

dr hab. Andrzej Niezgoda

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0664-2720>

andrzej.niezgoda@mail.umcs.pl

adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 października 2023 r., III FSK 2767/21

Słowa kluczowe: odpowiedzialność za zaległości podatkowe obcych osób prawnych; prawo prywatne międzynarodowe; zamknięty katalog osób odpowiedzialnych za zaległości podatkowe

Naczelny Sąd Administracyjny w glosowanym wyroku, odchodząc od dotychczasowej linii orzeczniczej tego Sądu, wyraził stanowisko, zgodnie z którym w świetle przepisów art. 17 ustawy – Prawo prywatne międzynarodowe wykluczone jest stosowanie art. 116 w zw. z art. 116a Ordynacji podatkowej do członków zarządów spółek zagranicznych. Glosa ma charakter krytyczny, gdyż nie można podzielić stanowiska zakładającego, że reguły kolizyjne wynikające z przepisów Prawa prywatnego międzynarodowego mogą eliminować zastosowanie polskich regulacji prawnych dotyczących odpowiedzialności członków organów zarządzających obcych osób prawnych za zaległości podatkowe tych osób, a zatem regulacji bez wątpienia mających charakter publicznoprawny. Po pierwsze bowiem, przepisy ustawy – Prawo prywatne międzynarodowe regulują właściwość prawa dla stosunków z zakresu prawa prywatnego związanych z więcej niż z jednym państwem. Stosunek, jaki powstaje między osobą trzecią odpowiedzialną za dług podatkowy innej osoby a wierzycielem podatkowym, na podstawie konstytucyjnej decyzji organu podatkowego, jest natomiast stosunkiem publicznoprawnym. Po drugie zaś, gdyby nawet podzielić stanowisko prezentowane przez Sąd, zauważyć trzeba, że art. 17 Prawa prywatnego międzynarodowego zawiera normy kolizyjne dotyczące statutu osoby prawnej, a nie odpowiedzialności osób trzecich za cudzy dług. Ma on zatem inny zakres zastosowania niż wskazane przepisy Ordynacji podatkowej. Nie mógłby więc prowadzić do wyeliminowania zastosowania tych przepisów.

1. Glosowanym wyrokiem Naczelny Sąd Administracyjny dokonał wyłomu w zasadniczo jednolitej dotąd linii orzeczniczej tego Sądu, przyjmując, że w świetle art. 17 ustawy – Prawo prywatne międzynarodowe¹ art. 116a

§ 1 w zw. z art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej² nie obejmuje swoim zakresem zastosowania do członków organów zarządzających w spółkach utworzonych i funkcjonujących

¹ Ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. (Dz.U. 2023, poz. 503), dalej: p.p.m.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. 2023, poz. 2383 ze zm.), dalej: o.p.

w oparciu o inny niż polski system prawny³. Dotąd w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego na ogół prezentowane było bowiem stanowisko przeciwne, zgodnie z którym brak jest jakichkolwiek podstaw do przyjęcia, że odpowiedzialność członków organów zarządzających dotyczy jedynie spółek utworzonych i zarejestrowanych na terenie państwa polskiego. Może zatem dotyczyć ona również członków organów zarządzających spółek zagranicznych⁴.

2. Wskazane przepisy, których wykładni dokonał Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanym orzeczeniu, stanowią element regulacji odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatników, zamieszczonej w rozdziale 15 działu III Ordynacji podatkowej⁵. Jest to odpowiedzialność za cudzy dług⁶ i może być nałożona na konkretne podmioty konstytutywną decyzją organu podatkowego⁷ wyłącznie w przypadkach i w zakresie przewidzianym w przepisach wskazanego rozdzia-

łu Ordynacji podatkowej⁸. Odpowiedzialność osób trzecich ma zatem charakter odpowiedzialności publicznoprawnej, powstającej na podstawie aktu administracyjnego, i nie mają do niej zastosowania przepisy innych ustaw poza przepisami wskazanego rozdziału Ordynacji podatkowej⁹, w tym ustaw z zakresu prawa prywatnego przewidujące odpowiedzialność za cudzy dług, np. przepisy art. 299 i 300¹³² Kodeksu spółek handlowych¹⁰, art. 21 ust. 3 Prawa upadłościowego¹¹ albo art. 474 Kodeksu cywilnego¹². Przepisy wskazanego rozdziału Ordynacji podatkowej zawierają więc *numerus clausus* podmiotów odpowiedzialnych jako osoby trzecie za zaległości podatkowe podatnika i przesłanek ich odpowiedzialności¹³. Oczywiście jest więc również i to, że źródłem odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe nie może być umowa. W piśmiennictwie wskazuje się w związku z tym, że ustawodawca podatkowy stworzył specyficzny typ odpowiedzialności osób innych niż pierwotny dłużnik, tj. podatnik, różniący się od odpowiedzialności za cudze długi na gruncie prawa cywilnego¹⁴.

