

Dr Łukasz Pajor

Uniwersytet Łódzki

ORCID: 0000-0001-7814-9727

e-mail: lpajor@wpia.uni.lodz.pl

Odpowiedzialność podatkowoprawna wspólników spółek osobowych prawa obcego na podstawie art. 115 § 1 o.p.

Tax liability of partners of foreign partnerships pursuant
to Art. 115 § 1 of the Tax Ordinance

Streszczenie

Spółki osobowe utworzone na podstawie zagranicznych porządków prawnych mogą wykonywać działalność gospodarczą w Polsce. Skutkuje to powstawaniem zaległości podatkowych. Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza dopuszczalności zastosowania art. 115 § 1 o.p. do wspólników tych spółek. W ocenie Autora przepis ten nie stanowi podstawy do pociągnięcia do odpowiedzialności wspólnika zagranicznej spółki osobowej za jej zaległości podatkowe.

Słowa kluczowe: spółka osobowa, odpowiedzialność podatkowa, ordynacja podatkowa

JEL: K15, K22, K3

Abstract

Partnerships established on the basis of foreign legal systems may conduct business activities in Poland. This may result in tax arrears. The subject of this article is the analysis of the admissibility of applying Art. 115 § 1 of the Tax Ordinance to the partners of those partnerships. In the author's opinion, this provision does not constitute grounds for holding a partner of a foreign partnership liable for its tax arrears.

Keywords: partnership, tax liability, Tax Ordinance

Wprowadzenie

Członkostwo w Unii Europejskiej, a co za tym idzie, we wspólnym rynku¹ (*Common Market*) skutkuje swobodą podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej w Polsce przez spółki osobowe utworzone zgodnie z przepisami państw obcych². W miarę upływu czasu od akcesji Polski do Wspólnot Europejskich proces ten nabiera na sile. Możliwość uczestniczenia w krajowym obrocie gospodarczym nie ogranicza się wyłącznie do spółek osobowych z państw członkowskich Unii Europejskiej. Również spółki z państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) — stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym mogą wykonywać na terytorium Polski działalność gospodarczą na takich samych zasadach jak obywatele polscy³.

Podejmowanie przez spółki osobowe prawa obcego działalności gospodarczej na terytorium Polski prowadzi do re-

alizowania się podatkowoprawnych stanów faktycznych wyznaczonych mocą krajowych ustaw podatkowych. Dotyczy to w szczególności, chociaż nie wyłącznie, podatków obrotowych, a więc podatku od towarów i usług⁴ oraz podatku akcyzowego⁵. W konsekwencji spółki osobowe prawa obcego stają się podatnikami w myśl krajowych ustaw podatkowych. Dochodzi tym samym do powstawania zobowiązań podatkowych, w których w roli dłużnika podatkowego występują spółki osobowe poddane regulacjom obcego prawa.

W związku z kwalifikacją spółek osobowych prawa obcego jako podatników ponoszą one osobistą i nieograniczoną odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe⁶. Nie w każdym jednak przypadku, ze względu na okoliczności o charakterze obiektywnym lub subiektywnym, wykonanie zobowiązania podatkowego przez spółkę prawa obcego jest możliwe. Okoliczności, które uzasadniają pociągnięcie do odpowiedzialności podatkowoprawnej wspólników tych spółek, są tożsame z tymi, które uzasadniają odpowiedzialność

wspólników spółek osobowych prawa polskiego (Pajor, 2020, s. 125–132).

Na tym tle rozważenia wymaga dopuszczalność pociągnięcia do odpowiedzialności wspólnika spółki osobowej prawa obcego na gruncie aktualnie obowiązujących przepisów ogólnego prawa podatkowego.

Następstwa kwalifikacji wspólnika spółki osobowej jako osoby trzeciej

Ordynacja podatkowa zalicza wspólników spółek osobowych do osób trzecich. Celem ustanowienia tej kategorii podmiotów ogólnego prawa podatkowego jest zabezpieczenie interesów wierzycieli podatkowych (Birk i in., 2016, s. 91; Kalinowski, 2019, s. 143). Następuje to poprzez umożliwienie przypisania osobom trzecim odpowiedzialności za zaległości pierwotnych dłużników podatkowych, pomimo tego że na mocy ustaw materialnego prawa podatkowego nie są oni zobowiązani do spełniania świadczenia podatkowego (Gintowt-Jankowicz, 1973, s. 11; Kubacki, 1998, s. 3).

Odpowiedzialność osób trzecich, jak powszechnie przyjmuje się w literaturze prawa podatkowego, ma szczególny charakter (Dowgier, 2021; Mariański, 2009, s. 40; Suchocki, 2019, s. 47). Takie podejście wiąże się z tym, że przepisy o odpowiedzialności osób trzecich dokonują, przynajmniej w swoich założeniach, zmiany w zakresie rozkładu ciężaru podatkowego wynikającego z ustaw nakładających poszczególne podatki (Mastalski, 2017, s. 604). W następstwie pociągnięcia do odpowiedzialności osoby trzeciej dochodzi do poniesienia ekonomicznego ciężaru podatku przez inny podmiot niż ten, na który ustawa podatkowa go nakłada. Na płaszczyźnie stosunków podatkowoprawnych zmiana w rozkładzie ciężaru podatkowego skutkuje tym, że odpowiedzialność osób trzecich jest odpowiedzialnością za cudzy dług, ta zaś stanowi wyjątek od generalnej zasady, że podmioty prawa podatkowego ponoszą odpowiedzialność za własne działania i zaniechania (Budziarek, 2020, s. 358).

