

Odpowiedzialność członka zarządu spółki zagranicznej za zaległości podatkowe tej spółki – rozważania wokół art. 116a § 1 Ordynacji podatkowej

Dana Šramková*, Piotr Stanisławiszyn**, Katarzyna Gwizdak***

Tematyka prezentowana w artykule ogniskuje się wokół zagadnienia, czy art. 116a § 1 Ordynacji podatkowej pozwala na „odpowiednie” stosowanie zasad, w tym przesłanek egzoneracyjnych i ekskulacyjnej wynikających z art. 116 Ordynacji podatkowej do przeniesienia odpowiedzialności za zaległości podatkowe innych osób prawnych na członków organów zarządzających spółek zagranicznych. W konsekwencji należy rozważyć, czy obowiązujące przepisy prawa podatkowego pozwalają na przypisanie takiej odpowiedzialności, czy też w tym zakresie konieczne jest dokonanie zmian normatywnych. Do niedawna rozbieżne i zmienne orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego potwierdzało istnienie wyżej wskazanego problemu w praktyce gospodarczej zwłaszcza w obrocie międzynarodowym oraz na styku prawa podatkowego i insolwencyjnego. Autorzy we wnioskach podkreślają *de lege lata* niedopuszczalność stosowania zasad wynikających z art. 116 Ordynacji podatkowej do przeniesienia odpowiedzialności na członków organów zarządzających spółek zagranicznych za zaległości podatkowe tychże spółek. Jest to niezwykle istotne zagadnienie dla praktyki podatkowej oraz insolwencyjnej, w wymiarze zarówno krajowym, jak i europejskim.

Słowa kluczowe: odpowiedzialność podatkowa członka organu zarządzającego spółki zagranicznej za zaległości podatkowe tej spółki, odpowiedzialność podatkowa, spółka zagraniczna, zaległość podatkowa

Kod klasyfikacji JEL: K34

* JUDr., Ph.D., MBA • Uniwersytet im. Masaryka, Wydział Prawa, Brno •
✉ dana.sramkova@law.muni.cz • ORCID: 0000-0002-5717-7507

** adiunkt, dr • Uniwersytet Opolski, Katedra Prawa Gospodarczego i Finansowego • ✉ pstanislawiszyn@uni.opole.pl •
ORCID: 0000-0001-7269-3254

*** mgr • doradca podatkowy, aplikant adwokacki ORA w Warszawie •
✉ katarzyna.gwizdak@gmail.com • ORCID: 0009-0009-5153-0232

Wprowadzenie

Coraz większa liczba spraw, które trafiają na wokandę sądów administracyjnych, w tym przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, niewątpliwie wskazuje na wagę instytucji odpowiedzialności za zaległości podatkowe innych osób prawnych oraz niezwykle aktualność problematyki wyznaczenia przejrzystego zakresu podmiotowego art. 116a § 1 w zw. z art. 116 Ordynacji podatkowej¹. Na kanwie jednoznacznie unormowanych i niezmiennych przepisów pojawiło się zagadnienie, czy art. 116a § 1 o.p. pozwala na „odpowiednie” stosowanie zasad wynikających z art. 116 o.p., a więc na przeniesienie odpowiedzialności za zaległości innych osób prawnych na członków zarządu spółek zagranicznych? W konsekwencji należy rozważyć, czy wykładnia art. 116a § 1 o.p. może prowadzić do wniosku, że regulacje te pozwalają pociągnąć do odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółek zagranicznych osoby zarządzające tymi spółkami.

W oparciu o brzmienie obowiązujących przepisów nie można przyjąć, wbrew stanowisku organów podatkowych i do niedawna NSA (wyrok z dnia 18 maja 2021 r., sygn. III FSK 3392/21), iż pojęcie „innej osoby prawnej” odnosi się także do osoby prawnej powstałej na podstawie prawa obcego, a w konsekwencji do uznania, iż za zaległości podatkowe tych podmiotów ponoszą odpowiedzialność członkowie organów zarządzających po spełnieniu się przesłanek określonych przez prawo krajowe. Z pełną aprobatą należy zatem przyjąć zmienioną linię orzecniczą wyznaczoną przez Naczelną Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia 10 października 2023 r. (sygn. III FSK 2767/21) oraz z dnia 25 października 2023 r. (sygn. III FSK 173/23, sygn. III FSK 174/23, sygn. III FSK 840/22, sygn. III FSK 841/22), a których dopełnieniem i rozwinięciem są orzeczenia NSA z dnia 19 stycznia 2024 r. (sygn. III FSK 3731/21 oraz III FSK 580/23).

Zmiana podejścia zaprezentowana ww. orzeczeniach przez Naczelną Sąd Administracyjny nie wynika, co warto podkreślić, ze zmiany regu-

lacji prawa podatkowego czy insolwencyjnego i handlowego, ale przede wszystkim ze zmiany wykładni tychże przepisów (Brzeziński, 2008, s. 39). NSA nadto prezentując swoje stanowisko, nie tylko odniósł się w swoich wywodach do regulacji podatkowych, ale też sięgnął do właściwych przepisów prawa prywatnego międzynarodowego czy prawa europejskiego w zakresie regulacji prawa insolwencyjnego.

Niniejsze opracowanie ma ukazać ww. zagadnienie z perspektywy niezmiennych regulacji i ewolucji linii orzecniczej NSA. Analizie poddane zostaną wybrane orzeczenia sądowe, poczynsz od genezy tej regulacji, a skończywszy na wnioskach *de lege lata* i *de lege ferenda*. Autorzy podjęli się także analizy tej problematyki z powodu braku kompleksowego opracowania w tym zakresie w literaturze przedmiotu, poza wybranymi aspektami poruszonymi w komentarzach do Ordynacji podatkowej. Taki stan rzeczy jest niezrozumiały, zważywszy na znaczenie tej instytucji dla praktyki gospodarczej (Suchocki, 2019, s. 46).

Geneza instytucji art. 116a § 1 Ordynacji podatkowej oraz jej konstrukcja

W świetle przepisów Ordynacji podatkowej, co do zasady, to podatnik ponosi odpowiedzialność za własne działania lub zaniechania. Ustawodawca przewidział jednak pewne wyjątki od tej reguły (Olesiak, 2020, s. 53)² w regulacjach wyrażonych w art. 107–119 o.p. Przepisy te normują odpowiedzialność podatkową osób trzecich za „cudze”

² Wyjątki te w sposób wyraźny wyznaczają zakres odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatnika w oparciu o zasady: 1) zamkniętego katalogu osób trzecich, 2) wyłączności Ordynacji podatkowej jako podstawy orzekania o wtórnej odpowiedzialności osób trzecich, 3) akcesoryjności odpowiedzialności, 4) subsydiarności odpowiedzialności osoby trzeciej z podatnikiem, 5) solidarności odpowiedzialności osoby trzeciej z podatnikiem, 6) orzekania o odpowiedzialności w drodze konstytutywnej decyzji organu podatkowego w odrębnym postępowaniu, 7) odrębnego reżimu przedawnienia.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 poz. 111 z późn. zm.), dalej: o.p.

zaległości podatkowe, niezależnie od ich własnego działania lub zaniechania (Guzek, 2002, s. 1; Pajor, 2020, s. 125). Omawianej instytucji prawnej, jako wiążącej skutki istnienia zobowiązania podatkowego z podmiotem innym niż podatnik, nadano jednoznacznie odrębny (Olesiak, 2020, s. 58) i wyjątkowy względem odpowiedzialności podatnika charakter. Jej istotą jest bowiem subsydiarność, rozumiana jako odpowiedzialność „w drugiej kolejności”, po uprzedniej próbie dochodzenia zaległości od podatnika (Karwat, 2016, s. 178). Polski ustawodawca, kierując się zasadami pewności prawa oraz demokratycznego państwa prawnego, oparł zasady odpowiedzialności osób trzecich na ścisłych, niekiedy nawet formalnych przesłankach.

