarządu, za wyjątkiem przepisów:

- art. 201 § 4 (art. 368 § 4) i art. 203 § 1 zd. 1 (art. 370 § 1 pkt 1) ksh w odniesieniu do likwidatora powołanego przez sąd, bo może go odwołać tylko sąd,
- art. 202 § 1-3 (art. 369 § 1-3) ksh bo funkcja likwidatora nie jest kadencyjna,
- art. 204 § 1 (art. 372 § 1) ksh w zakresie czynności wykraczających poza kompetencje likwidatora,
- art. 205 (art. 373) ksh w zakresie dotyczącym prokurenta, bo w okresie likwidacji nie jest dopuszczalne ustanowienie prokury,
- art. 208 § 6 i 7 (art. 371 § 4 i 5) ksh z przyczyn wskazanych w pkt 4,
- art. 208 § 8 (art. 371 § 2) ksh bo nie może funkcjonować „prezes likwidatorów”.

Prowadząc postępowanie likwidacyjne, likwidatorzy powinni dołożyć staranności wynikającej z zawodowego charakteru działalności bez względu na fakt, czy likwidatorami będą członkowie zarządu, czy inne osoby trzecie. Kompetencje likwidatorów wynikają z zakresu czynności likwidacyjnych. Przez likwidatora nie powinny być zawierane umowy o charakterze strategicznym i przewidywanym wieloletnim okresie realizacji, gdyż cel likwidacji spółki to zakończenie działalności²³. Należy podkreślić, iż czynności niezwiązane do likwidacji są

likwidatora, staje się on nie organem spółki, lecz jej ustawowym przedstawicielem, który ma prawo prowadzenia spraw takiej spółki i reprezentowania jej, ale tylko w granicach swoich uprawnień (art. 283 § 1 ksh), a więc w zakresie związanym z likwidacją tej spółki jako podmiotu gospodarczego (art. 282 ksh).

²² Zgodnie wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 10 kwietnia 2008 r., IV CSK 20/08 wybór określonych osób na likwidatorów spółki stanowi dyskrecyjne uprawnienie sądu, które nie podlega kontroli kasacyjnej, ponieważ – jak podkreślił w uzasadnieniu Sąd Najwyższy – przepis art. 276 § 3 ksh nie określa żadnych przesłanek ustanowienia likwidatorów przez sąd. Szerzej A. Witosz: *Rozwiązanie...*, op. cit., s. 83 i n., A. Witosz, *Likwidacja spółek w Kodeksie spółek handlowych. Zakres regulacji – stagnacja czy stan optymalny?* [w:] *Restrukturyzacja spółek handlowych. Zagadnienia ekonomiczne i prawne*, red. A. Witosz, J. Wojtyła, „Studia Ekonomiczne” 2012, nr 86.

²³ Zaciągnięcie kredytu na nową aktywność może być wątpliwe, ale jak wskazuje A. Kidyba, nie można tego wykluczyć, gdy pewna działalność została już rozpoczęta, a potrzebne są środki

nieważne, ponieważ wykraczają poza prawo reprezentacji²⁴. Do likwidatorów należą również inne czynności przewidziane w przepisach kodeksu spółek handlowych, o których należy wspomnieć, ponieważ pokazują jakie zadania stawia się przed nimi. Do katalogu tych czynności zalicza się zgłoszenie do rejestru otwarcia likwidacji²⁵ i ustanowionych likwidatorów (art. 277 ksh), co zgodnie z art. 22 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tj. Dz.U. z 2013 r., Nr 1203 z późn. zm., dalej ukrs) powinno nastąpić w ciągu 7 dni od daty otwarcia likwidacji (gdy likwidatorami są członkowie zarządu albo jeżeli ustanowił ich sąd w orzeczeniu o rozwiązaniu spółki) lub od daty ich powołania, jeżeli nastąpiła później (np. w sposób wskazany w umowie spółki lub uchwale). Prawodawca pomija obowiązek wpisu z urzędu otwarcia likwidacji spółki, gdy o jej rozwiązaniu orzekł sąd (de lege ferenda art. 277 § 3 ksh)²⁶.

Kolejną czynność to ogłoszenie o otwarciu likwidacji i wezwanie wierzycieli (art. 279 ksh); likwidatorzy mają obowiązek ogłosić o rozwiązaniu spółki i otwarciu likwidacji w Monitorze Sądowym i Gospodarczym (art. 279 ksh w zw. z art. 5 § 3 ksh) oraz w innym publikatorze, jeżeli taki został wskazany w umowie spółki; wniosek o ogłoszenie powinien być złożony w ciągu dwóch tygodni od zajścia w/w zdarzenia. Ogłoszenie powinno być połączone z wezwaniem wierzycieli do zgłoszenia ich wierzytelności w terminach wskazanych w art. 279 i art. 465 § 1 ksh. Powyższe uwagi służą wskazaniu, że w praktyce dzięki obowiązkowi zgłoszenia do rejestru oraz ogłoszenia w publikatorze organ podatkowy może w stosunkowo krótkim czasie powziąć informację o otwarciu likwidacji podatnika. Ponadto sporządzenie bilansu otwarcia likwidacji i jego przedłożenie zgromadzeniu wspólników do zatwierdzenia (art. 281 § 1 ksh) oraz sporządzanie corocznych sprawozdań finansowych i sprawozdań

na jej zakończenie. Podobnie niewielkie nakłady na ulepszenie składników majątkowych po to, aby można było lepiej je spieniężyć. Ponadto w wyroku NSA w Warszawie z dnia 15 marca 2011 r. I OSK 706/10 sąd uzasadniał, iż czynności likwidacyjne winny być podejmowane bez zbędnej zwłoki, przy uwzględnieniu rachunku ekonomicznego. Przez „zakończenie bieżących interesów” należy rozumieć wstrzymanie się od kontynuowania dotychczasowej działalności spółki. Nowe działania w tym zakresie mogą być podejmowane, przy uwzględnieniu zasad racjonalnej gospodarki, tylko w celu ukończenia spraw „w toku” w chwili otwarcia likwidacji. Z użytym w przepisie sformułowaniem – „ukończenie spraw w toku” – można wiązać ograniczenie kompetencji likwidatorów do prowadzenia tylko spraw już wszczętych, z wyłączeniem spraw przez spółkę planowanych.

²⁴ *Kodeks...* op. cit., t. II, s. 722, A. Kidyba, *Kodeks...*, t. II, s. 781; *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, red. S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, M. Tarska, R. Zawłocki, t. IV, C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 61.

²⁵ Zgłoszenie otwarcia likwidacji przez inną osobą niż likwidator powinno skutkować odrzuceniem wniosku przez sąd.

²⁶ Ustawodawca de lege ferenda poprzez art. 202 § 4 ksh powinien dzień otwarcia likwidacji albo powołania likwidatorów uczynić ustawową przesłanką wygaśnięcia mandatów członków zarządu spółki likwidacji bez względu na okoliczności, czy rozwiązanie spółki nastąpiło uchwałą tej spółki, czy orzeczeniem sądu. Zgodnie z koncepcją A. Witosza przekonująca będzie treść art. 277 § 1, że to likwidatorzy zgłaszają wpis do rejestru o otwarciu likwidacji; co aktualnie budzi wątpliwości.

z działalności likwidatorów (art. 281 § 2 ksh). Oprócz powyższych czynności powinien nastąpić podział pozostałego majątku między wspólników (art. 286 ksh), sporządzenie sprawozdania likwidacyjnego, ogłoszenie go i złożenie sądowi rejestrowemu z wnioskiem o wykreślenie spółki z rejestru²⁷ (art. 288 § 1 i 2 ksh) oraz oddanie na przechowanie ksiąg i dokumentów spółki rozwiązywanej (art. 288 § 3 ksh). Na przykład księgi i dokumenty zgodnie z Ustawą o rachunkowości, księgi i dokumenty związane z prowadzoną działalnością spółki (wyjątek art. 551 pkt 9 kc).

Likwidatorzy nie powinni pominąć zawiadomienia o rozwiązaniu spółki w urzędzie skarbowym²⁸, Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych, urzędzie statystycznym²⁹, czy zgłoszenia do banku zakończenia istnienia spółki, co będzie wiązać się z likwidacją rachunku bankowego, czy obowiązek likwidacji oznaczenia siedziby spółki.

3. Odpowiedzialność podatkowa likwidatorów jako osób trzecich?

Otwarcie likwidacji powoduje istotne zmiany organizacyjne; w tym czasokresie spółkę reprezentują likwidatorzy. Likwidatorzy co do zasady reprezentują spółkę w sposób, który wynika z umowy spółki dla jej reprezentacji przez zarząd; stosuje się do nich również przepisy kodeksu spółek handlowych dotyczące członków zarządu (art. 28030 ksh i art. 466 ksh). Osoby likwidatora nie

²⁷ Jak podkreśla A. Witosz sąd powinien wykreślić spółkę kapitałową z rejestru po złożeniu oświadczenia przez likwidatora o ukończeniu czynności likwidacyjnych. Samo złożenie wniosku o wykreślenie z rejestru nie powinno prowadzić do wydania postanowienia przez sąd o wykreśleniu z rejestru. Wykreślenie z rejestru ma charakter konstytutywny, co w/w rozwiązaniu pozwoli uniknąć trudności, w sytuacji gdy pojawią nowe wierzycelności przeciwko spółce, a usprawiedliwione jest niezgłoszenie ich we właściwym terminie, lub pojawi się nowy majątek spółki. Szerzej A. Witosz: *Rozwiązanie...*, op. cit., s. 182 i n.

²⁸ Jednocześnie konieczne jest dokonanie aktualizacji danych spółki dla celów podatkowych – zgłoszenie aktualizacyjne powinno zostać załączone do wniosku o zmianę wpisu w rejestrze przedsiębiorców (art. 19b ust. 1 pkt 3 ukrs). Organ podatkowy najpóźniej w momencie otrzymania zgłoszenia aktualizacyjnego otrzyma zatem jednoznaczną informację o otwarciu likwidacji podatnika i będzie mógł rozważyć wszczęcie kontroli podatkowej w celu ustalenia, czy dany podatnik w prawidłowy sposób wywiązywał się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.

²⁹ Zgłoszenie wniosku do urzędu statystycznego województwa, na terenie którego ma siedzibę spółka, o wykreślenie spółki z rejestru statystycznego prowadzonego przez GUS (w terminie 14 dni od wykreślenia – art. 42 ust. 6 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz.U. 2012 r., Nr 591 z późn. zm.) – utratę numeru REGON.

³⁰ Przepis art. 280 ksh stanowi, że do likwidatorów stosuje się przepisy dotyczące członków zarządu, chyba że przepisy niniejszego rozdziału stanowią inaczej, odnosi się do odpowiedzialności likwidatorów, ale jedynie w zakresie norm z zakresu prawa prywatnego (art. 299 ksh) nie dotyczy zaś regulacji prawa publicznego, w tym zobowiązań podatkowych. W Ordynacji podatkowej brakuje uregulowań stanowiących odpowiednik art. 280 ksh pozwalających na zastosowanie przepisów regulujących odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatko-

należy jednak utożsamiać z członkiem zarządu, co ma istotne znaczenie w kontekście ewentualnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki³¹.

Nie podlega dyskusji, iż stosowanie do art. art. 107 § 1 Ordynacji podatkowej³² za zaległości podatkowe³³ podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie. Odpowiedzialność osób trzecich jest instytucją prawną wiążącą skutki istnienia zobowiązania podatkowego z podmiotem innym niż podatnik. Instytucja ta znajduje zastosowanie, gdy podatnik (płatnik, inkasent) przestaje istnieć, nie wykonuje ciężącego na nim zobowiązania lub gdy jego majątek jest niewystarczający do wykonania zobowiązania. Osoby trzecie ponoszą odpowiedzialność za cudzy dług, jednakże odpowiedzialność ta wynikać może wyłącznie z mocy konkretnego przepisu ustawy, a do kręgu tych osób należą wyłącznie podmioty wymienione w art. 110-117a Op, przy czym katalog osób trzecich ponoszących odpowiedzialność za cudze zaległości podatkowe ma charakter zamknięty³⁴. Podmioty wymienione w przepisach art. 110-117a Op odpowiadają tylko w sytuacji ziszczenia się przesłanek tej odpowiedzialności przewidzianych w Ordynacji podatkowej³⁵.

Zgodnie z przepisem art. 116 § 1 Op za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością 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 zarządu³⁶:

- Nie wykazał, że:
 - a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo

we spółek do ich likwidatorów. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 września 2009 r. I SA/Bd 203/09 (LEX nr 560426).

³¹ Gdy o likwidacji spółki kapitałowej orzeka sąd i ustanawia jej likwidatorów, organy uprawnione do odwołania członków zarządu powinny powziąć w tym zakresie stosowną uchwałę; w przeciwnym razie mandat członków zarządu trwa nadal. A. Witosz: *Rozwiązanie...*, op. cit., s. 96.

³² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tj. Dz.U. z 2012 r., Nr 749 z późn. zm., dalej Op.

³³ Przesłanką odpowiedzialności osób ponoszących odpowiedzialność za zaległość podatkową jest nie tylko powstanie zobowiązania podatkowego, ale również upływ terminu płatności, w który nie dokonano zapłaty zobowiązania – powstanie zaległości podatkowej (art. 51 § 1 Op). Właśnie taką odpowiedzialność ponoszą osoby trzecie (art. 107-119 Op). Szerzej Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 października 2010 r. III SA/Wa 861/10 (LEX nr 757801).

³⁴ A. Mariański, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, ODiDK, Gdańsk 2004, s. 30.

³⁵ Szerzej *Ordynacja podatkowa*, red. C. Kosikowski, L. Eteł, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 690 i n.

³⁶ M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa. 366 wyjaśnień i interpretacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 309.

- b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy.
- Nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. Należy podkreślić, iż odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, które powstały w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu³⁷.

W związku z przepisem art. 116 Op odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki kapitałowej ponoszą wyłącznie członkowie zarządu, zaś fазie likwidacji spółki kapitałowej funkcje zarządu przejmują likwidatorzy będący jedynie przedstawicielami ustawowymi spółki w likwidacji. Doktryna prawa handlowego wymienia cechy odróżniające likwidatorów od członków zarządu, gdzie do najważniejszych należy: odrębność podmiotowa likwidatora, podczas gdy zarząd nie ma podmiotowości prawnej i należy do wewnętrznej struktury spółki³⁸.

Stanowisko orzecznictwa w kwestii ponoszenia odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki przez likwidatora nie jest jednolite. Linia orzecznicza sądów w zakresie ponoszenia odpowiedzialności likwidatorów spółek, np. z o.o., za ich zobowiązania pogłębia tylko polemikę. Sądy powszechne³⁹, w ślad

³⁷ Ponadto zgodnie z art. 116 § 3. Op, w przypadku gdy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji lub spółka akcyjna w organizacji nie posiada zarządu, za zaległości podatkowe spółki odpowiada jej pełnomocnik albo odpowiadają wspólnicy, jeżeli pełnomocnik nie został powołany. Przepisy § 1-3 stosuje się również do byłego członka zarządu oraz byłego pełnomocnika lub wspólnika spółki w organizacji (§ 4).

³⁸ W doktrynie prawa handlowego wyróżniono kilka cech odróżniających likwidatorów od członków zarządu; jako najbardziej charakterystyczne wymienia się te, że likwidator nie podlega zasadom mandatu członka zarządu i jest powoływany na cały czas trwania likwidacji; same przepisy odróżniają zarząd od likwidatorów (art. 293 ksh); inne są skutki wyrażenia szkody przez zarząd, a inne przez likwidatorów, jak również inne są zasady i podstawy ich odpowiedzialności deliktowej i kontraktowej; wina osób tworzących zarząd jest winą spółki, podczas gdy w przypadku likwidatorów brakuje podstaw do przypisania winy bezpośrednio spółce. Z chwilą zatem ustanowienia likwidatora, choćby był on tą samą osobą, która wcześniej tworzyła zarząd, zmienia się jego status i inne są skutki jego działań w postępowaniu likwidacyjnym. Prawa i obowiązki likwidatorów są analogiczne do praw i obowiązków członków zarządu, ale tylko w granicach celu likwidacji. Szerzej A. Kidyba, *Wybrane zagadnienia związane z likwidacją spółki z ograniczoną odpowiedzialnością*, „Monitor Prawniczy” 2000, nr 3.

³⁹ W wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 lipca 2008 r., II UK 341/07 (LEX nr 1350047) wskazuje się, iż przepis art. 116 Op nie może być interpretowany w sposób ograniczający tę odpowiedzialność; odpowiedzialność podatkowa nie może być mniejsza podmiotowo ani przedmiotowo od odpowiedzialności zakreślonej przez prawo spółek handlowych. Odmienne stanowisko prowadziłoby do pominięcia najważniejszego argumentu, mającego uwypuklany w solidaryzmie ubezpieczeń społecznych aspekt „sprawiedliwościowy”; członek zarządu, który doprowadził do faktycznej niewypłacalności spółki i postawił ją w stan likwidacji, a zwlekał z wnioskiem o ogłoszenie upadłości, uniknąłby, jako likwidator, nie tylko sankcji odszkodowawczej za nieprawidłowe kierowanie spółką, lecz przede wszystkim doprowadziłby do przerzucenia obciążenia kosztami

za utrwalonym już poglądem Sądu Najwyższego⁴⁰ o cywilnoprawnej odpowiedzialności likwidatorów za zobowiązania spółek z o.o., przyjmują, że osoby takie odpowiadają również za zobowiązania publicznoprawne; oparciem jest analogia do odpowiedzialności za zobowiązania spółek członków ich zarządów. W podjętej uchwałie z dnia 28 stycznia 2010 r. Sąd Najwyższy wskazał, iż ustawowe zadania likwidatorów i członków zarządu, które są w znacznym stopniu zbieżne, nie uzasadniają rozdzielania istoty ich odpowiedzialności wobec wierzycieli spółki. Jeżeli sprawowanie funkcji likwidatorów przez dotychczasowych członków zarządu spółki jest typowe, to brakuje argumentów przemawiających za tym, aby członkowie zarządu wszczynali postępowanie likwidacyjne spółki po to, aby zostać likwidatorami z zamiarem uchylecia się od odpowiedzialności solidarnej wobec wierzycieli, mimo że postępowaliby nadal bardzo podobnie jak w czasie sprawowania zarządu, tyle że w warunkach likwidacji spółki.

W orzecznictwie pojawiają się tezy⁴¹, że likwidatorzy spółek z o.o. nie są całkowicie wolni od odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe, ponieważ organom podatkowym pozostaje droga wytoczenia powództwa z art. 299 ksh przeciwko likwidatorowi oraz dochodzenia należności publicznoprawnych w procesie cywilnym. Wobec przyjętej linii orzeczniczej przez sądy cywilne, takie postępowanie nie jest pozbawione szans powodzenia (por. wyrok z 19 stycznia 1993 r., III CZP 162/92 OSNC1993, nr 6, poz. 103). Sąd Najwyższy stwierdził, że dopuszczalna jest droga sądowa do dochodzenia na podstawie art. 298 kh (obecnie art. 299 ksh) od członków zarządu spółki z o.o. należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne. Wyrok ten co prawda dotyczył należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne oraz odpowiedzialności członków zarządu, niemniej – należności z tych tytułów oraz należności podatkowe są jedną grupą zobowiązań publicznoprawnych⁴². Na gruncie art. 299 ksh Sąd Najwyż-

ubezpieczenia pracowników spółki – ubezpieczonych także w czasie jej likwidacji – na fundusz tworzony ze składek innych podmiotów. Z całą pewnością taka sytuacja jest nie do zaakceptowania zarówno w odniesieniu do członków zarządu, jak i likwidatorów spółki, niezależnie od istniejących między nimi różnic w podstawach reprezentacji.

⁴⁰ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 28 stycznia 2010 r., III CZP 91/09.

⁴¹ Zob. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 19 stycznia 1993 r. III CZP 162/92, OSNC 1993, nr 6, poz. 103; uchwała Sądu Najwyższego z dnia 15 września 1993 r. II UZP 15/93, OSNC 1994, nr 3, poz. 48; uchwała z dnia 7 grudnia 2006 r. III CZP 118/06, OSNC 2007, nr 9, poz. 136; uchwała z dnia 4 lipca 1997 r. III CZP 24/97, OSNC 1997, nr 11, poz. 165 oraz Uchwała z dnia 15 czerwca 1999 r. III CZP 10/99, OSNC 1999, nr 12, poz. 203 i uchwała z dnia 28 lutego 2008 r. III CZP 143/07, OSNC 2008, nr 3, poz. 38).

⁴² Kolejnym argumentem przemawiającym za możliwością dochodzenia zaspokojenia należności publicznoprawnej w postępowaniu cywilnym jest stosowanie analogii legis w tym zakresie. Przykładem takiego rozstrzygnięcia jest wyrok Sądu Najwyższego z 28 października 2010 r. II CSK 227/10, OSNC-ZD 2011, nr 1, poz. 23, w którym przyjęto, że skarga pauliańska (art. 527 kc) może mieć zastosowanie – w drodze analogii – także do ochrony należności podatkowych. Jeśli prawo publiczne nie przewiduje wyspecjalizowanego instrumentu cywilnoprawnego dla ochrony uzasadnionego interesu prawnego, nie można a priori wykluczyć możliwości wyko-

szy zrównał odpowiedzialność likwidatorów i członków zarządu. Skoro przepis art. 299 ksh. znajduje zastosowanie do odpowiedzialności członków zarządu za należności publicznoprawne, to należy go stosować także do likwidatorów. Nie można zatem wykluczyć możliwości pozywania likwidatorów, z tytułu odpowiedzialności za zaległości publicznoprawne, w tym podatkowe spółek z o.o.

Mając na uwadze powyższe rozważania, poza sporem pozostaje, iż samoistną podstawą odpowiedzialnością za zobowiązania publicznoprawne nie powinny być przepisy z zakresu prawa prywatnego; orzecznictwo umniejsza w tym zakresie szczególny rodzaj zasady odpowiedzialności w prawie publicznym.

Odmienny pogląd jest reprezentowany w linii orzecniczej sądów administracyjnych, w której wskazuje się, że likwidatorzy nie ponoszą odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe tychże spółek, co wynika z faktu, że nie pełnią oni funkcji członków zarządu. Nie powinno doszukiwać się podstawy prawnej dla możliwości przenoszenia na likwidatorów odpowiedzialności za zobowiązania spółki w trybie art. 116 Op w treści np. art. 280 ksh. Brak ujęcia w przepisie art. 116 Op likwidatorów można uznać za pewną niekonsekwencję prawodawcy, lecz nie można na tej podstawie konstruować tezy o objęciu odpowiedzialnością podatkową osób trzecich również innych osób zarządzających majątkiem spółki, jak likwidatorzy⁴³. W kolejnym wyroku WSA w Warszawie z dnia 9 listopada 2011 r. III SA/Wa 595/1144 sąd nie podzielił argumentacji, że w rozpatrywanej sprawie dotyczącej odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki z o.o. ma zastosowanie stanowisko prezentowane powyżej w uchwałach Sądu Najwyższego z dnia 28 lutego 2008 r. III CZP 143/07 oraz uchwała Sądu Najwyższego z dnia 28 stycznia 2010 r. III CZP 91/09, zgodnie z którymi odpowiedzialność przewidzianą w art. 299 ksh. ponosi także likwidator spółki z o.o.

Należy zwrócić szczególną uwagę, iż obie grupy stanowisk opierają się na odmiennych przesłankach, sądy powszechne wskazują na analogię funkcji likwidatorów i członków zarządu, a także brak podstaw do zakreślania innych granic odpowiedzialności na gruncie prawa podatkowego i cywilnego. Podkreśla się przy tym, że inna interpretacja umożliwiła członkom zarządu łatwą ucieczkę od

rzystania instytucji kodeksu cywilnego. Dotyczy to zwłaszcza etapu wykonywania zobowiązań, których źródłem jest stosunek publicznoprawny. Przy ustalaniu zobowiązania publicznoprawnego podmiot jest poddany władztwu organu, decyzja podlega przepisom prawa publicznego, a ewentualna jej weryfikacja należy do sądu administracyjnego. Perspektywa oceny – jak trafnie podniesiono w doktrynie – zmienia się jednak wówczas, gdy zobowiązanie, jak w rozpoznanej sprawie, zostało już definitywnie ustalone. W takiej sytuacji przepisy kodeksu cywilnego należy postrzegać jako prawo wspólne dla całego systemu prawa. Przemawia za tym uniwersalny charakter zawartych w nim definicji pojęć prawnych, objęcie jego regulacją uniwersalnej klasy podmiotów oraz dopuszczona we współczesnej judykaturze możliwość wykorzystania pewnych instytucji prawa cywilnego na tle stosunków publicznoprawnych.

⁴³ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 5 marca 2003 r., III SA 2490/01 oraz wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 października 2006 r., I SA/Po 296/06 (LEX nr 549654).

⁴⁴ www.orzeczenia-nsa.pl.

odpowiedzialności za zobowiązania publicznoprawne, poprzez postawienie spółki w stan likwidacji. Trzeba jednak podkreślić, iż sądy administracyjne skupiają się zaś na literalnej wykładni przepisu art. 116 Op, który nie wymienia wśród osób odpowiadających za zobowiązania podatkowe likwidatorów spółek kapitałowych. Zwraca się również uwagę na nieco inny zakres obowiązków członków zarządu i likwidatorów. Wskazuje się, iż niewymienienie likwidatorów w treści przepisu art. 116 Op można niewątpliwie uznać za niekonsekwencję ustawodawcy, jednak zasada pierwszeństwa stosowania dyrektyw wykładni językowej przepisów prawa podatkowego oraz zakaz stosowania analogii nakazują przyjąć, że przepis ten nie znajduje zastosowania wobec tej kategorii osób. Natomiast zgodnie art. 107 § 1 Op osoby trzecie odpowiadają za zaległości podatkowe podatnika całym swoim majątkiem jedynie w przypadkach i w zakresie przewidzianym w rozdziale 15 Op.

Podsumowując dotychczasowe rozważania należy podzielić pogląd reprezentowany w ugruntowanej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, iż nie można wyprowadzać podstaw odpowiedzialności podatkowej dla likwidatorów z przepisów prawa prywatnego, gdyż osoba likwidatora nie należy do zamkniętego katalogu osób trzecich. Analizę odnoszącą się do braku odpowiedzialności podatkowej likwidatorów można uzupełnić o następujące wnioski. Należy podkreślić, iż odpowiedzialność osób trzecich w prawie podatkowym powinna wiązać się z faktycznymi stosunkami o charakterze majątkowym, w jakich pozostają lub pozostawały one z podmiotem pierwotnie zobowiązanym do świadczenia. Główny cel likwidatora to zakończenie działalności spółki. Można wskazać, iż jest to etap przejściowy spółki, w którym związek o charakterze majątkowym z podatnikiem w przeciwieństwie do związku członków zarządu jest czysto faktyczny. Z ekonomicznego punktu widzenia likwidatorzy nie mają takiej pozycji jak członkowie zarządu, którzy na gruncie Ordynacji podatkowej są traktowani jako osoby trzecie. Zasadne staje się pytanie, czy rozszerzenie katalogu osób trzecich o likwidatora jest zasadne; czy wierzyciel podatkowy nie będzie nadmiernie uprzywilejowany w stosunku do osób, które mają ograniczone możliwości ekonomicznego wpływu na podatnika, którym jest w tym przypadku spółka, z racji charakteru procedury likwidacyjnej dotyczącej tej spółki.

Badając zakres przedmiotowy członkowie zarządu, na podstawie art. 116 Op mogą odpowiadać wyłącznie za te zaległości podatkowe spółki, których termin upłynął (lub powstały one – w przypadku zaległości wymienionych w art. 52 Op) w czasie pełnienia przez nich obowiązków, czyli zasadniczo do dnia utraty mandatu w związku z chwilą otwarcia likwidacji. W myśl literalnego brzmienia art. 116 Op (oraz pozostałych przepisów działu III rozdziału 15 Op) brakuje osób trzecich, które można by obciążyć posiłkową odpowiedzialnością za zaległości podatkowe spółki powstałe po otwarciu likwidacji i utracie mandatu przez członków zarządu. Zważywszy na zakres obowiązków likwidatorów

i zrównanie ich funkcji z członkami zarządu nie ma uzasadnienia co do braku ich odpowiedzialności za zaległości spółki kapitałowej w likwidacji w sytuacji, gdy członkowie zarządu ponoszą odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki⁴⁵.

Warto również wspomnieć, iż w założeniach do projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 29 kwietnia 2013 r.⁴⁶ proponowano rozszerzenie katalogu osób trzecich o likwidatora i byłego likwidatora spółki kapitałowej w likwidacji. Odpowiedzialność ta mogłaby być orzekana wobec tych likwidatorów (byłych likwidatorów), którzy zostali powołani na podstawie umowy spółki lub uchwały wspólników; odpowiedzialność ta nie miałaby dotyczyć likwidatorów ustanowionych przez sąd. Likwidatorzy (byli likwidatorzy) mieliby ponosić odpowiedzialność na tych samych zasadach, co członkowie zarządu i inne osoby wymienione w art. 116 § 3 i 4 Op. W związku z przyjęciem przez Radę Ministrów w dniu 18 marca 2014 r. założeń projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, zrezygnowano jednak z proponowanych zmian w tym projekcie⁴⁷. Na ostateczne efekty prac nad założeniami do projektu do ustawy trzeba poczekać.

Podsumowanie

Rekapitulując powyższe rozważania należy stwierdzić, iż w nauce prawa publicznego oraz orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się, że regulacje zasad odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe nie mogą być prostym przeniesieniem na grunt prawa podatkowego zasad zawartych w przepisach prawa handlowego. Kwestią mającą zasadnicze znaczenie dla prowadzonej analizy jest wskazanie, że regulacja przepisów rozdziału 15 dział III ustawy – Ordynacji podatkowej – dotycząca odpowiedzialności podatkowej osób trzecich nie reguluje zasad odpowiedzialności osób występujących w roli likwidatora, które nie były członkami zarządu. Nie uprawniony jest zatem pogląd któregoś eksponentów proponujących zastosowanie w analizowanych przypadkach art. 280 ksh, zgodnie z którym do likwidatorów stosuje się przepisy dotyczące członków zarządu, chyba, że przepisy rozdziału 6, działu I, tytułu III stanowią inaczej. Przyjęcie takiego rozwiązania nie tylko otwierałoby wierzycielom drogę do domagania się na podstawie art. 299 ksh, spłacenia długów spółki pozostałych po likwidacji także przez likwidatorów, ale również doprowadziłoby

⁴⁵ W. Majkowski, A. Dziemaszkiewicz-Kwiecińska, *Odpowiedzialność członków zarządu oraz likwidatorów za zaległości podatkowe likwidatora spółki kapitałowej*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 12.

⁴⁶ www.premier.gov.pl.

⁴⁷ *ibid.*

do zatarcia granic pomiędzy zobowiązaniami cywilnoprawnymi i obowiązkami publicznoprawnymi, które jak już wskazano polegają odmiennym reżimom prawnym.

Literatura

- Kidyba A., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, tom I, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Kidyba A., *Wybrane zagadnienia związane z likwidacją spółki z ograniczoną odpowiedzialnością*, „Monitor Prawniczy” 2000, nr 3.
- Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, red. J.A. Strzępka, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, t. IV, red. S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, M. Tarska, R. Zawłocki, C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Kodeks spółek handlowych. Komentarz z orzecznictwem*, J.A. Strzępka, W. Popiołek, A. Witosz, E. Zielińska, C.H. Beck, Warszawa 2001.
- Kozieł G., *Zakończenie działalności spółki handlowej w sposób uzgodniony przez wspólników*, „Prawo Spółek” 2011, nr 7-8.
- Kwietko-Bębnowski M., *Ordynacja podatkowa. 366 wyjaśnień i interpretacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Majkowski W., Dziemaszkiewicz-Kwiecińska A., *Odpowiedzialność członków zarządu oraz likwidatorów za zaległości podatkowe likwidowanej spółki kapitałowej*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 12.
- Mariański A., *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, ODiDK, Gdańsk 2004.
- Nowacki A., *Przejście spółki kapitałowej w organizację w spółkę dojrzałą*, „Prawo Spółek” 2010/12.
- Ordynacja podatkowa*, red. C. Kosikowski, L. Etel, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Sęk P., *Likwidacja spółek kapitałowych w organizacji*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2013, nr 5.
- Spółka akcyjna*, tom III, red. A. Kidyba, Wolters Kluwer, Warszawa 2007.
- Trzebiatowski M., *Od kiedy firma spółki handlowej z dodatkiem „w likwidacji”*, „Prawo Spółek” 2010, nr 12.
- Witosz A., *Likwidacja spółek w Kodeksie spółek handlowych. Zakres regulacji – stagnacja czy stan optymalny?* [w:] *Restrukturyzacja spółek handlowych. Zagadnienia ekonomiczne i prawne*, red. A. Witosz, J. Wojtyła, „Studia Ekonomiczne” 2012, nr 86.
- Witosz A., *Likwidacja a czynności likwidacyjne*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2010, nr 5.
- Witosz A., *Likwidacja spółek handlowych w Kodeksie spółek handlowych. Stan obecny a stan pożądaný* [w:] *Współczesne problemy prawa prywatnego. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Edwarda Gniewka*, red. P. Machnikowski, J. Gołaczyński, C.H. Beck, Warszawa 2010.

- Witosz A., *Restrukturyzacja spółek handlowych jako propozycje układowe w upadłości z możliwością zawarcia układu*, „Prawo Spółek” 2003, nr 11 i 12.
- Witosz A., *Rozwiązanie i likwidacja spółek handlowych*, LexisNexis, Warszawa 2011.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tj. Dz.U. z 2013 r., Nr 330 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, tj. Dz.U., z 2013 r. Nr 1203 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tj. Dz.U. z 2012 r., Nr 749 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, tj. Dz.U. z 2013 r., Nr 1030 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze, tj. Dz.U. z 2012 r., Nr 1112 z późn. zm.).
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 19 stycznia 1993 r. III CZP 162/92, OSNC 1993, nr 6, poz. 103.
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 15 września 1993 r. II UZP 15/93, OSNC 1994, nr 3, poz. 48.
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 4 lipca 1997 r. III CZP 24/97, OSNC 1997, nr 11, poz. 165.
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 15 czerwca 1999 r. III CZP 10/99, OSNC 1999, nr 12, poz. 203.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 października 2006 r. I SA/Po 296/06 (LEX nr 549654).
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 7 grudnia 2006 r. III CZP 118/06, OSNC 2007, nr 9, poz. 136.
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 28 lutego 2008 r. III CZP 143/07, OSNC 2008, nr 3, poz. 38).
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 kwietnia 2008 r., IV CSK 20/08.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 lipca 2008 r. II UK 341/07 (LEX nr 1350047).
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 września 2009 r. I SA/Bd 203/09 (LEX nr 560426).
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 stycznia 2010 r. III CZP 91/09 (LEX nr 551031).
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 października 2010 r. III SA/Wa 861/10 (LEX nr 757801).
- Wyrok Sądu Najwyższego z 28 października 2010 r. II CSK 227/10, OSNC-ZD, 2011, nr 1, poz. 23.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 marca 2011 r. I OSK 706/10 (LEX nr 1079810).
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 listopada 2011 r. III SA/Wa 595/11.
- www.premier.gov.pl

THE SCOPE OF THE TAX LIABILITY OF THE LIQUIDATOR IN THE ASSOCIATION OF THE CAPITAL COMPANY BEING IN THE STATE OF LIQUIDATION

Summary

First of all, the present study contains considerations, which refer to analysis of the doubtful issue whether the liquidator in association of capital company may bear tax liability for the obligations. For determined in this way research area, the analysis of the relevant jurisdiction becomes useful, which possesses, in the mentioned case, features of the absence of uniformity. The above questions evoke numerous controversies, particularly if it is pointed out that in the light of being in force provisions of the Fiscal Law, the liquidator is not involved in third persons list (catalogue). Lack of the liquidators' presence in this provision, we may, in this way, regard as certain inconsistency of the legislator, but we cannot, on the grounds of it, construct a thesis which includes third persons in the tax liability, also other managing the company's property persons, for example – liquidators.