Merytoryczne racje przemawiające za zaliczeniem konkretnej kategorii podmiotów do osób trzecich są bardzo zróżnicowane (Mariański, 2006, s. 209–210). Analiza aktualnego stanu prawnego prowadzi do wniosku, że brak jest obiektywnych okoliczności, które przesądzą o takiej kwalifikacji. Racje, które w ocenie ustawodawcy świadczą o potrzebie uznania danej kategorii podmiotów za osoby trzecie, są — co do zasady — właściwe wyłącznie dla niej i już dla żadnej innej (Pajor, 2020, s. 130–131). Między innymi z tego powodu może odpowiadać jako osoba trzecia wyłącznie ten podmiot, który został zaliczony przez ustawę wprost do tej kategorii. Skutkuje to tym, że zaliczenie konkretnej kategorii podmiotów do osób trzecich ma charakter formalny. Samo bowiem występowanie określonych powiązań między pierwotnym dłużnikiem podatkowym a innym podmiotem nie czyni z niego osoby trzeciej (Olesiak, Pajor, 2011, s. 160). Innymi słowy, nawet w przypadku występowania merytorycznych racji przemawiających za uczynieniem danego

podmiotu osobą trzecią (warunek materialny) nie ponosi on tej odpowiedzialności, jeżeli nie jest wprost zaliczony to tej kategorii mocą wyraźnego przepisu ustawy (warunek formalny) (Mastalski, 2011, s. 509–510).

Zasygnalizowane powyżej systemowe założenia rządzące odpowiedzialnością osób trzecich znajdują wyraz m.in. w brzmieniu art. 107 § 1 o.p. Zgodnie z tym przepisem, w przypadkach i w zakresie przewidzianych w niniejszym rozdziale za zaległości podatkowe podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem również osoby trzecie. Z uregulowania tego wprost wynika, że jako osoba trzecia może odpowiadać wyłącznie ten podmiot, który został *expressis verbis* zaliczony do tej kategorii. Katalog osób trzecich jest tym samym zamknięty (Mariański, 2006, s. 244) i nie może być poszerzany w inny sposób, w szczególności w drodze praktyki stosowania prawa, niż poprzez zmianę ustawy⁷ (Olesiak, 2020, s. 86–89).

Podstawę przypisania odpowiedzialności wspólnikowi spółki osobowej — jako osobie trzeciej — stanowi art. 107 § 1 w zw. z art. 115 § 1 o.p. W myśl art. 115 § 1 o.p. wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej oraz komandytowo-akcyjnej odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki.

Poczynione powyżej uwagi natury ogólnej, gdy odnieść je do art. 107 § 1 w zw. z art. 115 § 1 o.p., prowadzą do wniosku, że — na podstawie tych przepisów — odpowiedzialność może zostać przypisana wspólnikowi wyłącznie wtedy, gdy zostaną łącznie spełnione dwie przesłanki. Po pierwsze, pierwotnym dłużnikiem podatkowym jest spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa lub komandytowo-akcyjna. Po drugie, wspólnik jest objęty katalogiem wspólników ponoszących odpowiedzialność na podstawie art. 115 § 1 o.p. Tym samym wyłączona jest dopuszczalność pociągnięcia do odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółek osobowych innych podmiotów, w tym innych kategorii wspólników, niż ci wymienieni w art. 115 § 1 o.p. (*expressio unius est exclusio alterius*)⁸.

Na tej kanwie nie można się zgodzić ze stanowiskiem NSA wyrażonym w wyroku z 18.12.2018 r., II FSK 2180/18 (prawomocny)⁹, zgodnie z którym „Kluczowym (...) jest zatem wystąpienie podobieństwa sytuacji prawnej wspólnika irlandzkiej spółki osobowej do sytuacji wspólnika odpowiadającej jej spółki polskiej. Wystąpienie podobieństwa sytuacji prawnej każe przyjąć, że dyspozycja art. 115 § 1 o.p. obejmuje wspólników spółek cywilnych, jawnych, partnerskich, komandytowych i komandytowo-akcyjnych nie tylko zarejestrowanych w Polsce, lecz także w innych państwach. Raz jeszcze należy podkreślić, że warunkiem takiej wykładni wskazanych przepisów jest to, aby spółki zagraniczne odpowiadały rodzajowo, a więc pod względem swej konstrukcji prawnej bez względu na nazwę, spółkom prawa polskiego. W konsekwencji, dla objęcia zakresem odpowiedzialności podatkowej koniecznym jest dokonywanie każdorazowej analizy komparatystycznej, czy sytuacja prawna wspólnika osobowej spółki zagranicznej odpowiada sytuacji wspólnika w osobowej spółce polskiej”.

Zdaniem NSA wzorcem dla dokonania oceny sytuacji prawnej wspólnika zagranicznej spółki osobowej jest sytuacja prawna jednego ze wspólników polskiej spółki wymienionej w art. 115 § 1 o.p. Trzeba jednak zauważyć, że — wbrew twierdzeniom NSA — wystąpienie owego podobieństwa (ustalonego na podstawie analizy komparatystycznej) nie nakazuje objąć wspólników zagranicznych spółek osobowych zakresem podmiotowym art. 115 § 1 o.p.¹⁰ Jest wręcz przeciwnie. Świadczy ono bowiem o tym, że może i zachodzi merytoryczny powód do uznania wspólnika takiej spółki za osobę trzecią (przesłanka materialna), lecz w żadnej mierze nie jest spełniona przesłanka formalna. Innymi słowy, podmiot (wspólnik spółki osobowej prawa obcego), którego sytuacja prawna jest jedynie podobna do sytuacji prawnej podmiotu kwalifikowanego jako osoba trzecia (wspólnik polskiej spółki osobowej), nie jest z tej racji osobą trzecią w rozumieniu Ordynacji podatkowej.

W punkcie wyjścia należy więc stwierdzić, że wspólnik spółki osobowej prawa obcego mógłby być objęty zakresem podmiotowym art. 115 § 1 o.p., gdyby nie tyle jego sytuacja prawna była podobna do sytuacji prawnej wspólnika krajowej spółki osobowej, lecz gdyby uznać, że art. 115 § 1 o.p. wprost go obejmuje¹¹. Przeciwno takiemu wnioskowi przemawia jednak szereg okoliczności.

Związki podatkowoprawnych podstaw odpowiedzialności wspólników z polskim prawem spółek

Od czasu wejścia w życie dekretu z 16.05.1946 r. o zobowiązaniach podatkowych¹² problematyka odpowiedzialności wspólników spółek osobowych za ich zaległości podatkowe normowana jest przepisami ogólnego prawa podatkowego. Objęcie tej problematyki przepisami ogólnego prawa podatkowego miało ten skutek, że doszło do wyłączenia dopuszczalności przypisania wspólnikom odpowiedzialności za te zobowiązania na podstawie przepisów prawa cywilnego i handlowego¹³.