Kwestia odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych (spółek kapitałowych w organizacji) za zaległości podatkowe tych spółek została uregulowana w art. 116 o.p. Stosownie do jego treści, za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna (Olesiak, Pajor, 2025 s. 44). Przy czym, samo orzeczenie o odpowiedzialności członka zarządu może mieć miejsce wówczas, gdy członek zarządu:

- 1) nie wykazał, że:
 - a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości³ lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie restrukturyzacyjne albo postępowanie o zatwierdzenie układu⁴), albo
 - b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;

³ Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2025 r. poz. 614 ze zm.), dalej: Prawo upadłościowe.

⁴ Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2024 r. poz. 1428 ze zm.), dalej: Prawo restrukturyzacyjne.

- 2) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

Odpowiedzialność ta ma charakter osobisty i solidarny z osobą prawną. Niemniej, jak wynika z samego literalnego brzmienia art. 116 o.p., istnieje szereg czynników warunkujących możliwość poniesienia odpowiedzialności przez osoby trzecie za zaległości podatkowe spółki kapitałowej, w tym wystąpienie samej (nieprzedawnionej) zaległości podatkowej, bezskuteczność egzekucji z majątku spółki (w całości lub w części) oraz brak przesłanek wyłączających odpowiedzialność członka zarządu (brak winy⁵ lub ujawnienie majątku spółki). Tym samym, wystąpienie którejkolwiek ze wskazanych okoliczności będzie stanowiło podstawę do wyłączenia odpowiedzialności członka zarządu. W literaturze przedmiotu zwraca się przy tym uwagę na ścisły charakter wykładni przesłanek egzoneracyjnych powołanych w art. 116 § 1 pkt 1 o.p., uchylających odpowiedzialność zarządców (Olesiak, 2020, s. 134). W istocie, analizowane przesłanki sprowadzają się do weryfikacji spoczywającego na członkach zarządu obowiązku zachowania należytej, profesjonalnej staranności. Tak rozumiana staranność powinna wyrażać się przede wszystkim w aktywnych działaniach zmierzających do zgłoszenia we właściwym terminie wniosku o wszczęcie postępowania upadłościowego lub restrukturyzacyjnego, choć nie ulega większej wątpliwości, iż oceny podejmowanych działań należy dokonywać w oparciu o całokształt towarzyszących im okoliczności w konkretnych przypadkach. Kwestią szczególnie sporną może okazać się wszechstronna i obiektywna ocena co do tego, który

⁵ Innymi słowy, aby wykazać brak winy, członek zarządu powinien udowodnić dochowanie wymogu należytej staranności w działaniu przy wykonywaniu ustawowych obowiązków oraz że uchybienie obowiązkowi zgłoszenia we właściwym czasie nie było od niego zależne (art. 116 pkt 1 lit. a i b Ordynacji podatkowej *a contrario*; zob. wyroki NSA: z dnia 4 kwietnia 2017 r., sygn. I GSK 708/15; z dnia 20 października 2006 r., sygn. II FSK 1271/05; z dnia 20 listopada 2003 r., sygn. III SA 110/02).

moment należy uznać za właściwy dla zgłoszenia przez członka zarządu wniosku o upadłość lub wszczęcie postępowania restrukturyzacyjnego.

Analogiczne rozwiązania ustawodawca przewidział w art. 116a § 1 o.p. w odniesieniu do odpowiedzialności „innych osób prawnych” niż wymienione w art. 116 o.p. (Dowgier, 2023, s. 1127), wskazując w tym zakresie na odpowiednie stosowanie przepisów o odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych. W ten sposób, od 1 stycznia 2003 r.⁶ za zaległości podatkowe „innych osób prawnych” odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie organów zarządzających tymi osobami, na zasadach przewidzianych w art. 116 o.p. dla członków zarządu spółek kapitałowych. Z tym zastrzeżeniem, iż samo posłużenie się przez ustawodawcę zwrotem „odpowiednie stosowanie” regulacji zawartych w art. 116 o.p. do podmiotów będących członkami organów zarządzających innymi niż spółki kapitałowe osób prawnych będzie oznaczało stosowanie omówionych wcześniej unormowań nie wprost, lecz z pewnymi modyfikacjami (Brzeziński, 2008, s. 119)⁷. Art. 116a § 1 o.p. nie ma bowiem charakteru przepisu blankietowego (Babiarz et al., 2019, s. 889). Truizmem jest stwierdzenie, że do momentu wejścia w życie art. 116a o.p. nie było wątpliwości, że nie można osób zarządzających tymi podmiotami obarczyć odpowiedzialnością właściwą dla członków zarządu spółek kapitałowych.

Z perspektywy dalszych rozważań, dla jasności i przejrzystości wyводу, należy zasygnalizować, iż szczególnie problematycznym zagadnieniem w odniesieniu do unormowań zawartych w art. 116a § 1 o.p. okazał się w praktyce orzeczniczej zakres zastosowania analizowa-

nego przepisu o odpowiedzialności podmiotów będących członkami organów zarządzających osób prawnych innych niż spółki kapitałowe (Dowgier, 2023, s. 1128). Ustawodawca nie sprecyzował jednak, co należy rozumieć pod pojęciem „innych osób prawnych”, pozostawiając tę kwestię otwartą, a zostało to doprecyzowane przez orzecznictwo i doktrynę prawa podatkowego, wreszcie poprzez rozbudowanie regulacji zawartej w art. 116a § 1 o.p.⁸ (Babiarz et al., 2019, s. 892). I tak, przykładowo wymienia się wśród członków organów zarządzających „innymi osobami prawnymi” członków zarządu fundacji, dyrektora instytutu badawczego, dyrektorów przedsiębiorstw państwowych, członków zarządu spółdzielni, członków zarządu stowarzyszeń (Babiarz et al., 2019, s. 892). Nadto został zaprezentowany pogląd, że art. 116a § 1 o.p. wskazuje na szerszy katalog obejmujący także członków prezydium związków rolniczych, władze uczelni wyższych czy klubów sportowych (Dowgier, 2023, s. 1129)⁹. Nie sposób jednak zgodzić się z przywołanym autorem co do możliwości objęcia zakresem art. 116a o.p. członków zarządu spółek prawa obcego, m.in. w przypadku, gdy ustrój takiej spółki odznacza się istotnymi cechami właściwymi dla polskiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Zdaniem Dowgiera (2023, s. 1127) przepis art. 116a Ordynacji podatkowej może mieć zastosowanie również wobec prezesa zarządu spółki prawa obcego, między innymi wtedy, gdy ustrój tej spółki ma istotne cechy polskiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością¹⁰.

⁶ Art. 116a Ordynacji podatkowej dodano do porządku prawnego na mocy ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r. nr 169 poz. 1387).