Przepis art. 116a § 1 o.p. w brzmieniu mającym zastosowanie w sprawie rozstrzyganej głosowanym wyrokiem stanowił, że za zaległości podatkowe osób prawnych innych niż wymienione w art. 116 odpowiadają solidarnie

³ Ścisłe biorąc, we wskazanym wyroku Sąd stwierdził, że przepisy te nie mają zastosowania do osób pełniących funkcje członków zarządu w spółkach utworzonych i funkcjonujących w oparciu o inny niż polski system prawny, które nie mają na terytorium Polski oddziału. Jednak w swojej argumentacji nie odnosił się on do kwestii prowadzenia bądź nie przez obce spółki oddziału w Polsce i nie przyjmował prowadzenia w Polsce oddziału za kryterium mające znaczenie z punktu widzenia zastosowania bądź nie przepisu art. 116 § 1 w zw. z art. 116a § 1 o.p. do odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółki.

⁴ Zob. m.in. wyroki NSA z dnia: 25 kwietnia 2017 r., I FSK 1665/1; 9 lipca 2020 r., II FSK 1029/20; 18 maja 2021 r., III FSK 3392/21; 25 stycznia 2023 r., III FSK 1597/21; 22 czerwca 2023 r., III FSK 2206/21; 4 lipca 2023 r., III FSK 2972/21. Wszystkie orzeczenia są dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>.

⁵ Obejmujący art. 107–118. Znajdujący się w tym rozdziale art. 119 dotyczy już innej materii niż odpowiedzialność podatkowa osób trzecich.

⁶ Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 723; K. Cień, *Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe* [w:] *Prawo finansowe*, red. A. Hanusz, Warszawa 2022, s. 261.

⁷ Zob. art. 108 § 1 o.p. Por. także wyrok NSA z dnia 27 października 2004 r., FSK 1069/04.

⁸ Jak to *expressis verbis* wynika z przepisu art. 107 § 1 o.p. Por. też: A. Buczek [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020, s. 725–726.

⁹ Por. wyrok SN z dnia 28 czerwca 2002 r., I CKN 841/00.

¹⁰ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. (Dz.U. 2024, poz. 18 ze zm.).

¹¹ Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. (Dz.U. 2024, poz. 794 ze zm.).

¹² Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. (Dz.U. 2024, poz. 1061 ze zm.).

¹³ Por. S. Babiarsz [w:] S. Babiarsz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 753.

¹⁴ Por. R. Mastalski [w:] A. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016*, Wrocław 2016, s. 580; K. Radzikowski, *Model odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 6, s. 19.

całym swoim majątkiem członkowie organów zarządzających tymi osobami. Przepis art. 116 stosuje się odpowiednio¹⁵. Z kolei art. 116 § 1 w brzmieniu mającym zastosowanie we wskazanej sprawie przewidywał, że 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. Członek zarządu nie ponosi jednak odpowiedzialności, jeśli wykaże, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy, albo wskaże mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części¹⁶.

3. Odnosząc się do stanowiska dopuszczającego zastosowanie art. 116a o.p. jako podstawy prawnej orzeczenia o odpowiedzialności członków organów zarządzających zagranicznych osób prawnych, prezentowanego we wcześniejszych orzeczeniach, Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że opierało się ono na założeniu, zgodnie z którym w polskim ustawodawstwie pojęcie osoby prawnej nie zostało uregulowane jedynie w Kodeksie cywilnym. Do tego pojęcia odnoszą się bowiem również przepisy rozdziału 3 p.p.m. Artykuł 116a § 1 o.p. ma natomiast zastosowanie w przypadku, gdy podatnikiem jest

inny podmiot spełniający warunki uznania go za osobę prawną. Może to być zarówno osoba prawna polska, jak i zagraniczna¹⁷.