Na gruncie dekretu o zobowiązaniach podatkowych z 1946 r. podstawę odpowiedzialności wspólników stanowiły art. 18 i 19. Obejmowały one wspólników spółki cichej, cywilnej, jawnej i komandytowej. Zakresy podmiotowe tych przepisów pokrywały się z katalogiem spółek normowanych przepisami Kodeksu zobowiązań¹⁴ (spółka cywilna) i Kodeksu handlowego¹⁵ (spółka jawna, spółka komandytowa, spółka cicha¹⁶).

Dekret o zobowiązaniach podatkowych z 1946 r. został stosunkowo szybko zastąpiony dekretem o zobowiązaniach podatkowych z 1950 r.¹⁷, który normował problematykę odpowiedzialności wspólników w art. 23. Zakresem podmiotowym tego przepisu byli objęci wspólnicy spółki cichej, cywilnej, jawnej i komandytowej. Tak ukształtowany zakres podmiotowy odpowiedzialności wspólników utrzymał się do czasu wejścia w życie ustawy o zobowiązaniach podatkowych, pomimo tego że na mocy art. VI § 1 ustawy — Przepisy wprowadzające kodeks cywilny¹⁸ doszło do uchylecia

przepisów Kodeksu handlowego o spółce cichej i komandytowej. Zmiany te nie miały jednak większego znaczenia praktycznego, a to ze względu na transformację ustroju gospodarczego w kierunku socjalistycznym, w którym przepisy prawa spółek nie były potrzebne w takim zakresie jak w ustroju kapitalistycznym (Włodyka, 2007, s. 9).

Ustawa o zobowiązaniach podatkowych¹⁹, która zastąpiła dekret o zobowiązaniach podatkowych z 1950 r., ustanawiała mocą art. 47, w jego pierwotnym brzmieniu, odpowiedzialność wspólników spółki cywilnej i jawnej. Na tamten czas były to jedyne spółki osobowe znane prawu polskiemu. Do zmiany stanu prawnego doszło w związku z przywróceniem mocy obowiązującej przepisów Kodeksu handlowego o spółce komandytowej²⁰. Wówczas zakres podmiotowy art. 47 u.z.p. został poszerzony o komplementariuszy spółki komandytowej, a następnie, w pewnym ograniczonym zakresie, o komandytariuszy²¹.

W Ordynacji podatkowej problematyce odpowiedzialności wspólników spółek osobowych został poświęcony wspomniany już art. 115. Na przestrzeni czasu kategorie wspólników ponoszących odpowiedzialność na podstawie tego przepisu ulegały zmianie. W pierwotnym brzmieniu obejmował on wspólników spółki cywilnej, jawnej oraz komplementariuszy spółki komandytowej, a więc wspólników wszystkich znanych wówczas polskiemu prawu spółek osobowych. Do zasadniczej zmiany tego przepisu doszło z dniem 1 stycznia 2001 r., kiedy to w życie wszedł Kodeks spółek handlowych²². Kodeks spółek handlowych wprowadził do polskiego porządku prawnego dwa nowe typy normatywne spółek osobowych, tj. spółkę partnerską oraz spółkę komandytowo-akcyjną. Wtedy też doszło do poszerzenia dotychczasowego katalogu wspólników z art. 115 § 1 o.p. o wspólników spółki partnerskiej oraz komplementariuszy spółki komandytowo-akcyjnej, którzy nie byli akcjonariuszami²³.

Analiza historycznoprawna podstaw odpowiedzialności wspólników spółek osobowych za zaległości (zobowiązania)²⁴ podatkowe prowadzi do dwóch wniosków.

Po pierwsze, zachodzi bezpośredni związek między przepisami ogólnego prawa podatkowego, statuującymi odpowiedzialność wspólników spółek osobowych, a aktualnymi na dany czas rozwiązaniami przyjmowanymi na gruncie polskiego prawa spółek²⁵. Każdorazowa zmiana w prawie prywatnym skutkowałą reakcją ustawodawcy polegającą na zawężeniu lub poszerzaniu kategorii wspólników ponoszących odpowiedzialność podatkowoprawną.

Po drugie, systemowe znaczenie art. 115 § 1 o.p. jest donioślejsze niż może się wydawać na pierwszy rzut oka. Jego funkcja nie wyczerpuje się bowiem w zabezpieczeniu interesów wierzycieli podatkowych. Przepis ten współokreśla wraz z właściwymi przepisami Kodeksu cywilnego²⁶ i Kodeksu spółek handlowych konstrukcję prawną krajowych spółek osobowych. Tak Kodeks cywilny, jak i Kodeks spółek handlowych normują zasady ponoszenia odpowiedzialności przez wspólników za zobowiązania prywatnoprawne spółek osobowych. Sfera odpowiedzialności wspólników za zobowiązania publicznoprawne, w tym w szczególności za zobowiązania podatkowe, wyznaczona jest przez art. 115 § 1 o.p.

Powyżej zaprezentowane podejście ustawodawcy oraz systemowe znaczenie art. 115 § 1 o.p. prowadzi do wniosku, że zakresem odpowiedzialności z art. 115 § 1 o.p. objęci są wyłącznie wspólnicy polskich spółek osobowych. Żadna z ustawowych zmian art. 115 § 1 o.p. ani jego poprzedników, nie wskazuje na to, chociażby pośrednio, że zamiarem ustawodawcy było objęcie zakresem zastosowania tego przepisu wspólników spółek osobowych prawa obcego.

Konstrukcja prawna art. 115 § 1 o.p. jako pochodna zasady *numerus clausus* typów normatywnych spółek

W art. 115 § 1 o.p. zostali wymienieni konkretnie nazwani wspólnicy konkretnych typów normatywnych spółek osobowych. Przepis ten posługuje się nazwami z zakresu języka prawnego²⁷, które mają ściśle określone desygnaty na gruncie polskiego prawa prywatnego. Są nimi poszczególne typy normatywne spółek, które są tworzone na podstawie przepisów Kodeksu cywilnego i Kodeksu spółek handlowych²⁸ (Suchocki, 2019, s. 50; Podsiadło, 2020, s. 105–106).