⁷ Zob. wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2021 r. (sygn. III FSK 206/21, LEX nr 3294776). Modyfikacje te mogą stanowić efekt konieczności „dostosowania” regulacji art. 116 Ordynacji podatkowej do pewnych szczególnych rozwiązań legislacyjnych, odnoszących się do działania konkretnych osób prawnych.

⁸ Wraz z nowelizacją z 2016 r. ustawodawca unormował wprost w art. 116a Ordynacji podatkowej kwestię odpowiedzialności za zaległości podatkowe osób zarządzających stowarzyszeniami, dodając do treści przepisu nowe jednostki redakcyjne, tj. § 2–5.

⁹ Zob. wyrok NSA z dnia 11 listopada 2017 r. (sygn. II FSK 2927/15).

¹⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 9 lipca 2020 r. (sygn. II FSK 1029/20).

Praktyka organów podatkowych i stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego w stosowaniu art. 116a § 1 Ordynacji podatkowej

W zakresie praktyki organów podatkowych w stosowaniu art. 116a § 1 o.p. wyłaniał się obraz mechanicznego działania w zakresie przypisania odpowiedzialności członkowi zarządu zagranicznej osoby prawnej. Po ustaleniu istnienia zaległości podatkowej oraz osób pełniących funkcję członka zarządu spółki zagranicznej w czasie upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego, organy podatkowe automatycznie dokonywały weryfikacji przesłanek stosowania art. 116 o.p. w związku z art. 116a § 1 o.p. poprzez ustalenie, czy podatnik jest dłużnikiem niewypłacalnym w rozumieniu przepisów prawa obcego¹¹. Innymi słowy, krajowe organy podatkowe zupełnie ignorowały przepisy prawa obcego, co do ich własnych i „bliźniaczych instytucji” w zakresie przesłanek zastosowania i wyłączenia odpowiedzialności członków zarządu/zarządzających spółek zagranicznych¹², stosując wprost zasady prawa

¹¹ Wedle prawa czeskiego będą to m.in. ustawy nr 182/2006 o niewypłacalności i procedurach mających do niej zastosowanie oraz ustawy nr 99/1963 Kodeks postępowania cywilnego.

¹² Zákon č. 304/2013 Sb. o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, Zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). Prawo czeskie przewiduje w tym zakresie m.in. w § 49 i § 66 szczególnie obowiązki w przypadku upadłości spółki handlowej:

(1) Jeżeli członek organu statutowego przyczynił się do upadłości spółki handlowej poprzez naruszenie swoich obowiązków i jeżeli w postępowaniu upadłościowym podjęto już decyzję o sposobie rozwiązania upadłości spółki handlowej, sąd upadłościowy na wniosek syndyka orzeka:

a) o obowiązku tego członka przekazania do masy upadłościowej korzyści uzyskanej z umowy o pełnienie funkcji, jak również ewentualnych innych korzyści, które otrzymał od spółki handlowej, za okres do 2 lat przed wszczęciem postępowania upadłościowego, jeżeli cho-

krajowego, czyli art. 116 o.p. z wszystkimi tego konsekwencjami. Dochodziło zatem do swoistego „wymieszania reżimów prawnych”, w zakresie ustalenia statusu takiego podmiotu (zagraniczna osoba prawna), by następnie w oparciu o prawo obce (np. czeskie prawo o niewypłacalności) weryfikować reguły i zasady ponoszenia odpowiedzialności przez członków zarządu/organów zarządzających zawarte z kolei w prawie krajowym, tj. w prawie podatkowym (art. 116 o.p.), mimo iż prawo obce albo w ogóle nie znało takiej instytucji, albo reguluje w oparciu o inne zasady i standardy (np. w Czechach § 49 i § 66 Zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)).

W konsekwencji ww. wywodów i stanowisk prezentowanych przez organy podatkowe oraz NSA spółka prawa obcego (czeskiego) świadcząca usługi/dostawę towaru na terytorium Polski stała się przez to osobą prawną, „inną osobą prawną”, na gruncie prawa polskiego, mimo iż żaden przepis prawa krajowego nie nadawał takiemu podmiotowi osobowości prawnej. Co więcej, organy podatkowe uznawały, że analiza przesłanek egzoneracyjnych w odniesieniu do członków zarządu zagranicznej spółki zakłada uznanie spółki prawa obcego (zagranicznej osoby prawnej) za zbliżoną w swoim charakterze do polskich spółek kapitałowych. Niemniej jednak członkowie zarządu takiej spółki powinni mieć możliwość skorzystania z przesłanki egzoneracyjnej wskazanej w art. 116 o.p., tym samym zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości mogłoby dotyczyć zagranicznej spółki, ale zastosowanie znalazłyby przepisy prawa obcego (np. czeskiego albo włoskiego

dzi o postępowanie upadłościowe wszczęte na wniosek osoby innej niż dłużnik; jeżeli przekazanie korzyści nie jest możliwe, członek organu statutowego zrekompensuje ją w pieniądzu, oraz

b) jeżeli ogłoszono upadłość majątku spółki handlowej, może również zdecydować, że członek ten jest zobowiązany do wniesienia do masy upadłościowej świadczenia w wysokości różnicy między sumą długów a wartością majątku spółki handlowej; przy ustalaniu wysokości świadczenia sąd upadłościowy uwzględni w szczególności stopień, w jakim naruszenie obowiązku przyczyniło się do niewystarczającej wysokości masy upadłościowej.

(Suchocki, 2019, s. 45)), a nie prawa krajowego, gdyż nie jest ono właściwe. Ale prawo krajowe już jest właściwym w zakresie reguł i zasad ponoszenia odpowiedzialności przez członków zarządu/organów zarządzających zawartych w prawie krajowym, tj. w prawie podatkowym (art. 116 o.p. w zw. z art. 116a § 1 o.p.).

W tym miejscu warto podkreślić, że organy podatkowe i Naczelny Sąd Administracyjny nie miały wątpliwości, stosując ww. tok rozumowania i wykładnię, iż art. 116a § 1 o.p. znajduje zastosowanie także do członków organów zarządzających spółek zagranicznych. Na podstawie wybranych orzeczeń NSA¹³ można przyjąć, że NSA wykazywał zasadność takiego rozstrzygnięcia m.in. poprzez określenie statusu spółki jako osoby prawnej w rozumieniu art. 116a § 1 o.p., o którym to statusie miałby przesądzać art. 17 ust. 1 i 2 ustawy Prawo prywatne międzynarodowe¹⁴. Godzi się podnieść w tym miejscu, iż pogląd, jakoby art. 17 ust. 1 i 2 p.p.m. miał decydować o statusie osoby prawnej, byłby równoznaczny z wprowadzeniem otwartego i nieznanego katalogu osób prawnych w polskim systemie prawa (nie tylko podatkowego). Dopuszczenie swobody w określaniu kręgu podmiotów odpowiedzialnych (zważywszy na różnorodność w ujęciu międzynarodowym zarówno koncepcji osoby prawnej, jak i poszukiwanie w tej różnorodności odpowiedników „członków zarządu” polskiej spółki kapitałowej) sprzeciwiałoby się takim zasadom, w tym obowiązującej w prawie polskim zasadzie *numerus clausus* osób prawnych. Żadne zobowiązania międzynarodowe Polski ani wartości konstytucyjne nie przemawiają za odejściem od tych zasad w odniesieniu do odpowiedzialności osób trzecich.