W glosowanym wyroku Sąd podzielił stanowisko prezentowane w orzecznictwie, zgodnie z którym określając status danego podmiotu zagranicznego jako osoby prawnej, sięgnąć należy nie do przepisów Kodeksu cywilnego, lecz do regulacji ustawy – Prawo prywatne międzynarodowe. Wyraził on natomiast pogląd, że przepisy ustawy – Prawo prywatne międzynarodowe znajdują zastosowanie także do prawa publicznego. Wynika to, jak przyjął Sąd, z art. 6 powołanej ustawy. Skoro zaś tak, to z treści art. 17 ust. 1, 2 i 3 p.p.m. wynika, że co do zasady wykluczone jest zastosowanie art. 116 § 1 w zw. z art. 116a § 1 o.p. do członków zarządu spółek zagranicznych. Zauważyć należy, że poza przytoczeniem *in extenso* przepisów ust. 1, 2 i 3 art. 17 p.p.m. Sąd nie uzasadnił swojego stanowiska, formułując jedynie przytoczoną wyżej konkluzję.

Naczelny Sąd Administracyjny zaznaczył jednak, że przepisy ustawy – Prawo prywatne międzynarodowe nie wyłączają zastosowania prawa polskiego w sposób bezwzględny, gdyż zgodnie z art. 8 ust. 1 tej ustawy wskazanie prawa obcego nie wyłącza zastosowania tych przepisów prawa polskiego, z których treści lub celów w sposób niewątpliwy wynika, że regulują one podlegający ocenie stosunek prawny bez względu na to, jakiemu prawu on podlega. Odnosząc się z kolei do możliwości zastosowania prawa polskiego na podstawie art. 8 ust. 1, Sąd wskazał, że przepis ten ma zastosowanie tylko do polskich przepisów imperatywnych, tj. wymuszających swoje zastosowanie, a zatem mających pierwszeństwo zastosowania przed właściwym prawem obcym. W piśmiennictwie

¹⁵ W aktualnym brzmieniu powołany przepis przewiduje dodatkowo odpowiedzialność członków organów zarządzających fundacji rodzinnej.

¹⁶ Obecnie przepis ten przewiduje również odpowiedzialność członków zarządu prostej spółki akcyjnej, a wśród okoliczności wyłączających odpowiedzialność przewiduje wykazanie, że we właściwym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o których mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. 2024, poz. 1428 ze zm.).

¹⁷ Dodać trzeba, że prawo podatkowe posługuje się pojęciem osoby prawnej, np. w art. 7 § 1 o.p. oraz w przepisach większości ustaw normujących poszczególne podatki, nie definiując jednak tego pojęcia. Z tego względu powszechnie przyjmuje się, że należy odwołać się, także na potrzeby prawa podatkowego, do utrwalonego znaczenia tego pojęcia funkcjonującego na gruncie prawa prywatnego.

zastrzega się, jak zaznaczył Sąd, iż kwalifikowanie polskich przepisów do kategorii wymuszających swoje zastosowanie nie powinno być dokonywane zbyt pochopnie. Zdaniem Sądu aby ocenić możliwość zastosowania przepisów art. 116 § 1 w zw. z art. 116a § 1 o.p. do członków organów zarządzających spółek zagranicznych, konieczne jest rozważenie, czy są one przepisami imperatywnymi, wymuszającymi ich stosowanie, tj. czy mogą być stosowane wobec członków zarządu spółek zagranicznych, chociaż przepisy Prawa prywatnego międzynarodowego taką możliwość wykluczają. Takich rozważań Naczelny Sąd Administracyjny w glosowanym wyroku nie przeprowadził, ponieważ kwestia ta nie była w ogóle analizowana przez sąd I instancji. Podjęcie jej przez Naczelny Sąd Administracyjny, rozpatrujący skargę kasacyjną, prowadziłoby więc do naruszenia zasady dwuinstancyjności postępowania sądowego.

4. Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którym przepisy ustawy – Prawo publiczne międzynarodowe znajdują zastosowanie do prawa publicznego i dlatego co do zasady wykluczone jest zastosowanie art. 116 § 1 w zw. z art. 116a § 1 o.p. do członków zarządu spółek zagranicznych, należy ocenić jako błędne. W pierwszej kolejności zauważyć bowiem trzeba, że jak stanowi art. 1 p.p.m., reguluje ona właściwość prawa dla stosunków prawnych związanych z więcej niż jednym państwem, jednak – jak *expressis verbis* wynika z tego przepisu – stosunków prawnych z zakresu prawa prywatnego. Także w piśmiennictwie wskazuje się, że prawo prywatne międzynarodowe stanowi zespół norm prawnych określających, system prawny którego państwa należy zastosować do oceny stosunków prywatnoprawnych wykazujących powiązanie z kilkoma państwami. Taki sposób rozumienia prawa prywatnego międzynarodowego jest powszechnie przyjmowany na całym świecie¹⁸. Przedmiotem regulacji wskazanego działu pra-

