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

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 międzynarodowe[[1]](#footnote-1), art. 116a § 1 w związku z art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej[[2]](#footnote-2) nie obejmuje swoim zakresem zastosowania członków organów zarządzających w spółkach utworzonych i funkcjonujących w oparciu o inny niż polski system prawny[[3]](#footnote-3). 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 zagranicznych[[4]](#footnote-4).

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 podatkowej[[5]](#footnote-5). Jest to odpowiedzialność za cudzy dług[[6]](#footnote-6), i może być nałożona na konkretne podmioty konstytutywną decyzją organu podatkowego[[7]](#footnote-7) wyłącznie w przypadkach i w zakresie przewidzianych w przepisach wskazanego rozdziału Ordynacji podatkowej[[8]](#footnote-8). 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 podatkowej[[9]](#footnote-9), w tym ustaw z zakresu prawa prywatnego, przewidujące odpowiedzialność za cudzy dług, np. przepisy art. 299 i 300132, Kodeksu spółek handlowych[[10]](#footnote-10), art. 21 ust. 3 Prawa upadłościowego[[11]](#footnote-11) albo art. 474 Kodeksu cywilnego[[12]](#footnote-12). Przepisy wskazanego rozdziału Ordynacji podatkowej zawierają więc *numerus clausus* podmiotów odpowiedzialnych, jako osoby trzecie za zaległości podatkowe podatnika i przesłanek ich odpowiedzialności[[13]](#footnote-13). Oczywiste 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 cywilnego[[14]](#footnote-14).

Przepis art. 116a § 1 op, w brzmieniu mającym zastosowanie w sprawie rozstrzyganej głosowanym wyrokiem stanowił, że za zaległości podatkowe osób prawnych innych niż wymienione w art. 116 odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie organów zarządzających tymi osobami. Przepis art. 116 stosuje się odpowiednio[[15]](#footnote-15). 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 części[[16]](#footnote-16).

3. Odnosząc się do stanowiska dopuszczającego zastosowanie art. 116a op, 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 ppm. Art. 116a § 1 op 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 zagraniczna[[17]](#footnote-17).

W głosowanym 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 ppm wynika, że co do zasady wykluczone jest zastosowanie art. 116 § 1 w związku z art. 116a § 1 op do członków zarządu spółek zagranicznych. Zauważyć należy, że poza przytoczeniem *in extenso* przepisów ustępu 1., 2. i 3. artykułu 17. ppm, 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 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 związku z art. 116a § 1 op 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 głosowanym wyroku nie przeprowadził, ponieważ kwestia ta nie była w ogóle analizowana przez sąd pierwszej 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 związku z art. 116a § 1 op do członków zarządu spółek zagranicznych, należy ocenić jako błędne. W pierwszej kolejności zauważyć bowiem trzeba, że jak stanowi art. 1 ppm, reguluje ona właściwość prawa dla stosunków prawnych związanych z więcej niż jednym państwem, jednakże – 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 świecie[[18]](#footnote-18). Przedmiotem regulacji wskazanego działu prawa są więc wyłącznie stosunki z zakresu prawa prywatnego[[19]](#footnote-19), w szerokim rozumieniu stosunki cywilnoprawne[[20]](#footnote-20). 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 kolizyjnych[[21]](#footnote-21). Ponieważ przepisy prawa prywatnego międzynarodowego adresowane są w pierwszej kolejności do sądu, wykazują podobieństwo do przepisów postępowania cywilnego[[22]](#footnote-22).

Dostrzec natomiast trzeba, że zarówno w piśmiennictwie, jak 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 i do przepisów prawa prywatnego, i publicznego[[23]](#footnote-23). 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 prywatnego[[24]](#footnote-24).

Uwzględnianie w prawie prywatnym międzynarodowym przepisów prawa publicznego we wskazanym zakresie uzasadnia koncepcja przepisów wymuszających swoje zastosowanie[[25]](#footnote-25). W ustawie – Prawo prywatne międzynarodowe 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. Jednakże 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 rozstrzygania 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 zarówno na rzecz zastosowania do danego stosunku z zakresu prawa prywatnego, tak prawa polskiego, jak też prawa obcego.

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, konstytutywna decyzja organu podatkowego, wydana na podstawie art. 116 § 1 w związku z art. 116a § 1 op. Normatywnym warunkiem pozytywnym wydania takiej decyzji jest z kolei, mówiąc ogólnie, istnienie niezaspokojonego w postępowaniu egzekucyjnym roszczenia Skarbu Państwa z tytułu podatku przypadającego od spółki[[26]](#footnote-26). Konkretnie, z tytułu podatku od towarów i usług, pobieranego na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług[[27]](#footnote-27). 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 zakresie odpowiedzialności członków organów zarządzających za zaległości podatkowe spółki zagranicznej, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, jak była o tym mowa, że stosowanie art. 116 w związku z art. 116a op 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. artykułu 17. ppm, nie uzasadnił swojego stanowiska.

Zauważyć jednak trzeba, że art. 17. ppm określa statut personalny osoby prawnej z użyciem dwóch łączników wskazanych w ustępach 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 ustęp 3. określa zakres przedmiotowy statutu osoby prawnej. W piśmiennictwie wskazuje się, że obejmuje on kilka grup zagadnień[[28]](#footnote-28). 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 zobowiązania spółki. Nie obejmuje on natomiast nabycia i utraty zdolności[[29]](#footnote-29).

Mając na uwadze treść art. 17 ppm, 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 związku z art. 116a § 1 op do członków zarządu spółek zagranicznych. Artykuł 17. ppm i wskazane przepisy Ordynacji podatkowej mają bowiem inny zakres zastosowania. Artykuł 116 § 1 w związku z art. 116a § 1 op nie dotyczą zagadnień objętych statutem personalnym osoby prawnej. W szczególności nie dotyczą odpowiedzialności spółki za własne zobowiązania, a także odpowiedzialności wspólników, w stosunkach wewnętrznych lub zewnętrznych. Dotyczą one natomiast odpowiedzialności innych osób, konkretnie członków organów zarządzających, za długi osoby prawnej.

Należy także zaznaczyć, że zgodnie z przytoczonym wyżej art. 107 § 1 op, odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe zachodzi wyłącznie w przypadkach i w zakresie przewidzianych 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 również odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania osoby prawnej, nie można by zgodzić się z tezą, że stosowanie art. 116 § 1 w związku z art. 116a § 1 op do członków zarządu spółek zagranicznych jest wykluczone. Wskazane przepisy Ordynacji podatkowej należą bowiem do przepisów regulujących podlegający ocenie stosunek prawny bez względu na to, jakiemu prawu on podlega. Wynika to *expressis verbis* z przepisu art. 107 § 1 op. Zgodnie zaś z treścią art. 8 ust. 1 ppm, wskazanie prawa obcego nie wyłącza natomiast 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 ppm, celem przepisów prawa prywatnego międzynarodowego jest wskazanie prawa właściwego dla oceny danego stosunku z zakresu prawa prywatnego, jeżeli wykazuje on powiązanie z kilkoma krajami. 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 powszechnych[[30]](#footnote-30).

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 przepisów prawa polskiego jako podstawy orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe zagranicznej spółki, co poszukiwać prawa właściwego w tym zakresie. Tymczasem Naczelny Sąd Administracyjny, po uchyleniu wyroku sądu pierwszej instancji, formułując ocenę prawną i na tej podstawie wskazania dla tego sądu co do dalszego postępowania, nakazał jedynie rozważenie, czy art. 116 w związku z art. 116a op stanowią przepisy wymuszające swoje stosowanie, i wobec tego mogą zostać zastosowane, 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 prawem[[31]](#footnote-31). 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 podatkowy[[32]](#footnote-32), a także elementów statutu osoby prawnej objętych regulacją art. 17 ppm.

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 op, stosowanego odpowiednio do odpowiedzialności za zaległości podatkowe członków organów zarządzających innych osób prawnych na podstawie art. 116a § 1, jako przesłanki zarówno pozytywne, jak negatywne odpowiedzialności członków organów zarządzających przyjęte bowiem zostały zdarzenia dotyczące elementów statusu 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 ppm 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.

1. Ustawa z dnia 4 lutego 2011 roku, Dz.U. z 2023 roku poz. 503, dalej także: „ppm”. [↑](#footnote-ref-1)
2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku, Dz.U. z 2023 roku poz. 2383 ze zm., dalej także „op”. [↑](#footnote-ref-2)
3. Ściśle 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. Jednakże 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 jako kryterium mające znaczenie z punktu widzenia zastosowania, bądź nie, przepisu art. 116 § 1 w związku z art. 116a § 1 op do odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółki. [↑](#footnote-ref-3)
4. Zob. zob. m.in. wyroki NSA: z 25 kwietnia 2017 roku., I FSK 1665/1; z 9 lipca 2020 roku, II FSK 1029/20; z 18 maja 2021 roku, III FSK 3392/21; z 25 stycznia 2023 roku, III FSK 1597/21; z 22 czerwca 2023 roku, III FSK 2206/21; z 4 lipca 2023 roku, III FSK 2972/21. Wszystkie orzeczenia są dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, https://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query. [↑](#footnote-ref-4)
5. Obejmujący artykuły od 107 do 118. Znajdujący się w tym rozdziale art. 119 dotyczy już innej materii niż odpowiedzialność podatkowa osób trzecich. [↑](#footnote-ref-5)
6. Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 723 oraz K. Cień, *Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe* (w:) *Prawo finansowe*, red. A. Hanusz, Warszawa 2022, s. 261. [↑](#footnote-ref-6)
7. Zob. art. 108 § 1 Ordynacji podatkowej. Por. także wyrok NSA z 27 października 2004 roku, FSK 1069/04. [↑](#footnote-ref-7)
8. Jak to *expressis verbis* wynika z przepisu art. 107 § 1 op. Por. także A. Buczek (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020, s. 725-726. [↑](#footnote-ref-8)
9. Por. wyrok SN z 28 czerwca 2002 roku, I CKN 841/00. [↑](#footnote-ref-9)
10. Ustawa z dnia 15 września 2000 roku, Dz.U. z 2024 roku poz. 18 ze zm. [↑](#footnote-ref-10)
11. Ustawa z dnia 28 lutego 2003 roku, Dz.U. z 2024 roku poz. 794 ze zm. [↑](#footnote-ref-11)
12. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku, Dz.U. z 2024 roku poz. 1061 ze zm. [↑](#footnote-ref-12)
13. Por. S. Babiarz (w:) S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 753. [↑](#footnote-ref-13)
14. Por. R. Mastalski (w:), A. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa,. Komentarz 2016,* Wrocław 2016, s. 580 oraz K. Radzikowski*, Model odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatkowe podatnika*, „Prawo i podatki” 2008, Nr 6, s. 19. [↑](#footnote-ref-14)
15. W aktualnym brzmieniu powołany przepis przewiduje dodatkowo odpowiedzialność członków organów zarządzających fundacji rodzinnej. [↑](#footnote-ref-15)
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 roku - Prawo restrukturyzacyjne, Dz.U.2024 roku poz. 1428 ze zm. [↑](#footnote-ref-16)
17. Dodać trzeba, że prawo podatkowe posługuje się pojęciem osoby prawnej, np. w art. 7 § 1op 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. [↑](#footnote-ref-17)
18. Por. J. Poczobut (w:) *Prawo prywatne międzynarodowe. Komentarz*, red. J. Poczobut, Warszawa 2017, s. 129. [↑](#footnote-ref-18)
19. Por. W. Ludwiczak, *Międzynarodowe prawo prywatne*, Poznań 1996, s. 19. [↑](#footnote-ref-19)
20. Por. K. Bagan-Kurluta, Prawo prywatne międzynarodowe, Warszawa 2017, s. 12. [↑](#footnote-ref-20)
21. Por. J. Poczobut, *op. cit.*, s. 134. [↑](#footnote-ref-21)
22. Por. op. cit., s. 129. [↑](#footnote-ref-22)
23. Por. W. Popiołek, *Styk prawa prywatnego i publicznego z kolizyjnoprawnego punktu widzenia*, „Problemy Prawa Prywatnego Międzynarodowego” 2016/16, s. 36-37. [↑](#footnote-ref-23)
24. Por. op. cit., s. 51. [↑](#footnote-ref-24)
25. Inaczej mówiąc, przepisów koniecznego zastosowania. Por. B. Fuchs, *Statut kontraktowy a przepisy wymuszające swoje zastosowanie*, Katowice 2003, s. 87. [↑](#footnote-ref-25)
26. Przy braku spełnienia wskazanych wyżej negatywnych warunków orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu jako osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki. [↑](#footnote-ref-26)
27. Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku, Dz.U. z 2024 roku poz. 361 ze zm. [↑](#footnote-ref-27)
28. Por. A. Opalski, A.W. Wiśniewski (w:) *Prawo prywatne międzynarodowe. Komentarz*, red. J. Poczobut, Warszawa 2017, s. 358. Wskazuje się również, że osoba prawna jest „produktem prawnym” określonej jurysdykcji. Może być on, bądź nie, przedmiotem uznania w państwie forum. Por. op. cit., s. 362. [↑](#footnote-ref-28)
29. 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 nast. [↑](#footnote-ref-29)
30. Ustawa z dnia 27 lipca 2001 roku, Dz.U. z 2024 roku poz. 334 ze zm. Poprzednio identyczną normę zawierał art. 1143 § 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 roku Kodeks postępowania cywilnego, Dz.U. z 2024 roku poz. 1568, uchylony w 2017 r. [↑](#footnote-ref-30)
31. Zob. art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 roku – Prawo o ustroju sądów administracyjnych Dz.U. z 2024 roku poz. 1267. [↑](#footnote-ref-31)
32. Przykładowo wskazać można art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2023 roku 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 osiągania. [↑](#footnote-ref-32)