¹³ Zob. wyroki NSA: z dnia 25 kwietnia 2017 r., sygn. I FSK 1665/15; z dnia 9 lipca 2020 r., sygn. II FSK 1029/20; z dnia 18 maja 2021 r., sygn. III FSK 3392/21; z dnia 25 stycznia 2023 r., sygn. III FSK 1597/21; z dnia 22 czerwca 2023 r., sygn. III FSK 2206/21; z dnia 4 lipca 2023 r., sygn. III FSK 2972/21.

¹⁴ Ustawa z dnia 4 lutego 2011 Prawo prywatne międzynarodowe (Dz.U. z 2015 r. poz. 1792 ze zm.), dalej: p.p.m.

Stanowisko organów podatkowych oraz NSA opierało się więc w istocie na przekonaniu, że pojęcie „osoby prawnej” odnosi się nie tylko do osoby prawnej powstałej na podstawie prawa polskiego, lecz ma znacznie szerszy zakres, obejmujący także podmioty zagraniczne. Na tej podstawie NSA sformułował dalsze wnioski, uznając, że przepis art. 116a § 1 o.p. ma zastosowanie w przypadku, gdy podatnikiem jest podmiot spełniający warunki uznania go za osobę prawną. A takim podmiotem w mniemaniu NSA może być zarówno polska, jak i zagraniczna osoba prawna. Leżące u podstaw takiej koncepcji założenia prowadzą jednak do swoistego zrównania polskich i obcych osób prawnych. Tak daleko idących wniosków nie sposób jednak wywieść z literalnej treści art. 116a § 1 o.p. Tym samym, nie można było zgodzić się z prezentowaną linią orzecniczą sądów administracyjnych. Formułowane w ten sposób tezy należy ocenić jako budzące istotne wątpliwości i kontrowersje (Suchocki, 2019, s. 55). Trudno przy tym nie odnieść wrażenia, że prezentowana przez NSA wykładnia rozszerzająca omawianej instytucji wpisywała się przy tym w pewien niebezpieczny z punktu widzenia bezpieczeństwa i stabilności obrotu prawnego nurt uzewnętrzniający maksymę *in dubio pro fisco* (Gomułowicz, 2013, s. 93)¹⁵, w istocie zmierzający do rozszerzenia granic odpowiedzialności podatkowej. Dla pełnego wyводу warto wskazać i podkreślić, iż w przedmiotowych sprawach NSA nie sięgnął do regulacji insolwencyjnych regulowanych na poziomie europejskim, w tym w szczególności do stosowanego bezpośrednio Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 2015/848 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie postępowania upadłościowego¹⁶. Z punktu widzenia regulacji prawa podatkowego i prawa insolwencyjnego było to zupeł-

¹⁵ W naszej ocenie do tego typu wad należy niewątpliwie zaliczyć nieostrość pojęć prawnych, takich jak „inne osoby prawne” w rozumieniu art. 116a Ordynacji podatkowej, pozostawiającą zbyt wiele niedomówień, jak na kwestię, która winna być odczytywana w sposób literalny i niebudzący większych wątpliwości.

¹⁶ Dz.U. UE L 2015.141.19 z dnia 5.06.2015 r., dalej: Rozporządzenie 2015/848.

nie niezrozumiałe, mimo sformułowanych w tym zakresie rozważań i podstawy prawnej przywołanej przez WSA¹⁷.

Tym samym NSA wyciągnął nietrafny wniosek, że pojęcie „osoby prawnej”, o której mowa w art. 116 o.p., odnosi się jedynie do osoby prawnej powstałej na podstawie prawa polskiego. Przepis art. 116a § 1 o.p. natomiast ma zastosowanie w przypadku, gdy podatnikiem jest podmiot spełniający warunki uznania go za osobę prawną. Może to być zarówno osoba prawna polska, jak i zagraniczna. Wskazywano przy tym, że w prawie podatkowym brak jest definicji dotyczących pojęć „osoby prawnej” i „odpowiedzialności”, co oznacza, że należy odnieść się do ich utrwalonych znaczeń, funkcjonujących na gruncie prawa prywatnego. Skoro ustawodawca celowo w treści art. 116a § 1 o.p. regulował odpowiedzialność członków zarządu innych niż wymienione w art. 116 o.p. osób prawnych, to brak jakichkolwiek podstaw do przyjęcia, że wskazana odpowiedzialność dotyczy jedynie spółek utworzonych i zarejestrowanych na terenie państwa polskiego. Wykładnia celowościowa i systemowa art. 116a o.p. prowadzi do konkluzji, że intencją ustawodawcy było objęcie odpowiedzialnością za zobowiązania podatkowe powstałe na terenie RP także zagranicznych osób prawnych, jeśli – zgodnie z ustawodawstwem polskim – ich działalność spowodowała powstanie takiego obowiązku. Przepis art. 116a § 1 o.p. ma zastosowanie do innych niż wymienione w art. 116a o.p. osób prawnych, w tym także do zagranicznych osób prawnych.

Warto także podkreślić, iż NSA w swoim orzecznictwie w zasadzie niewiele miejsca poświęcał innemu kontrowersyjnemu zagadnieniu, jakim było stosowanie prawa obcego przy ocenie przesłanek egzoneracyjnych czy ekskulpacyjnych zawartych w prawie krajowym. W tym zakresie mimo wątpliwości nie zostało to poddane ani szerszemu uzasadnieniu, ani analizie, mimo iż reguły wykładni zostały w literaturze przedmiotu proponowane (Suchocki, 2019 s. 53).

¹⁷ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 września 2019 r., sygn. III SA/Wa 2495/19.

Nowe spojrzenie, czyli zmiana podejścia Naczelnego Sądu Administracyjnego do wykładni art. 116a § 1 Ordynacji podatkowej

Stanowisko, zgodnie z którym przepis art. 116a § 1 o.p. ma zastosowanie do innych niż wymienione w art. 116 o.p. osób prawnych, w tym także do zagranicznych osób prawnych, zostało ostatecznie negatywnie zweryfikowane w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W wyroku z dnia 10 października 2023 r. (sygn. III FSK 2767/21) NSA wyraził pogląd, iż określając status danego podmiotu zagranicznego jako osoby prawnej, sięgnąć należy nie do przepisów Kodeksu cywilnego, lecz do unormowań zawartych w ustawie z dnia 4 lutego 2011 r. Prawo prywatne międzynarodowe. W tym kontekście NSA przywołał art. 17 p.p.m. W świetle tej regulacji osoba prawna podlega prawu państwa, w którym ma siedzibę (art. 17 ust. 1 p.p.m.). Jeżeli jednak prawo to przewiduje właściwość prawa państwa, na podstawie którego osoba prawna została utworzona, stosuje się prawo tego państwa (art. 17 ust. 2 p.p.m.). Co istotne, prawu wskazanemu w przepisach ust. 1 i 2 p.p.m. podlegają w szczególności: powstanie, łączenie, podział, przekształcenie lub ustanie osoby prawnej; charakter prawny osoby prawnej; zdolność osoby prawnej; reprezentacja; nabycie i utrata statusu wspólnika lub członkostwa oraz prawa i obowiązki z nimi związane; odpowiedzialność wspólników lub członków za zobowiązania osoby prawnej. Oznacza to, że osoba prawna podlega prawu państwa, w którym ma siedzibę, lub prawu państwa, na podstawie którego została utworzona, oraz że według prawa tych państw oceniany powinien być charakter prawny i zdolność osoby prawnej, jej reprezentacja, nabycie i utrata statusu członkostwa oraz odpowiedzialność wspólników lub członków za zobowiązania osoby prawnej. W konsekwencji, zdaniem NSA, należy uznać za niedopuszczalne stosowanie art. 116 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 116a Ordynacji podatkowej do członków

zarządu spółek zagranicznych. NSA zwrócił przy tym uwagę, że przepisy art. 17 ust. 1–3 p.p.m. nie wyłączają w sposób bezwzględny zastosowania prawa polskiego, co stanowi pokłosie art. 8 ust. 1 p.p.m. 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, do których jednak nie zalicza się reguł wynikających z art 116 o.p. czy art. 116a § 1 o.p.