wa są więc wyłącznie stosunki z zakresu prawa prywatnego¹⁹, w szerokim rozumieniu stosunki cywilnoprawne²⁰. Tego rodzaju stosunki prawne, tj. stosunki z zakresu prawa prywatnego, są regulowane w prawie prywatnym międzynarodowym pośrednio przez określenie dla nich prawa właściwego za pomocą norm kolizyjnych²¹. Ponieważ przepisy prawa prywatnego międzynarodowego adresowane są w pierwszej kolejności do sądu, wykazują podobieństwo do przepisów postępowania cywilnego²².

Dostrzec natomiast trzeba, że zarówno w piśmiennictwie, jak i w orzecznictwie z zakresu prawa prywatnego międzynarodowego przyjmuje się, iż zawarte w nim normy kolizyjne służące do poszukiwania prawa właściwego dla danego stosunku z zakresu prawa prywatnego odnoszą się do przepisów prawa prywatnego i publicznego²³. Dotyczy to np. przepisów dewizowych, antymonopolowych, dotyczących obrotu papierami wartościowymi czy upadłości. Jak wskazuje się w piśmiennictwie, o zastosowaniu danego przepisu zgodnie z normą kolizyjną nie powinna bowiem rozstrzygać formalna kwalifikacja do prawa prywatnego bądź publicznego, która czasem jest problematyczna, ale to, czy wpływa on w sposób imperatywny na stosunek z zakresu prawa prywatnego²⁴.

Uwzględnianie w prawie prywatnym międzynarodowym przepisów prawa publicznego we wskazanym zakresie uzasadnia koncepcja przepisów wymuszających swoje zastosowanie²⁵. W ustawie – Prawo prywatne między-

¹⁹ Por. W. Ludwiczak, *Międzynarodowe prawo prywatne*, Poznań 1996, s. 19.

²⁰ Por. K. Bagan-Kurluta, *Prawo prywatne międzynarodowe*, Warszawa 2017, s. 12.

²¹ Por. J. Poczobut [w:] *Prawo prywatne międzynarodowe. Komentarz*, red. J. Poczobut, Warszawa 2017, s. 134.

²² Por. *ibidem*, s. 129.

²³ Por. W. Popiołek, *Styk prawa prywatnego i publicznego z kolizyjnoprawnego punktu widzenia*, „Problemy Prawa Prywatnego Międzynarodowego” 2016, nr 16, s. 36–37.

²⁴ Por. *ibidem*, s. 51.

²⁵ Inaczej mówiąc, przepisów koniecznego zastosowania. Por. B. Fuchs, *Statut kontraktowy a przepisy wymuszające swoje zastosowanie*, Katowice 2003, s. 87.

¹⁸ Por. J. Poczobut [w:] *Prawo prywatne międzynarodowe. Komentarz*, red. J. Poczobut, Warszawa 2017, s. 129.

narodowe znalazła ona normatywny wyraz w art. 8. Zgodnie z jego treścią wskazanie prawa obcego nie wyłącza zastosowania tych przepisów prawa polskiego, z których treści lub celów w sposób niewątpliwy wynika, że regulują one podlegający ocenie stosunek prawny bez względu na to, jakiemu prawu on podlega. Jednak można uwzględnić przepisy bezwzględnie wiążące innego państwa, z którymi oceniany stosunek prawny jest ściśle związany, jeżeli przepisy te według prawa tego państwa stosuje się bez względu na to, jakiemu prawu ten stosunek podlega. Podczas rozstrzygnięcia o uwzględnieniu tych przepisów należy mieć na uwadze ich naturę i cel oraz skutki, które wynikną z ich uwzględnienia, oraz te, które wyniknęłyby w razie ich pominięcia. Przepisy zawarte w art. 8 przemawiać zatem mogą na rzecz zastosowania do danego stosunku z zakresu prawa prywatnego tak prawa polskiego, jak i prawa obcego²⁶.