Przyjęcie takiego rozwiązania legislacyjnego dla określenia granic wyznaczania tej kategorii osób trzecich jest możliwe dlatego, że na gruncie prawa prywatnego obowiązuje zasada *numerus clausus* spółek (Szumański, 2012, s. 80). Wynika z niej, że dopuszczalne jest tworzenie wyłącznie tych spółek, które są wprost przewidziane przez ustawę, a tworzenie spółek nienazwanych jest wykluczone. Z tego powodu art. 115 § 1 o.p. nie musi zawierać jakichkolwiek dodatkowych przesłanek umożliwiających ustalenie podmiotu odpowiedzialnego i może się ograniczyć do wskazania z nazwy wspólnika konkretnego typu normatywnego spółki osobowej²⁹.

Również więc i sama konstrukcja art. 115 § 1 o.p. przemawia przeciwko objęciu jego zakresem podmiotowym wspólników zagranicznych spółek osobowych.

Zakres podmiotowy art. 115 § 1 o.p. jako pochodna podziału spółek na spółki osobowe i kapitałowe

Spółki są jednostkami organizacyjnymi o charakterze korporacyjnym (Kopaczyńska-Pieczniak, 2019, s. 31), a więc dobrowolnymi zrzeszeniami członków powoływanymi do życia w celu realizacji wspólnego celu, który ma — co do zasady — charakter gospodarczy (Kopaczyńska-Pieczniak, 2019, s. 30; Szajkowski, 2008, s. 4). Pomimo jednolitego, korporacyjnego charakteru wszystkich spółek stanowią one zbiór wewnętrznie zróżnicowany. Pokłosiem tego zróżnicowania jest silnie zakorzeniony, tak w polskiej, jak i zagranicznej nauce prawa handlowego, podział spółek na spółki osobowe i kapitałowe³⁰. Dokonywany jest on poprzez przypisywanie poszczególnym typom normatywnym spółek cech uważanych za osobowe lub kapitałowe, a przewaga jednych

z nich decyduje o kwalifikacji danej spółki jako osobowej albo kapitałowej³¹.

W przypadku spółek osobowych na pierwszy plan wysuwa się ich substrat osobowy w postaci wspólników, a nie, jak w przypadku spółek kapitałowych, substrat kapitałowy. Stąd też wynika decydująca rola wspólnika dla powstania, funkcjonowania oraz ustania bytu prawnego spółki osobowej. Następstwem takiego stanu rzeczy jest uwydatnienie takich cech tych spółek, jak stałość składu osobowego, przysługiwanie prawa prowadzenia spraw i reprezentowania spółki bezpośrednio wspólnikom, a nie organom, osobista odpowiedzialność wspólników za zobowiązania spółki itd., co w najszerszym zakresie znajduje wyraz w konstrukcji spółki cywilnej i jawnej (Szumański, 2012, s. 81–83).

Wymaga podkreślenia, że wyposażanie spółki w osobowość prawną nie przekreśla jej kwalifikacji jako spółki osobowej. Okoliczność ta jest irrelevantna dla oceny, czy mamy do czynienia ze spółką osobową, czy też kapitałową³². Stąd też, prowadząc rozważania na temat odpowiedzialności wspólników za zaległości podatkowe spółek osobowych prawa obcego, nie można traktować pojęć „spółka osobowa” i „spółka niemająca osobowości prawnej” jako synonimów.

Na gruncie prawa polskiego do spółek osobowych w aktualnym stanie prawnym zalicza się spółkę cywilną, jawną, partnerską, komandytową i komandytowo-akcyjną³³. Osobowy charakter spółki cywilnej nie budzi wątpliwości. Odnośnie do spółek handlowych ich kwalifikacja jako spółek osobowych ma charakter formalny i wynika z brzmienia art. 4 § 1 pkt 1 k.s.h., który zawiera zamknięty katalog osobowych spółek handlowych. Do spółek kapitałowych zalicza się natomiast spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, prostą spółkę akcyjną i spółkę akcyjną (art. 4 § 1 pkt 2 k.s.h.)³⁴.

W innych porządkach prawnych podział ten przebiega odmiennie. Wynika to z kilku powodów. Po pierwsze, w większości porządków prawnych odpowiedniki spółki komandytowo-akcyjnej kwalifikowane są jako spółki kapitałowe, a nie osobowe³⁵. Po drugie, w obcych porządkach prawnych występują spółki osobowe, które nie są odpowiednikami którejkolwiek z polskich spółek osobowych. Przykładowo nie jest znana prawu polskiemu konstrukcja *limited liability partnership* (LLP), która została wprowadzona na mocy Limited Liability Partnership Act z 2000 r.³⁶ do angielskiego i szkockiego porządku prawnego. Spółka ta stanowi swoistą hybrydę spółki osobowej (ang. *partnership*) i kapitałowej (ang. *company*). Z jednej strony LLP nie została wyposażona w ograny — spółkę na zewnątrz reprezentują jej wspólnicy — z drugiej zaś ma ona osobowość prawną, a odpowiedzialność wspólników za zobowiązania spółki — co do zasady — została wyłączona. Po trzecie, brak jest odpowiedników polskich spółek osobowych w niektórych obcych porządkach prawnych. Dotyczy to w szczególności spółki partnerskiej, która na gruncie prawa polskiego stanowi odrębny typ normatywny spółki osobowej, a np. na gruncie prawa hiszpańskiego spółką partnerską może być każda spółka handlowa, np. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością³⁷.

Pomimo wskazanych powyżej rozbieżności, można również wskazać na obszary wspólne. W znakomitej większości porządków prawnych można odnaleźć ekwiwalenty polskiej spółki cywilnej, jawnej i komandytowej. Wymaga jednak zastrzeżenia, że pomimo występowania określonych podobieństw między tymi spółkami, nigdy nie są one tymi samymi spółkami. Wyrastają one z tego samego pnia (Fleischer & Cools, 2016, s. 467–480), lecz wykazują szereg odmienności konstrukcyjnych, które mogą występować w mniejszym lub większym natężeniu³⁸.

W powyższym kontekście dobór spółek, o których mowa w art. 115 § 1 o.p., nie wydaje się być przypadkowy. Odnosi się on bowiem do spółek, które na gruncie prawa polskiego są spółkami osobowymi. Odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółek kapitałowych został natomiast poświęcony odrębny art. 116 o.p., który czyni osobami trzecimi — co do zasady — członków zarządów spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, prostych spółek akcyjnych i spółek akcyjnych. Zakresy podmiotowe art. 115 i art. 116 o.p. bezpośrednio wiążą się więc z przyjmowanym przez polską doktrynę prawa spółek i polskiego ustawodawcę podziałem spółek na spółki osobowe i kapitałowe. Prowadzi to do wniosku, że art. 115 § 1 o.p. odnosi się wyłącznie do spółników spółek znanych prawu polskiemu i nie obejmuje swoim zakresem spółników spółek osobowych prawa obcego.

Zakres podmiotowy art. 115 § 1 o.p. a osobowość prawna spółek osobowych prawa obcego

Jak zostało to już wskazane, na zaliczenie danego typu normatywnego spółki do spółek osobowych albo kapitałowych nie ma wpływu to, czy jest ona lub nie wyposażona w osobowość prawną. Nie jest to jednak okoliczność bez znaczenia z perspektywy art. 115 § 1 o.p. W krajowej dogmatyce bardzo silne jest zakorzenienie myśli, że spółkom osobowym osobowość prawna nie przysługuje, spółki kapitałowe są natomiast osobami prawnymi. Między innymi dlatego pojęcia „spółka osobowa” i „spółka niemająca osobowości prawnej” uważane są za synonimy³⁹.

Bezpośrednim następstwem takiego podejścia jest objęcie zakresem podmiotowym art. 115 § 1 o.p. spółników spółek osobowych, a więc niemających osobowości prawnej, a zakresem podmiotowym art. 116 § 1 o.p. członków zarządów spółek kapitałowych, a więc osób prawnych. Regulacje te uzupełnia art. 116a § 1 o.p.⁴⁰, który stanowi, że za zaległości podatkowe innych osób prawnych niż wymienione w art. 116 odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie organów zarządzających tymi osobami. Przepis art. 116 stosuje się odpowiednio. W art. 116a § 1 o.p. mowa jest wyłącznie o innych osobach prawnych niż te wymienione w art. 116 o.p. Przepis ten nie odwołuje się natomiast do innych osób prawnych niż wymienione w art. 115 § 1 o.p. Łączna analiza art. 116 § 1 i art. 116a § 1 o.p. prowadzi do wniosku, że art. 115 § 1 o.p. nie obejmuje swoim zakresem spółników spółek osobowych, które są osobami prawnymi. Całość bowiem re-

gulacji poświęconej odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółek mających osobowość prawną została zawarta łącznie w art. 116 i 116a o.p.⁴¹

Całościowa analiza zakresów podmiotowych art. 115 § 1, art. 116 § 1 i art. 116a § 1 o.p. oraz ich silne osadzenie w dokonywanych przez polskiego ustawodawcę wyborach dotyczących przyznania lub odmowy przyznania poszczególnym typom spółek osobowości prawnej, świadczą o tym, że zakresem art. 115 § 1 o.p. nie są objęci wspólnicy zagranicznych spółek osobowych.

Abstrakcyjny wzorzec spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej i komandytowo-akcyjnej

NSA we wspomnianym już wyroku z 18.12.2018 r. wskazał, że warunkiem objęcia zakresem art. 115 § 1 o.p. spółników spółek osobowych prawa obcego jest to „aby spółki zagraniczne odpowiadały rodzajowo, a więc pod względem swojej konstrukcji prawnej bez względu na nazwę, spółkom prawa polskiego”. Z analogicznymi rozstrzygnięciami można się spotkać na gruncie art. 116 § 1 o.p. Przykładowo w wyroku z 9.07.2020 r., II FSK 1029/20 (prawomocny)⁴² NSA uznał, że spółka prawa hiszpańskiego, której ustrój — *in casu* ustalony na podstawie aktu założycielskiego spółki — ma istotne cechy polskiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, takie jak: kapitałowy charakter, osobowość prawna, występowanie kapitału zakładowego podzielonego na udziały, samodzielnie ponoszenie odpowiedzialności prawnej przez spółkę przy jednoczesnym wyłączeniu odpowiedzialności spółników, pozwala na jej zakwalifikowanie jako spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w rozumieniu art. 116 § 1 o.p. Rozstrzygnięcie to — jeżeli chodzi o rozumowanie za nim stojące — jest tożsame z wcześniej przywołanym wyrokiem dotyczącym zakresu podmiotowego art. 115 o.p. W każdym z tych orzeczeń wskazuje się bowiem, że spółki, o których mowa w tych przepisach, to nie wyłącznie spółki prawa polskiego, ale również spółki prawa obcego, pod tym wszakże warunkiem, że wykazują one istotne cechy analogiczne do spółek prawa polskiego.

Przyjęcie, jak to czyni NSA, że nazwy spółek, którymi posługuje się ustawa w art. 115 § 1 o.p. (oraz analogicznie art. 116 § 1 o.p.), obejmują tak spółki prawa polskiego, jak i spółki prawa obcego, miałyby dwa, niedające się zaakceptować, następstwa.

Po pierwsze, za nazwami spółek wymienionych w art. 115 § 1 o.p. kryłyby się abstrakcyjne wzorce tych spółek, które musiałyby (w zakresie ich budowy) stanowić wypadkową spółek konstrukcyjnie podobnych do siebie, ale występujących w różnych porządkach prawnych. Dzięki takiemu zabiegowi doszłoby do zbudowania abstrakcyjnych modeli spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej i komandytowo-akcyjnej. Niewątpliwie spółki prawa polskiego również byłyby uwzględnione dla potrzeb budowania tych modeli, lecz nie mogłyby — jak oczekuje tego NSA — być

wyłącznym wzorcem. Wynika to z tego, że proponowana przez NSA wykładnia art. 115 § 1 o.p. musiałaby prowadzić do uznania, że tak spółka prawa polskiego, jak i obcego są równorzędnymi podmiotami kryjącymi się pod jedno-brzmiającą nazwą (Pajor, 2020, s. 176). Przyjęcie, że punktem odniesienia są wyłącznie spółki osobowe prawa polskiego, musiałoby nas prowadzić do wniosku, o czym była już mowa wcześniej, że art. 115 § 1 o.p. nie obejmuje swoim zakresem wspólników spółek zagranicznych.

Po drugie, posługując się *argumentum ad absurdum*, należałoby ustalić, które ze znanych prawu polskiemu spółek osobowych są objęte zakresem art. 115 § 1 o.p. Mogłoby się bowiem okazać — ze względu na różnice w konstrukcji poszczególnych spółek osobowych w poszczególnych krajach — że np. spółka partnerska, o której mowa w art. 86 § 1 k.s.h., nie jest spółką partnerską w rozumieniu art. 115 § 1 o.p.

Projekt nowej Ordynacji podatkowej

Na zakończenie należy odnotować, że problematyka odpowiedzialności wspólników spółek osobowych prawa obcego została dostrzeżona przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Znalazło to odzwierciedlenie w projektowanym brzmieniu art. 263 § 7 nowej Ordynacji podatkowej⁴³, który zakłada, że za zaległości podatkowe spółki osobowej innej niż wskazana w § 1 odpowiadają wspólnicy na zasadach określonych w § 1–6, które stosuje się odpowiednio. W uzasadnieniu do projektu wprost zostało wskazane, że „do art. 263 projektu dodano § 7 odnoszący się do odpowiedzialności wspólników spółek osobowych in-

nych niż wymienione w § 1, co dotyczyć będzie w szczególności wspólników spółek zagranicznych jako np. podatników VAT. W aktualnym stanie prawnym brak takiej regulacji w art. 115 o.p.”

Konstrukcja art. 263 § 7 nowej Ordynacji podatkowej może budzić wątpliwości. Podjęcie jednak tej problematyki przez Komisję i zaproponowanie wprowadzenia wyraźnej podstawy prawnej, pozwalającej przypisać wspólnikowi spółki osobowej prawa obcego odpowiedzialności za jej zaległości podatkowe, wskazuje na to, że aktualnie obowiązujący art. 115 § 1 o.p. nie stanowi takiej podstawy.

Podsumowanie

Przeprowadzone rozważania prowadzą do wniosku, że aktualnie obowiązujący art. 115 § 1 o.p. nie obejmuje swoim zakresem podmiotowym wspólników spółek osobowych prawa obcego. Ze względu na funkcjonowanie tego rodzaju spółek w krajowym obrocie gospodarczym, a w konsekwencji i powstanie zaległości podatkowych, konieczne jest podjęcie działań zmierzających do uzupełnienia katalogu osób trzecich o wspólników tych spółek. Nie jest to jednak możliwe w drodze praktyki stosowania prawa. Niezbędne jest wprowadzenie wyraźnej podstawy ustawowej umożliwiającej przypisanie tej odpowiedzialności. Przepis ten powinien jednoznacznie przesądzać dwie okoliczności. Po pierwsze, kategorie spółek, za których zaległości podatkowe możliwe jest przypisanie odpowiedzialności ich wspólnikom. Po drugie, kategorie wspólników, którym taka odpowiedzialność może zostać przypisana.

Przypisy/Notes

¹ Art. 26 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47).

² Art. 49–55 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

³ Art. 4 ust. 1 ustawy z 6.03.2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1252 ze zm.).

⁴ Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 106 ze zm.).

⁵ Ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 722 ze zm.).

⁶ Zgodnie z art. 26 ustawy z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.), dalej: o.p., podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki.

⁷ Wynika to m.in. z konstytucyjnej zasady jednoznaczności i precyzji przy nakładaniu ciężarów publicznych.

⁸ Przykładowo można wskazać na brak możliwości pociągnięcia do odpowiedzialności jako osoby trzeciej członka zarządu spółki partnerskiej czy komandytariusza.

⁹ Wyrok NSA z 18.12.2018 r., II FSK 2180/18 (prawomocny), LEX nr 2616294.

¹⁰ Na nietrafność tego rozumowania wskazuje pośrednio również sam NSA w tych orzeczeniach, w których dokonuje analizy dopuszczalności przypisania odpowiedzialności jako osobie trzeciej członkowi zarządu spółki zagranicznej na podstawie art. 116 o.p. Przykładowo w wyroku z 25.07.2017 r., I FSK 1665/15 (prawomocny), LEX nr 2294072, NSA wskazał, że nie bezpośrednio art. 116 o.p., a dopiero odpowiednio stosowany na podstawie art. 116a § 1 o.p. może stanowić podstawę do orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu zagranicznej odpowiedniczki polskiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Na analogicznym stanowisku stanął WSA w Warszawie w wyroku z 19.09.2019 r., III SA/Wa 217/19 (prawomocny), LEX nr 3073442.

¹¹ Należy wskazać, że w przeciwnym razie doszłoby do zastosowania przez sąd niedopuszczalnej w tym przypadku analogii *legis* (Brzeziński, 2008, s. 126; Podsiadło, 2020, s. 108–109).

¹² Dekret z 16.05.1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. nr 27, poz. 173 ze zm.), dalej: dekret o zobowiązaniach podatkowych z 1946 r.

¹³ W okresie międzywojennym przyjmowano, że podstawę odpowiedzialności wspólników spółek osobowych za należności publicznoprawne tych spółek, w tym w szczególności podatkowe, stanowiły przepisy prawa prywatnego (cywilnego i handlowego) (Kubiak, 1938, s. 78 i n.; Allerhand, 1991, s. 142).

¹⁴ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27.10.1933 r. — Kodeks zobowiązań (Dz.U. nr 82, poz. 598 ze zm.).

¹⁵ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27.06.1934 r. — Kodeks handlowy (Dz.U. nr 57, poz. 502 ze zm.), dalej: k.h.

¹⁶ Spółka cicha była unormowana w art. 682–695 k.h. Na tle tych przepisów przyjmowano, że spółka cicha nie jest spółką handlową, a jedynie stosunkiem obligacyjnym, który wykazuje cechy spółki prawa cywilnego (kwalifikowano ją jako postać spółki cywilnej o charakterze wewnętrznym) (Herbet, 2008, s. 611). Taka jej kwalifikacja pozwala na wywiedzenie odpowiedzialności wspólnika cichego na podstawie art. 18 dekretu o zobowiązaniach podatkowych z 1946 r.