W sposób jednoznaczny za zmienioną koncepcją NSA wypowiedział się w wyrokach z dnia 25 października 2023 r. (sygn. III FSK 173/23 i 174/23 oraz sygn. III FSK 840/22 i 841/22), wskazując wprost, iż przepis art. 116a § 1 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 116 Ordynacji podatkowej nie obejmuje swoim zakresem członków organów zarządzających podmiotów utworzonych i funkcjonujących w oparciu o inny niż polski system prawny. Zagraniczna spółka (utworzona i funkcjonująca na podstawie prawa obcego), niemająca w Polsce siedziby ani oddziału, nie jest „inną osobą prawną” w rozumieniu art. 116a o.p. Nie jest też podmiotem wymienionym w art. 116 o.p. Istota sporu po raz kolejny sprowadzała się więc do rozstrzygnięcia, czy spółka niemająca w Polsce siedziby ani oddziału może zostać uznana za „inną osobę prawną” w rozumieniu art. 116a § 1 o.p. Już na wstępie swoich rozważań NSA zaznaczył, iż przepisy Ordynacji podatkowej pojęcia tego nie definiują. Należy zatem sięgnąć do regulacji prawa cywilnego zawartej w art. 33 Kodeksu cywilnego, zgodnie z którym osobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną.

Idąc dalej w swoim rozumowaniu, NSA wskazał, że wymienione w art. 115 oraz art. 116 Ordynacji podatkowej podmioty to jednostki organizacyjne powołane na podstawie polskich regulacji: ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny¹⁸

¹⁸ Ustawa z dnia 23.04.1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm.), dalej: k.c.

oraz ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych¹⁹. Tym samym, już choćby sposób sformułowania dyspozycji regulacji art. 116a § 1 o.p. nie uprawnia do uznania, że w katalogu podmiotów, za których zaległości podatkowe odpowiadają członkowie organów zarządzających tymi podmiotami, mieszczą się spółki utworzone i funkcjonujące w ramach innego reżimu prawnego niż polski. Wskazany w przepisach zamknięty katalog podmiotów dotyczy bowiem wyłącznie podmiotów krajowych, których utworzenie i funkcjonowanie opiera się na unormowaniach zawartych w Kodeksie cywilnym i Kodeksie spółek handlowych. Prawidłowa wykładnia art. 116a § 1 o.p. powinna opierać się zatem na literalnym odczycie tego przepisu, uzupełnionego o definicję pojęcia „osoby prawnej” zawartą w Kodeksie cywilnym. Nie sposób zatem obronić tezy, jakoby ustawodawca dyspozycją art. 116a § 1 o.p. zamierzał objąć także zagraniczne podmioty, którym można by przypisać posiadanie przymiotu osobowości prawnej w świetle obcych reżimów prawnych.

Finalnie, w procesie prawidłowej wykładni analizowanych przepisów nie można pominąć jednej z fundamentalnych zasad w prawie podatkowym, jaką jest zasada określoności przy nakładaniu ciężarów podatkowych (por. art. 84 i 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.). Tym samym za niedopuszczalną należy uznać tak daleko idącą swobodę w określaniu kręgu podmiotów odpowiedzialnych za zaległości podatkowe. Słusznie zatem NSA, kierując się przede wszystkim zasadami pewności prawa oraz demokratycznego państwa prawnego, dostrzegł, iż w świetle obecnie obowiązujących regulacji wykluczone jest stosowanie art. 116 w związku z art. 116a § 1 o.p. do członków zarządu spółki zagranicznej²⁰. Przyjęcie odmiennego poglądu byłoby wprost sprzeczne z przywołanymi zasadami konstytucyjnymi, już choćby z uwagi na prymat zasady *numerus clau-*

¹⁹ Ustawa z dnia 15.09.2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2022 poz. 1467 ze zm.), dalej: k.s.h.

²⁰ Zob. wyroki NSA z dnia 25 października 2023 r.: sygn. III FSK 173/23, sygn. III FSK 174/23, sygn. III FSK 840/22, sygn. III FSK 841/22.

sus osób prawnych w polskim porządku prawnym. Nie sposób przy tym wskazać jakichkolwiek wartości, które mogłyby przemawiać za odejściem od tych zasad w odniesieniu do unormowań determinujących zakres instytucji odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe.

Analiza przywołanych orzeczeń NSA pozwala na poczynienie kilku refleksji. Art. 116a § 1 o.p. należy interpretować w sposób ścisły. Takie założenie prowadzi natomiast do jednoznacznych wniosków – literalne brzmienie obecnie obowiązujących przepisów nie pozwala na orzekanie o odpowiedzialności podatkowej członków zarządu spółek zagranicznych (Suchocki, 2019, s. 48). W uzasadnieniu analizowanych wyroków trafnie więc został położony akcent na to, że w obecnym stanie prawnym z poglądem tym trudno polemizować, zważywszy że członkowie zarządu spółki zagranicznej nie zostali wprost wymienieni w art. 116a § 1 o.p.

W konsekwencji, brak jest wystarczających przesłanek do objęcia odpowiedzialnością za zaległości podatkowe spółki zagranicznej członków zarządu takiej spółki. Z całą pewnością takiego rozwiązania nie przewidują przepisy art. 116a § 1 o.p. w jego aktualnym brzmieniu. Członek zarządu spółki zagranicznej, jako podmiot wprost nieobjęty zakresem podmiotowym art. 116a § 1 o.p., nie może zatem odpowiadać za zaległości podatkowe takiej spółki w oparciu o analizowany przepis krajowy. Na wyprowadzenie przeciwnych wniosków nie pozwala natomiast już samo literalne brzmienie analizowanej regulacji, ani też względy celowościowe czy systemowe. Nie sposób przyjąć, że zasady odpowiedzialności osób zarządzających zagranicznymi osobami prawnymi mieszczą się w katalogu art. 116a § 1 o.p. Polski ustawodawca, kierując się zasadami pewności prawa oraz demokratycznego państwa prawnego, oparł zasady odpowiedzialności osób trzecich na ścisłych przesłankach. W świetle tego nie ma żadnego powodu, w tym także żadnej zasady konstytucyjnej, usprawiedliwiającej interpretowanie tych przesłanek oraz zakresu podmiotowego inaczej niż w sposób ścisły. Już sam fakt wprowadzenia – w wyniku nowelizacji – art. 116a o.p. świadczy o tym, że

wolą ustawodawcy było i jest ścisłe interpretowanie zasad odpowiedzialności osób trzecich. Wykładnia systemowa wspiera tezę, w myśl której zawsze, gdy ustawa Ordynacja podatkowa posługuje się pojęciem spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, należy przez to rozumieć konkretny typ podmiotu regulowany przez prawo polskie, a gdy posługuje się pojęciem osoby prawnej – jeśli nie ma dodatkowych argumentów – należy pod tym pojęciem rozumieć osobę prawną w rozumieniu prawa polskiego. Poprzez interpretację nie można rozciągać zasad odpowiedzialności osób trzecich na podmioty, które w sposób wyraźny nie zostały wymienione w polskiej ustawie regulującej szczególnie rodzaj odpowiedzialności podatkowej, a mianowicie odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe innych podmiotów (Suchocki, 2019 s. 46).