Tymczasem stosunek prawny, jaki powstaje w związku z orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika, w analizowanym przypadku odpowiedzialności członka zarządu spółki zagranicznej za zaległości podatkowe tej spółki, nie jest natomiast stosunkiem z zakresu prawa prywatnego. Przeciwnie, ma on charakter stosunku prawnego z zakresu prawa publicznego. Jego stronami są: Skarb Państwa jako wierzyciel podatkowy, bowiem rozstrzygnięcie dotyczy odpowiedzialności za zaległości w podatku od towarów i usług, oraz członek zarządu spółki jako odpowiedzialny za dług podatkowy spółki. Źródłem tego stosunku jest, jak była o tym mowa, konstytucyjna decyzja organu podatkowego wydana na podstawie art. 116 § 1 w zw.

²⁶ Natomiast klauzula porządku publicznego, zawarta w art. 7 p.p.m., może wykluczyć zastosowanie prawa obcego z punktu widzenia ochrony podstawowych zasad porządku prawnego Rzeczypospolitej Polskiej. Na temat klauzuli porządku publicznego zob. szerzej np. M. Mariański, *The Application of the Public Order Clause on the Financial Market as One of the Elements for Building Sustainable Finance in a Comparative Perspective*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2024, z. 29, nr 1, s. 161 i n.

z art. 116a § 1 o.p. Normatywnym warunkiem pozytywnym wydania takiej decyzji jest z kolei, mówiąc ogólnie, istnienie niezaspokojonego w postępowaniu egzekucyjnym roszczenia Skarbu Państwa z tytułu podatku przypadającego od spółki²⁷. Konkretnie z tytułu podatku od towarów i usług pobieranego na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług²⁸. Ani zatem źródło powstania tego stosunku, ani jego materialnoprawna podstawa nie uzasadniają poszukiwania prawa właściwego dla jego oceny prawnej z zastosowaniem przepisów ustawy – Prawo prywatne międzynarodowe. Już z tego powodu nie sposób podzielić argumentacji przedstawionej przez Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu głosowanego orzeczenia.

Powołana ustawa nie reguluje bowiem właściwości prawa dla stosunków z zakresu prawa publicznego nawet w sytuacji, gdy ze względu na miejsce zamieszkania odpowiadającego jako osoba trzecia członka organu zarządzającego za zaległości podatkowe osoby prawnej oraz ze względu na siedzibę osoby prawnej, za której dług podatkowy odpowiada członek organu zarządzającego, stosunek ten związany jest z więcej niż jednym państwem. Dla danego stosunku prawnego z zakresu prawa publicznego związanego z więcej niż jednym państwem prawo właściwe wskazują bądź wprowadzają własną, szczególną regulację umowy międzynarodowe. W prawie podatkowym są to przede wszystkim umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku. Nie regulują one jednak prawa właściwego dla odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe.

Przyjmując błędne założenie, że reguły kolizyjne zawarte w przepisach ustawy – Prawo prywatne międzynarodowe mają zastosowanie do ustalenia prawa właściwego w zakre-

²⁷ Przy braku spełnienia wskazanych wyżej negatywnych warunków orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu jako osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki.

²⁸ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. (Dz.U. 2024, poz. 361 ze zm.).

sie odpowiedzialności członków organów zarządzających za zaległości podatkowe spółki zagranicznej, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, jak była o tym mowa, że stosowanie art. 116 w zw. z art. 116a o.p. do członków zarządu spółek zagranicznych zasadniczo jest wykluczone ze względu na regułę kolizyjną zawartą w art. 17 pierwszej ze wskazanych ustaw. Polemikę z tym stanowiskiem utrudnia fakt, że formułując to twierdzenie, Sąd, poza przytoczeniem *in extenso* przepisów ustępu 1, 2 i 3 art. 17 p.p.m., nie uzasadnił swojego stanowiska.

Zauważyć jednak trzeba, że art. 17 p.p.m. określa statut personalny osoby prawnej z użyciem dwóch łączników wskazanych w ust. 1 i 2. Pierwszy wskazuje jako właściwe prawo państwa, w którym osoba prawna ma siedzibę, drugi – prawo państwa, w którym spółka została utworzona. Z kolei ust. 3 określa zakres przedmiotowy statutu osoby prawnej. W piśmiennictwie wskazuje się, że obejmuje on kilka grup zagadnień²⁹. Pierwsza odnosi się do powstania i ustania osoby prawnej. Druga dotyczy przekształceń podmiotowych, obejmując łączenie, podział i przekształcenie formy prawnej. Trzecia grupa zagadnień odnosi się do charakteru osoby prawnej, nazwy i zdolności prawnej. Czwarta dotyczy struktury organizacyjnej. Piąta grupa odnosi się do zasad reprezentacji osoby prawnej i skutków naruszenia tych zasad. Szósta grupa dotyczy obrotu udziałami. Wreszcie kolejna grupa zagadnień obejmujących zakres przedmiotowy statutu osoby prawnej odnosi się do zasad odpowiedzialności wspólników lub członków za zobowiązania osoby prawnej. Prezentowane jest także stanowisko, zgodnie z którym statut personalny w odniesieniu do spółki reguluje zakres jej zdolności prawnej, zasady reprezentacji, stosunki między wspólnikami a spółką, obrót prawami udziałowymi, a także odpowiedzialność wspólników za zo-