- ¹⁷ Dekret z 26.10.1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. nr 47, poz. 452 ze zm.), dalej: dekret o zobowiązaniach podatkowych z 1950 r.
- ¹⁸ Ustawa z 23.04.1964 r. — Przepisy wprowadzające kodeks cywilny (Dz.U. nr 16, poz. 94 ze zm.).
- ¹⁹ Ustawa z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. nr 108, poz. 486 ze zm.), dalej: u.z.p.
- ²⁰ Ustawa z 15.09.1991 r. o zmianie rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej — Kodeks handlowy (Dz.U. nr 94, poz. 418).
- ²¹ Ustawa z 6.03.1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 28, poz. 127).
- ²² Ustawa z 15.09.2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2000 r., poz. 1526 ze zm.), dalej: k.s.h.
- ²³ Na mocy ustawy z 7.11.2008 r. o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa i niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 209, poz. 1318) doszło do zmiany brzmienia art. 115 § 1 o.p. w ten sposób, że komplementariusz spółki komandytowo-akcyjnej ponosi odpowiedzialność niezależnie od tego, czy jest równocześnie akcjonariuszem, czy też nie.
- ²⁴ Wspólnicy ponoszą odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółek osobowych dopiero na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. Wcześniej akty prawne przewidywały odpowiedzialność wspólników za zobowiązania podatkowe (Pajor, 2020, s. 177–179).
- ²⁵ Analogicznie przedstawia się sytuacja na gruncie art. 116 o.p. (Olesiak, 2020, s. 47–50). Należy również odnotować, że zakres podmiotowy art. 116 o.p. z dniem 1.07.2021 r. został poszerzony o członków zarządu prostej spółki akcyjnej i prostej spółki akcyjnej w organizacji w związku z wejściem w życie zmian do k.s.h. wprowadzających do polskiego prawa nowy typ normatywny spółki handlowej.
- ²⁶ Ustawa z 23.04.1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.), dalej: k.c.
- ²⁷ Przez spółkę cywilną rozumie się umowę spółki, o której mowa w art. 860 i n.k.c. Kodeks cywilny nie posługuje się nazwą spółka cywilna. Nazwa spółka cywilna występuje natomiast w art. 26 § 4 i 551 § 2 k.s.h.
- ²⁸ Na tę okoliczność, jako przemawiającą za uznaniem, że art. 115 § 1 o.p. obejmuje wyłącznie wspólników spółek prawa polskiego, wskazał WSA w Warszawie w wyrokach z 13.06.2019 r., III SA/Wa 118/19 (nieprawomocny), LEX nr 3065988 i 21.10.2020 r., III SA/Wa 27/20 (nieprawomocny), LEX nr 3077197.
- ²⁹ M.in. dlatego art. 115 § 1 nie posługuje się kategoriami ogólnymi takimi jak jednostka organizacyjna, jak ma to miejsce np. na gruncie art. 7 § 1 o.p., który definiuje podatnika.
- ³⁰ Podział spółek na spółki osobowe (niem. *Personengesellschaften*) i kapitałowe (niem. *Kapitalgesellschaften*) ma swoje źródło w niemieckiej nauce prawa spółek i znajduje swoje odpowiedniki w innych porządkach prawnych (Całus, 1985, s. 50).
- ³¹ Szerzej na temat cech osobowych i kapitałowych — Szajkowski & Tarska, 2005, s. 45–47.
- ³² Przykładowo można wskazać na hiszpańskie *sociedad colectiva* (odpowiednik spółki jawnej) czy *sociedad comanditaria* (odpowiednik spółki komandytowej), które niewątpliwie są, ze względu na ich konstrukcję prawną, spółkami osobowymi, a ustawa wyposaża je w osobowość prawną — zob. art. 122 Código de Comercio (BOE núm. 289 z 16.10.1885 r. ze zm.) i art. 35 Código Civil (Gaceta de Madrid núm. 206 z 25.07.1889 r. ze zm.).
- ³³ Spółką osobową jest również europejskie zrępowanie interesów gospodarczych unormowane w rozporządzeniu Rady (EWG) nr 2137/85 z 25.07.1985 r. w sprawie europejskiego ugrupowania interesów gospodarczych (EUIG) (Dz.Uz. UE L 1985.119.1) oraz w ustawie z 4.03.2005 r. o europejskim zrępowaniu interesów gospodarczych i spółce europejskiej (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 2036 ze zm.). Z motywu 10 preambuły do rozporządzenia *explicite* wynika, że członkowie ugrupowania ponoszą, na zasadach wynikających z art. 24 rozporządzenia, nieograniczoną solidarną odpowiedzialność za długi i inne zobowiązania ugrupowania, łącznie z długami i innymi zobowiązaniami odnoszącymi się do podatków. Problematyka odpowiedzialności członków ugrupowania za jego zaległości podatkowe niewątpliwie wykracza poza ramy niniejszego artykułu i wymaga podjęcia odrębnych badań.
- ³⁴ Spółką kapitałową jest również spółka europejska unormowana w rozporządzeniu Rady (WE) nr 2157/2001 z 8.10.2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) (Dz.Uz. UE L 2001.294.1) oraz ustawie o europejskim zrępowaniu interesów gospodarczych i spółce europejskiej.
- ³⁵ Tak jest np. w prawie niemieckim — zob. § 278 ust. 1 Aktiengesetz z 6.09.1965 r. (BGBl. I s. 1089 ze zm.), czy w prawie hiszpańskim — zob. art. 1 ust. 1 Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (BOE núm. 161 z 3.07.2010 r. s. 58472 a 58594).
- ³⁶ An act to make provision for limited liability partnerships z 20.07.2000 r. ze zm.
- ³⁷ Zob. art. 1 ust. 2 ley 2/2017, de 15 de marzo, de sociedades profesionales (BOE núm. 65 z 16.03.2007 r.).
- ³⁸ Przeglądu poszczególnych typów normatywnych spółek występujących w Europie i Stanach Zjednoczonych dokonuje m.in. J. Neuberger (2003).
- ³⁹ Należy wskazać, że *de lege lata* pojęcia te mają taki charakter.
- ⁴⁰ Art. 116a o.p. został dodany mocą art. 1 pkt 95 ustawy z 12.09.2002 r. o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r., nr 169, poz. 1387). Aktualne brzmienie tego przepisu zostało ustalone na mocy art. 5 pkt 2 ustawy z 25.09.2015 r. o zmianie ustawy — Prawo o stowarzyszeniach oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1923).
- ⁴¹ Dokładne wyznaczenie zakresu podmiotowego art. 116a § 1 o.p. niewątpliwie wykracza poza ramy niniejszego artykułu. Na marginesie można jedynie zasygnalizować, że przepis ten — z szeregu powodów — w żadnym przypadku nie może stanowić podstawy do przypisania wspólnikowi spółki osobowej odpowiedzialności za jej zaległości podatkowe.
- ⁴² Wyrok NSA z 9.07.2020 r., II FSK 1029/20 (prawomocny), LEX nr 3028522.
- ⁴³ Rządowy projekt ustawy — Ordynacja podatkowa, Sejm VIII kadencji, druk sejm. nr 3517.

Bibliografia/References

Literatura/Literature

- Allerhand, M. (1991). *Kodeks handlowy. Spółka jawna. Spółka komandytowa. Komentarz*. Wydawnictwo Park.
- Birk, C., Desens, M., & Tappe, H. (2016). *Steuerrecht*. C.F. Müller.
- Brzeziński, B. (2008). *Podstawy wykładni prawa podatkowego*. ODDK.
- Budziarek, M. (2020). W: H. Dzwonkowski (Red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. C.H.Beck.
- Całus, A. (1985). *Prawo cywilne i handlowe państw obcych*. Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Dowgier, R. (2021). Komentarz do art. 107. W: L. Etel (Red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*. Wolters Kluwer Polska.
- Fleischer, H., & Cools, S., (2016). Internationale Trajektorien und Trends im Recht der Personengesellschaften. *Max Planck Institute for Comparative and International Law, Research Papers Series*, (19).
- Gintowt-Jankowicz, M. (1973). *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny i innych osób trzecich*. Wydawnictwo Prawnicze.
- Herbet, A. (2008). W: A. Szajkowski (Red.), *System prawa prywatnego. Tom 16, Prawo spółek osobowych*. C.H.Beck.
- Kalinowski, M. (2019). *Podmioty biernie stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*. TNOiK.
- Kopaczyńska-Pieczniak, K. (2019). *Korporacja. Elementy konstrukcji prawnej*. Wolters Kluwer Polska.
- Kubacki, R. (1998). Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe. *Przegląd Podatkowy*, (1).
- Kubiak, W. (1938). *Odpowiedzialność podatkowa w świetle przepisów podatkowych, przepisów prawa powszechnego i judykatury*. Wydawnictwo Księgarni Łódzkiej „Czytaj”.

- Mariański, A. (2006). W: A. Mariański, A. Karolak, *Odpowiedzialność członków zarządu sp. z o.o.* C.H.Beck.
- Mariański, A. (2009). Glosa do uchwały 7 sędziów NSA z 8.12.2008 r. (II FPS 6/08). *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za zobowiązania podatkowe spółki. Przegląd Podatkowy*, (5).
- Mastalski, R. (2011). W: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, R. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz.* Unimex.
- Mastalski, R. (2017). W: B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, R. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz.* Unimex.
- Neuberger, J. (2003). *Gesellschaftsformen in Europa und den USA im Vergleich.* Ibidem.
- Olesiak, J. (2020). *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 2 Konstytucji RP.* Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego. Poltext.
- Olesiak, J., Pajor, Ł. (2011). Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 21 maja 2009 r. *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, (2).
- Pajor, Ł. (2020). *Sytuacja prawna wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej jako dłużnika podatkowego.* Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego. Wolters Kluwer Polska.
- Podsiadło, D. (2020). Odpowiedzialność wspólników zagranicznych spółek osobowych za zaległości podatkowe na podstawie art. 115 § 1 Ordynacji podatkowej. *Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu*, (2).
- Suchocki, P. (2019). Glosa do wyroku NSA z 25.04.2017 r., I FSK 1665/15. Odpowiedzialność podatkowa członków organów zarządzających zagranicznych spółek jako osób trzecich. *Przegląd Podatkowy*, (3).
- Szajkowski, A., & Tarska, M. (2005). *Prawo spółek handlowych.* Warszawa: C.H.Beck.
- Szajkowski, A. (2008). W: A. Szajkowski (Red.), *System prawa prywatnego, Tom 16. Prawo spółek osobowych.* C.H.Beck.
- Szumański, A. (2012). W: S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, *Kodeks spółek handlowych, Tom I. Przepisy ogólne. Spółki osobowe. Komentarz do art. 1–150.* C.H.Beck.
- Włodyka, S. (2007). W: S. Włodyka (Red.), *System prawa handlowego. Tom 2A. Prawo spółek handlowych.* Warszawa: C.H.Beck.

Orzecznictwo/Judgments

- Wyrok NSA z 25.07.2017 r., I FSK 1665/15 (prawomocny), LEX nr 2294072.
- Wyrok NSA z 18.12.2018 r., II FSK 2180/18 (prawomocny), LEX nr 2616294.
- Wyrok NSA z 9.07.2020 r., II FSK 1029/20 (prawomocny), LEX nr 3028522.
- Wyrok WSA w Warszawie z 13.06.2019 r., III SA/Wa 118/19 (nieprawomocny), LEX nr 3065988.
- Wyrok WSA w Warszawie z 19.09.2019 r., III SA/Wa 217/19 (prawomocny), LEX nr 3073442.
- Wyrok WSA w Warszawie z 21.10.2020 r., III SA/Wa 27/20 (nieprawomocny), LEX nr 3077197.

Dr Łukasz Pajor

Adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego; adwokat.

Dr Łukasz Pajor

PhD in legal studies, assistant professor at the Department of Public Finance Law, Faculty of Law and Administration at the University of Lodz (Poland); barrister.

Klub książki PWE

Z myślą o swoich Czytelnikach Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne stworzyło **Klub książki PWE**. W ramach członkostwa w Klubie proponujemy następujące udogodnienia i korzyści:

- ✓ szybkie zakupy;
- ✓ zakupy z rabatem;
- ✓ informacje o nowościach, promocjach, konkursach.

Po więcej informacji zapraszamy na stronę PWE:

www.pwe.com.pl