Wzmocnienie argumentacji Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie art. 116a § 1 Ordynacji podatkowej

Potwierdzeniem, ale też dokonaniem pogłębionej analizy była kolejna sprawa rozstrzygana przez NSA w wyroku z dnia 19 stycznia 2024 r. (sygn. III FSK 3731/21), a dotycząca spółki czeskiej. Organy podatkowe konsekwentnie dokonywały wykładni art. 116a § 1 o.p. w zakresie, w jakim prowadziło to do orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności osoby trzeciej, tj. byłego członka zarządu spółki czeskiego prawa handlowego solidarnie ze spółką, za zaległości podatkowe tej spółki w podatku od towarów i usług wraz z należnymi odsetkami za zwłokę. Warto wskazać, iż sąd I instancji dokonał daleko idącej wykładni i podkreślił – uchylając decyzje organów podatkowych obydwu instancji i umarzając postępowanie – że nie ma możliwości orzekania na podstawie art. 116a § 1 w związku z art. 116 o.p. o solidarnej odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki zagranicznej w sytuacji, gdy spółka nie ma na terytorium Polski oddziału. Zdaniem sądu, wykładnia

systemowa art. 116a § 1 o.p. prowadzi do wniosku, że przepis ten odnosi się do krajowych osób prawnych innych niż wymienione w art. 116 o.p., wobec czego nie może on znaleźć zastosowania do przeniesienia odpowiedzialności na osobę zarządzającą podmiotem z siedzibą za granicą. Do analogicznych wniosków prowadzi również wykładnia art. 116a § 1 o.p. w związku z art. 116 o.p., który zgodnie z brzmieniem art. 116a § 1 o.p. stosowany ma być odpowiednio.

Naczelny Sąd Administracyjny podzielił co do zasady pogląd, że określając status danego podmiotu zagranicznego jako osoby prawnej, sięgając należy nie tylko do przepisów kodeksu cywilnego, lecz także do unormowań zawartych w cyt. ustawie – Prawo prywatne międzynarodowe, które znajdują zastosowanie do prawa publicznego mocą art. 6 p.p.m. Zdaniem NSA, z przepisów tych wprost wynika, że osoba prawna podlega prawu państwa, w którym ma siedzibę, lub prawu państwa, na podstawie którego została utworzona, oraz że według prawa tych państw oceniany powinien być charakter prawny i zdolność osoby prawnej, jej reprezentacja, nabycie i utrata statusu członkostwa oraz odpowiedzialność wspólników lub członków za zobowiązania osoby prawnej. Zatem według postanowień omawianych przepisów wykluczone jest stosowanie art. 116 w związku z art. 116a o.p. do członków zarządu spółek zagranicznych.

Pogląd wyrażony przez NSA w sprawie sygn. III FSK 3731/21 znalazł oparcie we wcześniejszych wyrokach NSA z dnia 25 października 2023 r.: sygn. III FSK 173/23, III FSK 174/23, sygn. III FSK 840/22, sygn. III FSK 841/22. Naczelny Sąd Administracyjny już wprost wskazał, że art. 116a § 1 o.p. w związku z art. 116 o.p. nie obejmuje swoim zakresem członków organów zarządzających podmiotów utworzonych i funkcjonujących w oparciu o inny niż polski system prawny. Zagraniczna spółka (utworzona i funkcjonująca na podstawie prawa obcego), niemająca w Polsce siedziby ani oddziału, nie jest „inną osobą prawną” w rozumieniu art. 116a § 1 o.p. Nie jest też podmiotem wymienionym w art. 116 o.p. Uzasadniając to stanowisko, NSA wskazał, że wymienione w art. 115

i art. 116 o.p. podmioty to jednostki organizacyjne powołane na podstawie polskich regulacji ustaw: Kodeks cywilny oraz Kodeks spółek handlowych. Również sposób sformułowania dyspozycji art. 116a o.p. nie uprawnia do uznania, że w katalogu podmiotów, za których zaległości podatkowe odpowiadają członkowie organów zarządzających tymi podmiotami, mieszczą się spółki utworzone i funkcjonujące w ramach innego reżimu prawnego niż polski. Dotyczy on wyłącznie podmiotów krajowych, innych osób prawnych niż wymienione w art. 116 o.p., skoro norma odnosi się do kwalifikacji podmiotu jako osoby prawnej, która regulowana jest polskimi przepisami Kodeksu cywilnego i odsyła do przepisów szczególnych w zakresie powstania osoby prawnej i uzyskania osobowości prawnej. Nie da się obronić tezy, że ustawodawca dyspozycją art. 116a o.p. zamierzał objąć także zagraniczne podmioty, którym można by przypisać posiadanie przymiotu osobowości prawnej w świetle obcych reżimów prawnych, gdyż definicja osoby prawnej zawarta w art. 33 k.c., do której odwołuje się art. 116a o.p. obejmuje Skarb Państwa i podmioty utworzone na podstawie krajowych przepisów. Aby nadać art. 116a § 1 o.p. znaczenie przypisywane mu przez organ podatkowy, dostosowawczej zmianie, modyfikacji musiałby ulec też art. 33 k.c. Taka wykładnia art. 116a § 1 o.p. pozwala również na zachowanie podkreślanej w doktrynie i judykaturze wywodzonej z art. 107 § 1 o.p. zasady zamkniętego katalogu osób trzecich, które ponoszą odpowiedzialność za cudzy dług podatkowy, gdyż ogranicza się on do podmiotów, którym ustawy w wyraźny sposób przyznają osobowość prawną (Olesiak, 2020, s. 53; Pajor, 2020, s. 159). Uznanie natomiast, że art. 116a § 1 o.p. odnosi się także do bliżej nieokreślonej grupy podmiotów zagranicznych czyniłoby ten katalog otwartym, tym bardziej, że nie sposób wskazać, na podstawie jakich przepisów należałoby oceniać przymiot osobowości prawnej podmiotu zagranicznego. Zdaniem NSA nie sposób więc przyjąć, że zasady odpowiedzialności osób zarządzających zagranicznymi osobami prawnymi mieszczą się w katalogu art. 116a § 1 o.p., a ustawodawca zrezygnował z jakiegokolwiek ure-

gulowania zasad i zakresu tej odpowiedzialności, poświęcając więcej uwagi np. stowarzyszeniom zwykłym albo prostej spółce akcyjnej w organizacji (Suchocki, 2019, s. 49).

