

ROBERT MUSIAŁKIEWICZ

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa we Włocławku

Odpowiedzialność członków zarządu stowarzyszenia za zaległości składkowe a przesłanki egzoneracyjne

**The responsibility of the members of the board of directors
of the association for contribution arrears**

Streszczenie. Członkowie organów zarządzających stowarzyszeniami odpowiadają za ich zaległości składkowe. Zasady i przesłanki tej odpowiedzialności zostały uregulowane tak, jak w przypadku spółek kapitałowych. Problem powstaje w przypadku stowarzyszeń nieprowadzących działalności gospodarczej bowiem nie mają one zdolności upadłościowej i układowej, co oznacza brak możliwości zgłoszenia wniosku o upadłość, a w konsekwencji utrudnione możliwości uwolnienia się przez członków zarządu od odpowiedzialności za zaległości składkowe stowarzyszenia.

Słowa kluczowe: organizacje pozarządowe; stowarzyszenia; składki na ubezpieczenia społeczne.

Abstract. Members of the associations governing bodies are responsible for their contribution arrears. Terms and conditions for this liability has been settled, as in the case of capital companies. The problem arises in the case of associations not

engaged in economic activities because they do not have the ability of the receiver and systemic sclerosis, which means no request for bankruptcy and consequently impeded the possibility of liberation by the members of the board of directors from liability for contribution arrears of the association.

Keywords: non-governmental organizations; associations; contributions to social insurance.

1. Uwagi wstępne

Artykuł 116a ustawy Ordynacja podatkowa¹ określa zakres podmiotowy i zasady odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe innych osób prawnych niż spółki kapitałowe. Zgodnie z art. 31 i 32 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych² art. 116a Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio do należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, składek na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i Fundusz Emerytur Pomostowych oraz składek na ubezpieczenie zdrowotne.

Zakres odpowiedzialności obejmuje członków organów zarządzających takich podmiotów jak: stowarzyszenia, fundacje, przedsiębiorstwa państwowe, spółdzielnie, instytuty badawcze, partie polityczne, związki zawodowe. Zasady i przesłanki odpowiedzialności tej kategorii osób trzecich zostały uregulowane tak, jak w przypadku spółek kapitałowych (art. 116 Ordynacji podatkowej). Takie rozwiązanie może nastroić wątpliwości w odniesieniu do tych podmiotów, które nie prowadzą działalności gospodarczej – w szczególności stowarzyszeń o charakterze *non profit* opierających swoje działania na pracy społecznej ich członków. Osoby zasiadające w zarządach stowarzyszeń zazwyczaj nie są profesjonalnym personelem menadżerskim, rzadko są zatrudniane w stowarzyszeniach, często nie wykazują żadnej aktywności w sferze zarządu, w konsekwencji nie

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.).

² Dz.U. z 2013 r. poz. 1442 ze zm.

zdają sobie sprawy ze spoczywającej na nich odpowiedzialności majątkiem prywatnym za zobowiązania podatkowe i składkowe stowarzyszeń.

Sytuację dodatkowo komplikuje problem braku zdolności upadłościowej i naprawczej stowarzyszeń nieprowadzących działalności gospodarczej, co oznacza utrudnioną możliwość uwolnienia się od odpowiedzialności członków ich organów zarządzających za zobowiązania tych podmiotów.

2. Stowarzyszenia w Polsce – wybrane zagadnienia

Stowarzyszenia są w Polsce są często spotykaną formą prawną. Według danych GUS w roku 2010 w Polsce aktywnie funkcjonowało ok. 67,9 tys. stowarzyszeń. Spora liczba stowarzyszeń nie oznacza wysokiego stopnia rozwoju tego sektora. Jedynie 11,7% stowarzyszeń zatrudniało w 2010 r. personel w oparciu o umowę o pracę, 86% z nich korzystało z pracy społecznej członków, zaś w 31% zatrudniano pracowników w ramach umów cywilnoprawnych. Tylko 6% stowarzyszeń prowadziło działalność gospodarczą³. W przeciwieństwie do spółek kapitałowych jest to sektor wykazujący spore braki organizacyjne w zakresie kadry zarządzającej, zatrudnionego personelu i sytuacji finansowej. Przyczyn takiego stanu można się doszukiwać w czynniku społecznym oraz charakterze *non profit* będącymi filarami powstawania stowarzyszeń oraz stosunkowo krótkim okresie czasu funkcjonowania sektora.