bowiązania spółki. Nie obejmuje on natomiast nabycia i utraty zdolności³⁰.

Mając na uwadze treść art. 17 p.p.m., nawet gdyby zgodzić się ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego, że reguły kolizyjne wynikające z powołanej ustawy mają zastosowanie do prawa publicznego, nie można by podzielić stanowiska, zgodnie z którym w świetle tego przepisu wykluczone jest stosowanie art. 116 § 1 w zw. z art. 116a § 1 o.p. do członków zarządu spółek zagranicznych. Artykuł 17 p.p.m. i wskazane przepisy Ordynacji podatkowej mają bowiem inny zakres zastosowania. Artykuł 116 § 1 w zw. z art. 116a § 1 o.p. nie dotyczy zagadnień objętych statutom personalnym osoby prawnej. W szczególności nie dotyczy odpowiedzialności spółki za własne zobowiązania, a także odpowiedzialności wspólników w stosunkach wewnętrznych lub zewnętrznych. Dotyczy natomiast odpowiedzialności innych osób, konkretnie członków organów zarządzających, za długi osoby prawnej.

Należy również zaznaczyć, że zgodnie z przytoczonym wyżej art. 107 § 1 o.p. odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe zachodzi wyłącznie w przypadkach i w zakresie przewidzianym w przepisach rozdziału 15 działu III Ordynacji podatkowej. Także zatem przy założeniu przyjętym przez Naczelny Sąd Administracyjny, że reguły kolizyjne ustawy – Prawo prywatne międzynarodowe mają zastosowanie do prawa publicznego oraz że statut osoby prawnej obejmuje też odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania osoby prawnej, nie można zgodzić się z tezą, że stosowanie art. 116 § 1 w zw. z art. 116a § 1 o.p. do członków zarządu spółek zagranicznych jest wykluczone. Wskazane przepisy Ordynacji podatkowej należą bowiem do przepisów regulujących podlegający ocenie

²⁹ Por. A. Opalski, A.W. Wiśniewski [w:] *Prawo prywatne międzynarodowe. Komentarz*, red. J. Poczubot, Warszawa 2017, s. 358. Wskazuje się też, że osoba prawna jest „produktem prawnym” określonej jurysdykcji. Może być on bądź nie przedmiotem uznania w państwie forum. Por. *ibidem*, s. 362.

³⁰ Por. A.W. Wiśniewski, *Statut personalny spółek kapitałowych i uznawanie spółek zagranicznych. Orzecznictwo Trybunału Wspólnot a reforma polskiego prawa prywatnego międzynarodowego* [w:] *Współczesne wyzwania europejskiej przestrzeni prawnej. Księga pamiątkowa dla uczczenia 70. urodzin Profesora Eugeniusza Piontka*, red. A. Łazowski, R. Ostrihansky, Kraków 2005, s. 715 i n.

stosunek prawny bez względu na to, jakiemu prawu on podlega. Wynika to *expressis verbis* z przepisu art. 107 § 1 o.p. Zgodnie zaś z treścią art. 8 ust. 1 p.p.m. wskazanie prawa obcego nie wyłącza zastosowania tych przepisów prawa polskiego, z których treści lub celów w sposób niewątpliwy wynika, że regulują one podlegający ocenie stosunek prawny bez względu na to, jakiemu prawu on podlega.

Dodatkowo zauważyć należy, że jak wynika z art. 1 p.p.m., celem przepisów prawa prywatnego międzynarodowego jest wskazanie prawa właściwego dla oceny danego stosunku z zakresu prawa prywatnego, jeżeli wykazuje on powiązanie z kilkoma państwami³¹. Zastosowanie norm kolizyjnych prawa prywatnego międzynarodowego nie prowadzi przy tym z zasady wyłącznie do stwierdzenia niewłaściwości prawa polskiego. Ma ono natomiast doprowadzić do pozytywnego ustalenia prawa właściwego dla danego stosunku z zakresu prawa prywatnego, które może być prawem obcym. W postępowaniu cywilnym obowiązkiem sądu jest zaś z urzędu ustalenie i zastosowanie właściwego prawa obcego. Obecnie taki obowiązek sądu powszechnego wynika z art. 51a § 1 ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych³².

Konsekwentnie zatem jeśliby zakładać dopuszczalność i zasadność zastosowania prawa prywatnego międzynarodowego do stosunków z zakresu prawa publicznego, w tym przypadku do prawa podatkowego, jak przyjął Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanym wyroku, należałoby na podstawie norm kolizyjnych prawa prywatnego międzynarodowego nie tyle wyłącznie eliminować bądź nie zastosowanie przepi-

sów prawa polskiego jako podstawy orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe zagranicznej spółki, ile poszukiwać prawa właściwego w tym zakresie. Tymczasem Naczelny Sąd Administracyjny po uchyleniu wyroku sądu I instancji, formułując ocenę prawną i na tej podstawie wskazania dla tego sądu co do dalszego postępowania, nakazał jedynie rozważenie, czy art. 116 w zw. z art. 116a o.p. stanowi przepisy wymuszające swoje stosowanie i wobec tego może zostać zastosowany chociaż zdaniem Sądu co do zasady przepisy prawa prywatnego międzynarodowego to wykluczają.

Takie sformułowanie przez Naczelny Sąd Administracyjny wytycznych co do dalszego postępowania nie dziwi o tyle, że polskie organy podatkowe nie mogą nakładać obowiązków lub przyznawać uprawnień na podstawie obcego prawa podatkowego. Rolą sądów administracyjnych jest zaś kontrola działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem³³. Nie oznacza to, że regulacje prawa obcego w postępowaniu podatkowym i dla kontroli wykonywanej przez sądy administracyjne nie mają jakiegokolwiek znaczenia. Przeciwnie, w uzasadnionych sytuacjach w świetle odpowiednich przepisów prawa obcego organy podatkowe formułują oceny dotyczące stanu faktycznego objętego hipotezą normy prawnej polskiego prawa podatkowego. Dotyczyć to może pewnych elementów statusu podatkowego obcych osób prawnych, jeżeli wskazuje na to ustawodawca podatkowy³⁴, a także elemen-

³³ Zob. art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. 2024, poz. 1267).

³⁴ Przykładowo wskazać można art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2023, poz. 2805 ze zm.), z którego wynika, że uznawanie przez prawo podatkowe państwa siedziby danej jednostki organizacyjnej za osobę prawną powoduje w Polsce uznanie jej za osobę prawną na potrzeby opodatkowania dochodów uzyskiwanych w Polsce, a także art. 22 ust. 4 pkt 2 tej ustawy przewidujący jako jeden z warunków zwolnienia podatkowego osoby prawnej w podatku dochodowym w Polsce opodatkowanie w kraju siedziby podatkiem dochodowym od całości jej dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

³¹ Na temat problemów wynikających z tak rozumianej transgraniczności dla regulacji z zakresu prawa publicznego zob. szerzej np. B. Kowalczyk, *Zasada terytorializmu działania administracji a transgraniczność spraw administracyjnych* [w:] *Współpraca transgraniczna w administracji publicznej*, red. R. Kusiak-Winter, Wrocław 2015, s. 157 i n.

³² Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. (Dz.U. 2024, poz. 334 ze zm.). Poprzednio identyczną normę zawierał art. 1143 § 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. 2024, poz. 1568), uchylony w 2017 r.

tów statutu osoby prawnej objętych regulacją art. 17 p.p.m.

Przepisy powołanego artykułu ustawy – Prawo prywatne międzynarodowe w postępowaniu podatkowym nie są zatem bez znaczenia. Wynikające z nich normy kolizyjne powinny zostać uwzględnione, w innym jednak zakresie, niż przyjął to Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanym wyroku. W świetle art. 116 § 1 o.p. stosowanego odpowiednio do odpowiedzialności za zaległości podatkowe członków organów zarządzających innych osób prawnych na podstawie art. 116a § 1 jako przesłanki zarówno pozytywne, jak negatywne odpowie-

działności członków organów zarządzających przyjęte bowiem zostały zdarzenia dotyczące elementów statutu personalnego osoby prawnej. Przede wszystkim zatem w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności członków organów zarządzających zagranicznych osób prawnych z zastosowaniem norm kolizyjnych wynikających z treści art. 17 p.p.m. należy ustalić prawo właściwe dla oceny charakteru jednostki organizacyjnej jako osoby prawnej, składu organu zarządzającego, bezskuteczność egzekucji, a także tego, czy we właściwym czasie zgłoszony został wniosek o ogłoszenie upadłości.

Abstract

Commentary on the judgment of the Supreme Administrative Court of 10 October 2023 (Case no. III FSK 2767/21)

Keywords: *responsibility of overdue taxes of foreign legal entities; private international law; closed catalogue of persons responsible for overdue taxes*

Supreme Administrative Court departed from longstanding line of judicial practice in a verdict that presented a position that Article 17 of Private International Law Act rules out application of Article 116 in relation to Article 116a of Tax Ordinance Act in regard to members of management boards (boards of directors and analogues bodies) of foreign companies. This gloss is critical towards verdict, because we cannot agree with a position that conflict of laws principles arising from International Law Act can rule out application of Polish legal regulations regarding responsibility of members of management of legal entities for overdue taxes of said entities, that is a regulation that is without a doubt within the field of public law. Firstly, legal provisions of Private International Law Act are regulating jurisdiction in regard to legal relationships in area of private law that are conducted internationally. Legal relationship between a person responsible for other person's overdue taxes and tax creditor that comes into existence due to decision of tax authority is legal relationship in area of public law. Secondly, supposedly if we were agreeing with Court's position, it should be noted that Article 17 of Private International Law Act contains conflict of laws principles in regard to status of a legal entity, not to responsibility of a person for other person's debt. Therefore it has different scope of application than abovementioned regulations of Tax Ordinance Act. It couldn't effect in ruling out application of those regulations.

Bibliografia

Literatura

- Adamiak A., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016*, Wrocław 2016.
- Babiarz S., Dauter B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Bagan-Kurluta K., *Prawo prywatne międzynarodowe*, Warszawa 2017.

- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007.
- Fuchs B., *Statut kontraktowy a przepisy wymuszające swoje zastosowanie*, Katowice 2003.
- Kowalczyk B., *Zasada terytorializmu działania administracji a transgraniczność spraw administracyjnych* [w:] *Współpraca transgraniczna w administracji publicznej*, red. R. Kusiak-Winter, Wrocław 2015.
- Ludwiczak W., *Międzynarodowe prawo prywatne*, Poznań 1996.
- Mariański M., *The Application of the Public Order Clause on the Financial Market as One of the Elements for Building Sustainable Finance in a Comparative Perspective*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2024, z. 29, nr 1.
- Popiołek W., *Styk prawa prywatnego i publicznego z kolizyjnoprawnego punktu widzenia*, „Problemy Prawa Prywatnego Międzynarodowego” 2016, nr 16.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020.
- Prawo finansowe*, red. A. Hanusz, Warszawa 2022.
- Prawo prywatne międzynarodowe. Komentarz*, red. J. Poczobut, Warszawa 2017.
- Radzikowski K., *Model odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 6.
- Wiśniewski A.W., *Statut personalny spółek kapitałowych i uznawanie spółek zagranicznych. Orzecznictwo Trybunału Wspólnot a reforma polskiego prawa prywatnego międzynarodowego* [w:] *Współczesne wyzwania europejskiej przestrzeni prawnej. Księga pamiątkowa dla uczczenia 70. urodzin Profesora Eugeniusza Piontka*, red. A. Łazowski, R. Ostrihansky, Kraków 2005.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. 2024, poz. 1061 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2023, poz. 2805 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2023, poz. 2383 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. 2024, poz. 18 ze zm.).
- Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. 2024, poz. 794 ze zm.).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2024, poz. 361 ze zm.).
- Ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. – Prawo prywatne międzynarodowe (Dz.U. 2023, poz. 503).
- Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. 2024, poz. 1428 ze zm.).

Orzecznictwo

- Wyrok SN z dnia 28 czerwca 2002 r., I CKN 841/00.
- Wyrok NSA z dnia 27 października 2004 r., FSK 1069/04.
- Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2017 r., I FSK 1665/1.
- Wyrok NSA z dnia 9 lipca 2020 r., II FSK 1029/20.
- Wyrok NSA z dnia 18 maja 2021 r., III FSK 3392/21.
- Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2023 r., III FSK 1597/21.
- Wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2023 r., III FSK 2206/21.
- Wyrok NSA z dnia 4 lipca 2023 r., III FSK 2972/21.