Konieczność weryfikacji statusu podatnika oraz przesłanek odpowiedzialności osób zarządzających, czyli co dodatkowo podkreślił NSA

Zmiana linii orzeczniczej, jaka została zaprezentowana przez NSA i została powszechnie zaaprobowana tak w praktyce, jak i doktrynie prawa podatkowego, nie zwalnia z obowiązku wszechstronnej analizy materiału dowodowego pod kątem statusu podatnika. Nie można przyjąć, iż samo tylko pojawienie się „elementu prawa obcego”, czyli spółki zagranicznej, powoduje niemożności zastosowania regulacji art. 116a § 1 o.p. Jest to bowiem podstawowa zasada, jaka winna przyświecać organom podatkowym i sądom administracyjnym, a jaką jest określenie statusu podatnika. Problem ten został także dostrzeżony w praktyce, ale Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, iż w przypadku podmiotów zagranicznych, których główny ośrodek podstawowej działalności znajduje się wprawdzie poza Polską, lecz ma w Polsce oddział, stwierdzenie wystąpienia przesłanek upadłości, które uzasadniają zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości, może odbywać się w oparciu o prawo krajowe. Tym samym koniecznym jest sięgnięcie przez polskie organy do regulacji art. 10, 11 oraz 21 ustawy Prawo upadłościowe, gdyż jest ono właściwe dla ustalenia przesłanek egzoneracyjnych i ekskulpacyjnych tejże odpowiedzialności. Tym samym polskie przepisy mogą być zastosowane w stosunku do oddziału spółki prawa obcego, którą jurysdykcja polska w zakresie wszczęcia i prowadzenia postępowania upadłościowego obejmuje. Warto wskazać, iż polskie regulacje zawierają zamknięty katalog okoliczności oraz przesłanek, tak pozytywnych, jak i negatywnych, w których odpowiedzialnością za należ-

ności podmiotu pierwotnie zobowiązanego mogą być obciążone osoby trzecie. Z ww. zagadnieniem wiąże się następna kwestia, zachodzi bowiem pytanie, czy można zaakceptować takie rozwiązanie, że ocena właściwego czasu na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości podmiotu funkcjonującego w innym porządku prawnym niż polski odbywać się może na podstawie polskich przepisów upadłościowych. Zagadnienie to powinno być rozstrzygnięte z uwzględnieniem zasad wzajemnego uznawania orzeczeń oraz uprawnień poszczególnych państw członkowskich do rozstrzygania o upadłości przedsiębiorstw, które zostały uregulowane w Rozporządzeniu 2015/848.

W świetle wskazanej regulacji sądy Państwa Członkowskiego, na terytorium którego znajduje się główny ośrodek podstawowej działalności dłużnika, są właściwe dla wszczęcia postępowania upadłościowego. W przypadku spółek i osób prawnych domniemywa się, że głównym ośrodkiem ich podstawowej działalności jest siedziba określona w statucie, chyba że zostanie przeprowadzony dowód przeciwny. Jeżeli dłużnik ma główny ośrodek swojej podstawowej działalności na terytorium Państwa Członkowskiego, sądy innego Państwa Członkowskiego są uprawnione do wszczęcia postępowania upadłościowego tylko wtedy, gdy dłużnik ma na jego terytorium swój oddział. Skutki tego postępowania są ograniczone do majątku dłużnika znajdującego się na terytorium tego ostatniego Państwa Członkowskiego (art. 3 Rozporządzenia 2015/848). To właśnie prawo krajowe państwa wszczęcia głównego postępowania określa przesłanki wszczęcia postępowania upadłościowego, sposób jego prowadzenia i ukończenia. To nade wszystko z regulacji unijnych wynika, że w przypadku podmiotów zagranicznych, których główny ośrodek podstawowej działalności znajduje się wprawdzie poza Polską, lecz ma w Polsce oddział, stwierdzenie wystąpienia przesłanek upadłości, które uzasadniają zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości, może odbywać się w oparciu o prawo krajowe, gdyż jest ono właściwe. Innymi słowy, polskie przepisy insolwencyjne mogą być jedynie zastosowane w stosunku do oddziału spółki, którą obejmuje

jurysdykcja polska w zakresie wszczęcia i prowadzenia głównego postępowania upadłościowego. Takiego rozwiązania nie można natomiast zastosować do zagranicznych osób prawnych, które w Polsce nie posiadają oddziałów, albowiem nie podlegają pod polskie regulacje i jurysdykcję krajowych organów podatkowych i sądów administracyjnych.

Reasumując, należy wskazać, iż orzeczenie NSA z dnia 19 stycznia 2024 r. w sprawie sygn. III FSK 580/23 stanowi podsumowanie dotychczasowej nowej zmienionej linii orzeczniczej ze wskazaniem konieczności przy wykładni reguł i zasad odpowiedzialności stypizowanej w art. 116a § 1 o.p. sięgania nie tylko do przepisów podatkowych, ale nade wszystko do regulacji pozapodatkowych statuujących status osób prawnych (zagranicznych spółek). Po raz pierwszy tak szeroko odniesiono się przy analizie tego zagadnienia do regulacji prawa europejskiego, nadając mu właściwy priorytet i podkreślając, że przy ocenie reguł i zasad prawa insolwencyjnego na potrzeby instytucji prawa podatkowego koniecznym jest stosowanie reguł zawartych nie tylko w prawie krajowym, ale także w prawie europejskim.

Wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda*

Przedstawiona w niniejszym artykule problematyka została ostatecznie przesądzona i w efekcie nie może prowadzić do pociągnięcia w trybie art. 116a o.p. do odpowiedzialności członków zarządu zagranicznych spółek. Geneza oraz cel wprowadzenia tych regulacji były jednak zupełnie inne. Nie do końca nadal zdają się dostrzegać to organy podatkowe i do niedawna także Naczelny Sąd Administracyjny. Zupełnie inne zaś było postrzeganie tego zagadnienia przez Wojewódzkie Sądy Administracyjne oraz szeroko rozumianą praktykę, zwłaszcza w aspekcie międzynarodowym. Truizmem jest stwierdzenie, iż zmiana linii orzeczniczej nastąpiła przy niezmienionym stanie prawnym normy zawartej w art. 116a o.p. *De lege lata* nie ma wątpliwości, iż członkowie zarządu

zagranicznej spółki nie podlegają w zakresie normy zawartej w art. 116a o.p. odpowiedzialności za zobowiązania tych spółek na kanwie polskich regulacji.

De lege ferenda, chcąc rozszerzyć zastosowanie instytucji stypizowanej art. 116a o.p., co zapewne było genezą jej wprowadzenia do polskiego systemu podatkowego, może to nastąpić wyłącznie w trybie normatywnym poprzez interwencję ustawodawcy, który, jeśli chce doprowadzić do objęcia zakresem tej odpowiedzialności ww. osób, musi dokonać zabiegu legislacyjnego. Tym bardziej, iż instytucja stypizowana nie tylko w art. 116a o.p. ale przede wszystkim w art. 116 o.p. wymaga zmian²¹, co jest po części wynikiem orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie C-277/24 (Adjak) oraz z dnia 30 kwietnia 2025 r. w sprawie C-278/24 (Genzyński) (Olesiak, Pajor, 2025, s. 42). Wyżej wskazane postulaty są o tyle istotne, iż regulacje z zakresu odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe „innych osób prawnych”, w tym nade wszystko zagranicznych, wciąż nie doczekały się kompleksowego omówienia ze strony doktryny prawa podatkowego (Dowgier, 2023, s. 1129). Co więcej, metody stosowane przez ustawodawcę pośrednio wydają się tylko chwilowym zabiegiem, nierozwiązującym w dłuższej perspektywie faktycznie istniejących problemów praktycznych, a już na pewno nie może być postrzegane jako element stabilności i pewności tak prawa podatkowego, jak i poszczególnych instytucji insolwencyjnych wpływających na stosowanie prawa podatkowego. W przypadku podjęcia przez ustawodawcę ewentualnych wysiłków zmierzających do znowelizowania art. 116a Ordynacji podatkowej, sugerowalibyśmy – zamiast kierować się przede wszystkim racją ochrony finansów pub-