Zasady funkcjonowania stowarzyszeń w Polsce reguluje ustawa Prawo o stowarzyszeniach⁴. Określa ona stowarzyszenie jako dobrowolne, samorządne, trwałe zrzeszenie o celach niezarobkowych, samodzielnie określające swoje cele, programy działania i strukturę organizacyjną oraz akty

³ Trzeci sektor w Polsce stowarzyszenia, fundacje, społeczne podmioty wyznaniowe, samorząd zawodowy i gospodarczy oraz organizacje pracodawców w 2010 r. *Studia i analizy statystyczne*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2013, http://stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/GS_stow_fund_i_spol_podm_wyz_2010.pdf, (dostęp: 15.09.2014 r.).

⁴ Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 79, poz. 855 ze zm., dalej: pr. stow.).

wewnętrzne dotyczące jego działalności, opierające swoją działalność na pracy społecznej członków z możliwością zatrudniania pracowników.

Zgodnie z art. 11 pr. stow. obligatoryjnymi organami stowarzyszeń są walne zebranie członków, organ kontroli wewnętrznej oraz zarząd – jedyny organ, którego członkowie mogą odpowiadać za zobowiązania składkowe stowarzyszenia. Jego wyboru dokonuje walne zebranie członków. Ustawa nie określa liczebności oraz kadencji zarządu, zagadnienia te powinien regulować statut. Członkami zarządu stowarzyszenia mogą być wyłącznie osoby fizyczne. Funkcje, które sprawuje członek zarządu, są czysto osobiste, oparte na stosunku osobistego zaufania, jakim obdarza się osoby powołane do zarządu spółki. Argumenty te nabierają szczególnego znaczenia w stowarzyszeniu, gdzie występujące więzi personalne mają istotny, wręcz jedyny wpływ na jego funkcjonowanie⁵. Czynniki społeczny odróżnia stowarzyszenia od spółek kapitałowych, które co do zasady kierują się celem zarobkowym.

Sposób reprezentacji zarządu oraz dane personalne osób wchodzących w jego skład są wpisywane do Krajowego Rejestru Sądowego. Należy przyjąć, że taki wpis ma charakter deklaracyjny. Charakter konstytutywny ma uchwała walnego zebrania członków w przedmiocie powołania członków zarządu, co oznacza, że członkowie zarządu ponoszą odpowiedzialność za zaległości składkowe od momentu powołania.

Pomimo tożsamyh zasad odpowiedzialności członków zarządu stowarzyszenia i członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe i składkowe, Prawo o stowarzyszeniach nie przewiduje odpowiedzialności członków zarządu stowarzyszenia, odpowiadającej zasadom z art. 299 ustawy Kodeks spółek handlowych⁶, zgodnie z którymi członkowie zarządu spółki odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania w sytuacji bezskutecznej egzekucji przeciwko spółce.

⁵ P. Suski, *Stowarzyszenia i fundacje*, Warszawa 2006, s. 213.

⁶ Ustawa Kodeks spółek handlowych z dnia 15 września 2000 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 1030).

3. Przesłanki odpowiedzialności członków zarządu stowarzyszenia

Wydanie decyzji o odpowiedzialności członka zarządu wymaga zarówno wykazania przesłanek pozytywnych tej odpowiedzialności, jak i wykazania, że w sprawie nie wystąpiły przesłanki wyłączające tę odpowiedzialność (przesłanki egzoneracyjne). Do odpowiedzialności osób członków zarządów stowarzyszeń mają odpowiednie zastosowanie zasady określone w art. 116 Ordynacji podatkowej dotyczące odpowiedzialności członków zarządów spółek kapitałowych. Zgodnie z nim przesłankami orzekania o odpowiedzialności członków zarządów są łącznie:

- 1) powstanie zaległości z tytułu zobowiązań składkowych, których termin płatności upłynął w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu,
- 2) bezskuteczność egzekucji w stosunku do stowarzyszenia w całości lub w części,
- 3) niewykazanie przez członka zarządu stowarzyszenia, że złożono we właściwym czasie wnioski o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie układowe, albo wykazanie braku winy w niepodjęciu działań w tym kierunku,
- 4) niewskazanie przez członka zarządu mienia spółki umożliwiającego zaspokojenie znacznej części zaległości podatkowych spółki.

Istotne znaczenie w kontekście przedmiotowych rozważań pełni przesłanka „pełnienia obowiązków członka zarządu”. Często osoby trzecie odpowiadające za zobowiązania publicznoprawne stowarzyszeń podnoszą zarzut o pełnieniu funkcji w zarządzie wyłącznie społecznie bądź zarzut biernego zachowania w odniesieniu do spraw zarządu – nieprzejawiania jakiegokolwiek aktywności, niepodejmowania żadnych decyzji, czy wręcz kompletnej niewiedzy i braku zainteresowania działalnością danej organizacji. Wykładnia literalna art. 116 Ordynacji podatkowej jednoznacznie wskazuje na to, iż przesłankę „pełnienia obowiązków członka zarządu” należy rozumieć jako posiadanie formalnych uprawnień członka zarządu za konkretny okres (najczęściej kadencji), niezależnie od tego, czy obciążony odpowiedzialnością członek zarządu faktycznie zajmował się interesami

podmiotu, w którym był członkiem zarządu i czy w ogóle posiadał taką możliwość.

Słusznie twierdzi Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 8 lipca 2010 r.⁷, że gdyby celem ustawodawcy w art. 116 § 2, było wskazywanie na ponoszenie odpowiedzialności przez członka zarządu spółki prawa handlowego lub organu zarządzającego innych osób prawnych (organizacji) jedynie faktycznie wykonującego swoje obowiązki, nie użyłby określenia „w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu”, lecz zwrotów np. „w czasie faktycznego wykonywania” czy „w czasie wykonywania” przez nich obowiązków członka zarządu.

Członkowie zarządów stowarzyszeń odpowiadają za zaległości składkowe z tytułu zobowiązań, które powstały w czasie pełnienia przez nich tych funkcji. Dlatego też przesłanka ta, z racji wykładni systemowej, winna być ustalana w oparciu o obiektywnie istniejące kryteria, to jest spełnienie formalnych warunków „pełnienia funkcji członka zarządu”. Istotną kwestią w ustaleniu odpowiedzialności członka zarządu jest zatem okres pełnienia funkcji w zarządzie. Należy podkreślić, że ustalenie go w oparciu o wpis do Krajowego Rejestru Sądowego może prowadzić do błędnych wniosków, bowiem sam wpis ma charakter deklaracyjny. To treść uchwały walnego zebrania członków w przedmiocie powołania/odwołania członków zarządu ustala ramy czasowe odpowiedzialności.

Należy się również zgodzić, że w sytuacji gdy zarząd stowarzyszenia został powołany niezgodnie z przepisami, faktyczne pełnienie funkcji członka tego zarządu przez osobę ujawnioną w takim charakterze w Krajowym Rejestrze Sądowym nie rozstrzyga o odpowiedzialności tej osoby za składki nieuiszczone przez stowarzyszenie⁸.

⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 lipca 2010 r., II FSK 336/09, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA).

⁸ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 stycznia 2009 r., I UK 123/08, Baza Orzeczeń Sądu Najwyższego.

4. Przesłanki egzoneracyjne

W art. 116 Ordynacji podatkowej obok zasad odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych za zaległości podatkowe określono także przesłanki uwolnienia od tej odpowiedzialności, obowiązujące również w przypadku odpowiedzialności członków zarządów stowarzyszeń za zaległości składkowe. Członek zarządu uwolniony będzie od odpowiedzialności, jeżeli wykaze, że:

- we właściwym czasie zgłoszono wniosek o upadłość lub wszczęto postępowanie zapobiegające upadłości (art. 116 § 1 pkt 1),
- niezgłoszenie wniosku o upadłość lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego upadłości nastąpiło bez winy członka zarządu (art. 116 § 1 pkt 1), lub
- członek zarządu wskaże mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części (art. 116 § 1 pkt 2).

W przypadku stowarzyszeń i innych osób prawnych nieprowadzących działalności gospodarczej (np. fundacji) powstaje istotny problem stosowania w odniesieniu do nich zasady odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych, bowiem podmioty nieprowadzące działalności gospodarczej nie mają zdolności upadłościowej i układowej, co oznacza brak możliwości zgłoszenia wniosku o upadłość. Zgodnie z art. 5 ust. 1 Prawa upadłościowego⁹ zdolność upadłościowa została powiązana ze spełnieniem kryteriów uznania danego podmiotu za przedsiębiorcę. Prawo o stowarzyszeniach w art. 34 dopuszcza możliwość prowadzenia działalności gospodarczej przez tego typu podmioty, niemniej z możliwości tej korzysta jedynie 6% stowarzyszeń. W ich przypadku odwołanie się do art. 116 Ordynacji podatkowej przez odesłania z art. 116a, art. 31 i 32 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych nie następuje trudności interpretacyjnych. Stowarzyszenie prowadzące działalność gospodarczą jest przedsiębiorcą, a zatem ma zdolność upadłościową.

⁹ Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 1112 ze zm.).

Za niedopuszczalną należy przyjąć tezę o traktowaniu wszystkich stowarzyszeń jako przedsiębiorców. Prawna możliwość prowadzenia działalności gospodarczej nie przesądza o jej prowadzeniu przez konkretny podmiot. Nawet zapis w statucie stowarzyszenia o pozyskiwaniu środków finansowych przez stowarzyszenie z działalności gospodarczej nie oznacza, że taka działalność faktycznie jest wykonywana.

Problemem jest czy i jak można stosować zasady odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych do członków zarządu stowarzyszeń nieprowadzących działalności gospodarczej. Czy brak prawa do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub o wszczęcie postępowania układowego implikuje wyłączenie odpowiedzialności przewidzianej w art. 116a Ordynacji podatkowej?

Taki pogląd prezentuje A. Mariański, który zwraca uwagę na brak możliwości uwolnienia się przez członków zarządu podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej poprzez zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości. Wskazuje on, że należy traktować brak możliwości zgłoszenia takiego wniosku jako brak zawinienia w jego niezgłoszeniu. Przeciwnie stanowisko oznaczałoby pozbawienie członka władz takiej osoby prawnej możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności. Jak słusznie zauważa, nie można mieć wątpliwości dotyczących przepisów kształtujących obowiązki, które nie są wykonalne prawnie, rozstrzygać na niekorzyść podmiotu, na który są nakładane, a tym bardziej dotyczą one odpowiedzialności za cudzy dług – osoby trzeciej¹⁰.

S. Babiarczyk zwraca uwagę na to, że wykładnia art. 116a Ordynacji podatkowej i odpowiednie stosowanie art. 116 Ordynacji podatkowej nie mogą prowadzić do rozszerzenia odpowiedzialności podmiotów, o których mowa w art. 116a. Przeczyłoby bowiem istocie tej odpowiedzialności i zasadzie wyjątkowości tej odpowiedzialności. Jego zdaniem przepis art. 116a w drodze wykładni nie może uzyskać statusu przepisu blankietowego. Musi więc być tak rozumiany, że przesłanki odpowiedzialności podmiotów, o których mowa w art. 116a określone w art. 116, w tym i przesłanki egzoneracyjne, będą zbędne. Uważa więc, że podmioty, o których mowa w art. 116a, mu-

¹⁰ A. Mariański, *Odpowiedzialność członków organów zarządzających osób prawnych za zaległości podatkowe*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 2, s. 29.

szą, po pierwsze, prowadzić działalność gospodarczą, a po drugie, mieć zdolność upadłościową¹¹.

Z kolei S. Frydrych wyraża pogląd o całkowitym wyłączeniu zasad odpowiedzialności członków zarządu organizacji pożytku publicznego z uwagi na szczególny charakter prawny tego typu podmiotów¹².

W literaturze wskazuje się również na to, że art. 116a odsyła do odpowiedniego stosowania art. 116, zaś przy zastosowaniu rozumowania *a fortiori*: jeśli nie odpowiada ten, kto w terminie złożył wnioski o ogłoszenie upadłości, ani ten, kto wniosek co prawda powinien złożyć, ale nie można mu przypisać winy za niewywiązanie się z tego obowiązku – to tym bardziej nie odpowiada ten, kto w ogóle nie był zobowiązany złożyć taki wniosek¹³.

W doktrynie spotkać się można również z poglądem przeciwnym prezentowanym przez R. Dowgiera, w myśl którego członkowie zarządu osób prawnych nieprowadzących działalności gospodarczej nie mają możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe i składkowe tych osób na podstawie przesłanki braku winy w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęciu postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości¹⁴.

Rozbieżność w interpretacji zasad odpowiedzialności za zaległości podatkowe i składkowe występuje również w orzecznictwie sądowym. Nadmienić należy, że problem ten jest przedmiotem orzecznictwa sądów administracyjnych (zaległości podatkowe) oraz powszechnych (zaległości składkowe).

Pogląd prezentowany przez R. Dowgiera znajduje uznanie w obecnej linii orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie orzekania o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe. W uza-

¹¹ S. Babiarz [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 613.

¹² S. Frydrych, *Odpowiedzialność członków organów podmiotów non profit na podstawie art. 116a Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 5, s. 27.

¹³ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 784.

¹⁴ R. Dowgier [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 742–743.

sadnieniu do wyroku NSA z dnia 16 października 2013 r. sąd wskazał, że nie ma istotnego znaczenia ocena, czy stowarzyszenie miało zdolność upadłościową lub układową, bowiem na podstawie art. 116a *in fine* Ordynacji podatkowej przepis art. 116 tej ustawy stosuje się nie wprost, ale odpowiednio. Jeżeli więc osoba prawna, o której mowa w art. 116a Ordynacji podatkowej, nie ma zdolności upadłościowej lub układowej, to członek jej organów zarządzających nie może powoływać się na przesłankę wyłączenia odpowiedzialności podatkowej wskazaną w art. 116 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej¹⁵. Z kolei w wyroku NSA z dnia 26 lutego 2009 r. wskazano, że brak ustawowego wyłączenia w art. 116 Ordynacji podatkowej od odpowiedzialności członków organów zarządzających takich organizacji jak stowarzyszenia, wskazuje na objęcie dyspozycją tej normy prawnej również takich podmiotów¹⁶.

Przytoczone wyroki NSA odeszły od stanowiska wyrażonego w wyroku z dnia 3 października 2008 r., gdzie wskazano, że podstawą do orzekania o odpowiedzialności osób trzecich, jest prawidłowe ustalenie, czy stowarzyszenie prowadziło działalność gospodarczą, a zatem czy miało zdolność upadłościową¹⁷.

Odmienną interpretację od orzecznictwa administracyjnego przyjął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia z dnia 22 listopada 2012 r.¹⁸ Sąd przyznał, że kluczowym dla orzeczenia o odpowiedzialności za zaległości składkowe jest możliwość wykazania, że niezgłoszenie wniosku o upadłość spółki lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości nastąpiło bez winy osób członków zarządu. Powyższy wyrok wiąże przesłankę egzoneracyjną z art. 116 § 1 pkt 1 lit. b. z postępowaniem likwidacyjnym stowarzyszenia nieprowadzącego działalności gospodarczej. Odpowiednie stosowanie przepisów prawa, o którym mowa w art. 116a, oznaczałoby sto-

¹⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 października 2013 r., II FSK 2877/11, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA).

¹⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 lutego 2009 r., I FSK 1482/07, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA).

¹⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 października 2008 r., II FSK 969/07, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA).

¹⁸ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia z dnia 22 listopada 2012 r. – Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych, I UK 229/2012, LexPolonica nr 5105200.

sowanie przepisu art. 116 Ordynacji podatkowej w kontekście uwolnienia się od odpowiedzialności za zaległości składkowe członków zarządu takiego stowarzyszenia w sytuacji podjęcia przez te osoby działań w kierunku likwidacji stowarzyszenia.

5. Wnioski końcowe

Członkowie zarządów stowarzyszeń odpowiadają za ich zaległości składkowe na zasadach określonych w art. 116 Ordynacji podatkowej. Odpowiadają zatem tak samo, jak członkowie zarządów spółek kapitałowych. Niemniej pozycja prawna stowarzyszeń jest odrębna od spółek kapitałowych. Ustawodawca w ustawach podatkowych oraz ustawie o działalności pożytku publicznego i wolontariacie zawarł na rzecz organizacji pozarządowych szereg przywilejów o charakterze finansowo-organizacyjnym. W odniesieniu do stowarzyszeń oraz fundacji nie przewidziano również odpowiedzialności członków zarządów za zobowiązania kierowanego przez nich podmiotu w sytuacji bezskutecznej egzekucji przeciwko spółce. W literaturze można spotkać pogląd, że specjalne traktowanie organizacji pozarządowych przez ustawodawcę powinno decydować o sposobie interpretacji art. 116 Ordynacji podatkowej¹⁹.

Interpretacja wskazanej normy w odniesieniu do podmiotów *non profit* jest zróżnicowana zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie. Nie bez znaczenia dla rozstrzygnięcia przedmiotowego problemu jest waga interesu, któremu ewentualne różnicowanie w odpowiedzialności za zaległości ma służyć, czy pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania.

Działalności *non profit* oraz społeczne wykonywanie funkcji w stowarzyszeniach należy traktować jako cechę tej formy prawnej, nie zaś jako argument dopuszczenia do powstania zaległości składkowych i niemożności ich uregulowania. Gdy zarząd w imieniu stowarzyszenia zatrudnia osoby fizyczne, musi wykonać określone czynności prawne i techniczne powinien zatem także znać zasady opłacania składek. Przyjęcie w cało-

¹⁹ S. Frydrych, *Odpowiedzialność członków organów...*, s. 26.

ści poglądu przeciwnego mogłoby prowadzić do stworzenia mechanizmu nadużyć w zakresie tworzenia stowarzyszeń będących pracodawcami, nieuiszczającymi składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne. Negatywne skutki funkcjonowania nierzetelnych stowarzyszeń odczuli by pracownicy, a także sam sektor organizacji pozarządowych, któremu groziłby spadek zaufania publicznego – niezbędnego dla samej idei i funkcjonowania sektora organizacji pozarządowych. Istotny z punktu widzenia interesu publicznego jest też problem w relacjach pomiędzy budżetem państwa a systemem finansowym ubezpieczeń społecznych w postaci konieczności pokrywania niedoboru środków w Funduszu Ubezpieczeń Społecznych ze środków budżetu państwa²⁰.

Nie można zgodzić się z tezą zakładającą możliwość wyłączenia przesłanki egzoneracyjnej określonej w art. 116 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej z uwagi na brak zdolności upadłościowej lub układowej stowarzyszenia. Co prawda istnieje możliwość zastosowania przesłanki egzoneracyjnej przewidzianej w art. 116 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, w myśl której członek zarządu uwolniony będzie od odpowiedzialności, jeżeli wskaże mienie organizacji, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości składowych, ale takie rozwiązanie oznaczałoby gorsze traktowanie przez ustawodawcę członków zarządu osób prawnych o charakterze *non profit* w porównaniu do członków zarządu spółek kapitałowych.

Kluczem do rozwiązania problemu zastosowania zasad odpowiedzialności członków zarządu osób prawnych, które nie mają zdolności upadłościowej i układowej, jest norma wyrażona w art. 116a Ordynacji podatkowej, stanowiąca o odpowiednim stosowaniu względem innych osób prawnych niż spółki kapitałowe przepisów art. 116a.

Należy więc rozstrzygnąć, jak zwrot normatywny „stosuje się odpowiednio” określa zakres zastosowania art. 116 Ordynacji podatkowej, w odniesieniu do stowarzyszeń. Sformułowanie „stosuje się odpowiednio” jest powszechnie stosowane w przepisach prawa pozytywnego, które mówią o odpowiednim stosowaniu określonych przepisów prawa do

²⁰ Szerzej o niedoborze środków w Funduszu Ubezpieczeń Społecznych: J. Wantoch-Rekowski, *System ubezpieczeń społecznych a budżet państwa*, Warszawa 2014, s. 287.

jakichś innych przypadków niż te, dla których zostały one ustanowione. Odpowiednie stosowanie przepisu, jak wskazuje L. Morawski, nakazuje interpretatorowi uwzględnienie ewentualnych różnic między instytucjami, do których należy przepis odsyłający. W rezultacie odpowiednie zastosowanie przepisu może polegać na jego zastosowaniu wprost, zastosowaniu z odpowiednimi modyfikacjami lub na odmowie jego zastosowania ze względu na określone różnice. Aby interpretator mógł ustalić, o którą z tych sytuacji chodzi, powinien się posłużyć wykładnią systemową i funkcjonalną²¹.

Przenosząc powyższe na grunt niniejszych rozważań, należy uznać, że zastosowanie wprost art. 116 Ordynacji podatkowej względem osób prawnych pozbawionych zdolności układowej lub upadłościowej jest niedopuszczalne. Ta niedopuszczalność wynika z treści art. 116 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, której nie da się pogodzić ze specyfiką i odmiennością podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej. Stowarzyszenia nieprowadzące działalności gospodarczej nie mają prawnej możliwości zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcia postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości, czyli wskazanych wprost w art. 116 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej czynności prawnych, których celem jest zaspokojenie wierzycieli.

Należy więc rozważyć, jakie możliwości mają członkowie zarządu stowarzyszenia nieprowadzącego działalności gospodarczej w zakresie zapobieżenia niezaspokojeniu wierzyciela należności składkowych. Taką możliwość stwarza likwidacja stowarzyszenia przeprowadzona w odpowiednim czasie, pozwalającym na choćby częściowe uregulowanie długu składkowego. Celem postępowania likwidacyjnego jest zaspokojenie wierzycieli stowarzyszenia²².

Odpowiednie stosowanie normy art. 116 Ordynacji podatkowej do członków zarządów stowarzyszeń w zakresie odpowiedzialności za zaległości składkowe powinno zatem polegać na takiej modyfikacji przesłanki egzoneracyjnej z art. 116 § 1 pkt 1 lit. b, która pozwala na wykazanie

²¹ L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów – komentarz*, Toruń 2002, s. 299.

²² P. Suski, *Stowarzyszenia...*, s. 302.

braku winy w nieszczęściu postępowania likwidacyjnego stowarzyszenia nieprowadzącego działalności gospodarczej.

W kontekście powyższych rozważań można przyjąć, że członek zarządu stowarzyszenia nieprowadzącego działalności gospodarczej powinien zostać uwolniony od odpowiedzialności za zobowiązania składkowe, jeżeli wykáže, że:

- we właściwym czasie wszczęto postępowanie likwidacyjne stowarzyszenia, lub
- niezgłoszenie wniosku o likwidację stowarzyszenia nastąpiło bez winy członka zarządu, lub
- członek zarządu wskaże mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części (art. 116 § 1 pkt 2).

Członek zarządu stowarzyszenia prowadzącego działalność gospodarczą powinien zostać uwolniony od odpowiedzialności za zobowiązania składkowe, jeżeli wykáže, że:

- we właściwym czasie zgłoszono wniosek o upadłość lub wszczęto postępowanie zapobiegające upadłości, lub
- niezgłoszenie wniosku o upadłość lub nieszczęście postępowania zapobiegającego upadłości nastąpiło bez winy członka zarządu, lub
- członek zarządu wskaże mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

Bibliografia:

- Babiarz S. [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2011.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, TNOiK, Toruń 2007.
- Dowgier R. [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.

- Frydrych S., *Odpowiedzialność członków organów podmiotów non profit na podstawie art. 116a Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 5, s. 23–29.
- Mariański A., *Odpowiedzialność członków organów zarządzających osób prawnych za zaległości podatkowe*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 2, s. 24–30.
- Morawski L., *Wykładowa w orzecznictwie sądów – komentarz*, TNOiK, Toruń 2002.
- Suski P., *Stowarzyszenia i fundacje*, LexisNexis, Warszawa 2006.
- Wantoch-Rekowski J., *System ubezpieczeń społecznych a budżet państwa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.