²¹ Interpretacja ogólna Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 29 sierpnia 2025 r. Nr DTS2.8012.5.2025 w sprawie stosowania art. 116 ustawy – Ordynacja podatkowa w związku z wyrokami Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie C-277/24 (Adjak) oraz z dnia 30 kwietnia 2025 r. w sprawie C-278/24 (Genzyński), Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z dnia 29 sierpnia 2025 r. poz. 10/2025.

licznych – na pierwszym miejscu uwzględnić jednak wartości przyświecające założeniom uporządkowanego i stabilnego systemu podatkowego oraz dóbr konstytucyjnie chronionych, a nadto skorzystanie z najnowszej linii orzeczniczej NSA – w sposób nienaruszający standardów ochrony prawnej podatnika. Oczywiście jest bowiem, iż zakres

podmiotowy odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe osób prawnych (oraz tzw. innych osób prawnych), a w konsekwencji granice tej odpowiedzialności będą ostatecznie wyznaczać przyjęte kierunki polityki podatkowej, racje ekonomiczne i – mniej lub bardziej – oddziaływania społeczne (Gomułowicz, 2013, s. 12).

Bibliografia

- Babiarz, S. (2019). Komentarz do art. 116(a) W: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiarz. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Brzeziński, B. (2008). *Podstawy wykładni prawa podatkowego*. Gdańsk: Wydawnictwo ODDK.
- Dowgier, R. (2023). Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany art. 116(a). W: *Ordynacja podatkowa*, L. Etel (red.). LEX/el.
- Gomułowicz, A. (2013). *Podatki a etyka*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Guzek, J. (2002). Podatkowa odpowiedzialność członków zarządu spółki z o.o., *Monitor Podatkowy*, (4) s. 1–8.
- Karwat, P. (2016). Szczególne zasady odpowiedzialności osób trzecich pełniących funkcje organów spółek kapitałowych za zaległości podatkowe tych spółek. W: *Opodatkowanie spółek*, H. Litwińczuk (red.). Warszawa: Wolters Kluwer.
- Olesiak, J. (2020). *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Olesiak, J., Pajor Ł., (2024). Dopuszczalność podnoszenia przez osobę trzecią zarzutów dotyczących wymiaru podatku dokonanego wobec podatnika ostateczną decyzją podatkową, *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, (2), s. 116–139.
- Olesiak, J., Pajor, Ł., (2025). Wpływ decyzji wymiarowej na postępowanie w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej. Rozważania wokół wyroku TS z 27.02.2025 r., C-277/24, Adjak, *Przegląd Podatkowy*, (9), s. 40–51.
- Pajor, Ł. (2020). *Sytuacja prawna wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej jako dłużnika podatkowego*. Warszawa – Łódź: Wolters Kluwer.
- Suchocki, P. (2019). Odpowiedzialność podatkowa członków organów zarządzających zagranicznych spółek jako osób trzecich. Glosa do wyroku NSA z dnia 25 kwietnia 2017 r., I FSK 1665/15, *Przegląd Podatkowy*, (3), s. 46–53.

Akty prawne

- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 2015/848 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie postępowania upadłościowego (Dz.U. UE L 2015.141.19 z dnia 5.06.2015 r. ze zm.).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm.).
- Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. po. 111 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2022 poz. 1467 ze zm.).
- Ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r. nr 169 poz. 1387).
- Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2025 r. poz. 614 ze zm.).
- Ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. – Prawo prywatne międzynarodowe (Dz.U. z 2015 r. poz. 1792 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2024 r. poz. 1428 ze zm.).
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy – Prawo upadłościowe oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 1802).
- Ustawa z dnia 25 lipca 2025 r. o zmianie ustawy – Prawo restrukturyzacyjne, ustawy – Prawo upadłościowe oraz ustawy o Krajowym Rejestrze Zadłużonych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1085).
- Interpretacja Ogólna Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 29 sierpnia 2025 r. Nr DTS2.8012.5.2025 w sprawie stosowania art. 116 ustawy – Ordynacja podatkowa w związku z wyrokami Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie C-277/24 (Adjak) oraz z dnia 30 kwietnia 2025 r. w sprawie C-278/24 (Genzyński), Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z dnia 29 sierpnia 2025 r., poz. 10/2025.
- Zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).
- Zákon č. 304/2013 Sb. o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů.

Orzeczenia

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 27 lutego 2025 r. w sprawie Adjak, C-277/24.
Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 30 kwietnia 2025 r. w sprawie Genzyński, C-278/24.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 listopada 2003 r. sygn. akt III SA 110/02.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 października 2006 r. sygn. akt II FSK 1271/05.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 kwietnia 2017 r. sygn. akt I GSK 708/15.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 kwietnia 2017 r., sygn. I FSK 1665/15.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 listopada 2017 r. sygn. akt II FSK 2927/15.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 lipca 2020 r. sygn. akt II FSK 1029/20.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 maja 2021 r., sygn. akt III FSK 3392/21.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 grudnia 2021 r. sygn. akt III FSK 206/21.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 stycznia 2023 r., sygn. III FSK 1597/21.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2023 r., sygn. III FSK 2206/21.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 lipca 2023 r., sygn. III FSK 2972/21.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 października 2023 r. sygn. akt III FSK 2767/21.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 października 2023 r. sygn. akt III FSK 173/23.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 października 2023 r. sygn. akt III FSK 174/23.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 października 2023 r. sygn. akt III FSK 840/22.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 października 2023 r. sygn. akt III FSK 841/22.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 stycznia 2024 r. sygn. akt III FSK 3731/21.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 stycznia 2024 r. sygn. akt III FSK 580/23.
Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 18 września 2019 r. sygn. akt III SA/Wa 2495/19.

Abstract

Liability of a Management Board Member of a Foreign Company for Tax Arrears of that Company: Considerations Regarding Article 116a(1) of the Tax Ordinance

The subject-matter presented in this article focuses on whether Article 116a(1) of the Tax Ordinance allows for 'appropriate' application of the rules, including the exoneration and liability limiting grounds arising from Article 116 of the Tax Ordinance, to transfer liability for tax arrears of other legal persons onto members of management bodies of foreign companies. Therefore, it should be considered whether the applicable provisions of the tax law allow for the attribution of such liability or whether normative changes need to be introduced in this respect. Until recently, inconsistent and variable case law of the Supreme Administrative Court had been confirmation of the existence of the above-mentioned problem in the business practice, especially in international trade, and at the interface between tax and bankruptcy law. In conclusion, the authors emphasize *de lege lata* that it is inadmissible to apply the rules derived from Article 116 of the Tax Ordinance (TO) to transfer of liability for the tax arrears of a foreign company onto the members of its management bodies. This is an extremely important issue for the tax as well as the insolvency practice both at a national and the European level.

Keywords: tax liability of a member of the management body of a foreign company for tax arrears of that company, tax liability, foreign company, tax arrears

JEL Classification: K34

Otrzymany: 22 września 2025 r.
Zaakceptowany: 6 października 2025 r.
Opublikowany: 30 grudnia 2025 r.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl