

ZAGADNIENIE PRAWNE

W sprawie z wniosku Skarbu Państwa - Naczelnika Urzędu Celnego przy uczestnictwie D. Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością o ustanowienie kuratora na skutek apelacji wniesionej przez wnioskodawcę od postanowienia Sądu Rejonowego z dnia 9 grudnia 2013 r.

Czy art. 138 § 3 Ordynacji podatkowej stanowi podstawę do ustanowienia przez sąd rejestrowy kuratora upoważnionego do reprezentowania osoby prawnej tylko w zakresie czynności wszczęcia przez organ i przeprowadzenia kontroli podatkowej i postępowania podatkowego czy też do ustanowienia kuratora materialnoprawnego w oparciu o art. 42 k.c. i upoważnienia takiego kuratora do działania za tę osobę również w innych postępowaniach (w tym podatkowych)?

UZASADNIENIE

W sprawie o ustanowienia kuratora dla osoby prawnej wnioskodawca – Skarb Państwa-Naczelnik Urzędu Celnego w K., powołując się na art. 138 Ordynacji podatkowej (dalej: O.p.), wniósł o ustanowienie kuratora procesowego dla spółki z o.o. z uwagi na brak możliwości doręczenia tej spółce postanowienia o wszczęciu z urzędu postępowania podatkowego oraz podjęcia innych czynności przez organ wobec tej spółki wskutek braku organów powołanych do jej reprezentowania oraz o upoważnienie tego kuratora do reprezentowania spółki w zakresie wszystkich czynności związanych z wszczęciem i przeprowadzeniem kontroli podatkowej oraz postępowań podatkowych w pierwszej i drugiej instancji dotyczących podatku akcyzowego – celem wszczęcia i przeprowadzenia tych postępowań i kontroli podatkowej, w tym wydania decyzji podatkowych wobec spółki.

Postanowieniem z dnia 9 grudnia 2013 roku Sąd Rejonowy w punkcie I ustanowił dla spółki kuratora w celu niezwłocznego powołania organów tej spółki poprzez zwołanie zgromadzenia wspólników, a w razie potrzeby dokonania jej likwidacji. W punkcie II zobowiązał kuratora do składania sprawozdań i rachunków z podejmowanych czynności co 3 miesiące. W punkcie III oddalił wniosek w pozostałym zakresie.

Sąd I instancji uzasadnił, że spółka nie posiada organów i nie może prowadzić swoich spraw, w związku z czym w punkcie I ustanowił dla niej kuratora materialnego na podstawie art. 42 k.c. Nie podlegał natomiast, w ocenie Sądu I instancji, uwzględnieniu wniosek w zakresie żądania ustanowienia kuratora procesowego i upoważnienia go do reprezentowania spółki w zakresie wszystkich czynności związanych ze wszczęciem i przeprowadzeniem kontroli podatkowej oraz postępowań podatkowych we wszystkich instancjach dotyczących podatku akcyzowego. W ocenie Sądu I instancji zakres kompetencji kuratora ustanowionego na podstawie art. 42 k.c. jest bowiem ograniczony do czynności wskazanych w tym przepisie. Z kolei art. 138 § 3 O.p. nie stanowi odrębnej podstawy do ustanowienia przez sąd rejestrowy kuratora do zastępowania osoby prawnej między innymi w postępowaniu podatkowym. Przepis ten nadaje jedynie uprawnienie organom podatkowym do złożenia do sądu rejestrowego stosownego wniosku o ustanowienie kuratora dla osoby prawnej. Nie określa jakiego rodzaju kuratora należy ustanowić, więc sąd rejestrowy jest zobowiązany odwołać się do art. 42 k.c. Art. 138 § 3 O.p. nie stanowi też podstawy do ustanowienia kuratora procesowego. Sąd rejestrowy w celu ustalenia czy zachodzi potrzeba ustanowienia takiego kuratora musi odwołać się do przepisu art. 69 k.p.c. W niniejszej sprawie nie zachodziły przesłanki do ustanowienia kuratora na podstawie tego artykułu. Przede wszystkim zgodnie z tym ostatnim przepisem kurator procesowy ustanawiany jest w postępowaniu cywilnym, którego nie było w niniejszej sprawie. Ponadto wnioskodawca nie wskazał we wniosku konieczności dokonania naglącej, konkretnej czynności, której niedokonanie niezwłocznie, groziłoby wnioskodawcy niepowetowaną szkodą. Sąd Rejestrowy z urzędu przyjął, że wszczęcie postępowania podatkowego, czy też kontroli podatkowej, nie mogłoby stanowić czynności nie cierpiącej zwłoki w rozumieniu art. 69 k.p.c.

W apelacji na postanowienie sądu rejestrowego wnioskodawca zarzucił w szczególności naruszenie art. 138 § 3 O.p. poprzez jego błędną wykładnię i w

konsekwencji niewłaściwe zastosowanie, które polegały na uznaniu, iż przepis ten nie stanowi odrębnej podstawy do ustanowienia przez sąd rejestrowy kuratora do zastępowania osoby prawnej w kontroli podatkowej i w postępowaniach podatkowych. W obszernym uzasadnieniu swojej apelacji wnioskodawca wskazał na stanowiska prezentowane w judykaturze a odnoszące się do stosowania art. 138 O.p. jak też art. 42 k.c. Wskazał również na konsekwencje wynikające z przyjętego stanowiska w judykaturze, a sprowadzającego się do postrzegania roli kuratora ustanowionego w oparciu o art. 42 k.c. jedynie w zakresie określonym w § 2 wskazanej normy.

W ustnym wywodzie wygłoszonym na rozprawie apelacyjnej w dniu 10 września 2014 roku pełnomocnik podkreślił praktyczną doniosłość powyższego problemu, bowiem wielokrotnie spółki (osoby prawne), wobec których ma być zainicjowane postępowanie kontrolne (podatkowe), podejmują celowe działania, w efekcie których spółki takie pozbawione są prawidłowo działającego zarządu (np. odwołanie, rezygnacja, wyjazd członków zarządu za granicę itp.).

W ocenie Sądu Okręgowego w K. przy rozpatrywaniu wniesionej apelacji występuje w sprawie zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, którego rozstrzygnięcie rzutuje na wynik toczącej się sprawy, o treści sformułowanej w sentencji postanowienia.

Zgodnie z art. 42 k.c. jeżeli osoba prawna nie może prowadzić swoich spraw z braku powołanych do tego organów, sąd ustanawia dla niej kuratora (§ 1). Kurator powinien postarać się niezwłocznie o powołanie organów osoby prawnej, a w razie potrzeby o jej likwidację (§ 2). Ustanawiając kuratora dla osoby prawnej sąd w zaświadczeniu określa zakres jego uprawnień (art. 604 k.p.c.). W orzecznictwie wskazuje się, że uprawnienia kuratora dla osoby prawnej ustanowionego na podstawie cytowanego powyżej przepisu muszą się mieścić w granicach kompetencji wskazanych w § 2 art. 42 k.c. Kompetencje te są więc wąsko zakreślone (postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 7 maja 2004 r., III CK 249/03, OSNC 2005, nr 5, poz. 87; uchwała Sądu Najwyższego z dnia 8 marca 2012 r., III CZP 95/11, OSNC 2012, nr 11, poz. 125; postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 23 listopada 2012 r., IV CSK 150/12, Lex nr 1284763; postanowienie SA w Katowicach z dnia 3 stycznia 2013 r., I ACz 1135/12, Lex nr 1239906; wyrok NSA z dnia 10 marca 2008 r., II OSK 59/07, Lex nr 456325; wyrok NSA z dnia 3 lutego 2012 r., II OSK 2223/10, Lex nr 1138111; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 maja 2009 r., II SA/GI 1271/08,

Lex nr 558454; wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 stycznia 2013 r., I SA/Wa 2104/12, Lex nr 1254218).

Natomiast zgodnie z art. 138 § 3 O.p., jeżeli osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej nie może prowadzić swoich spraw wskutek braku powołanych do tego organów, organ podatkowy składa do sądu wnioski o ustanowienie kuratora. Przepis ten nadaje organowi uprawnienie (i obowiązek) do złożenia stosownego wniosku do sądu rejestrowego, w którego okręgu osoba prawna ma lub miał ostatnią siedzibę (art. 603 § 1 k.p.c.). Nie określa jednak charakteru kuratora, jego kompetencji. W związku z tym *prima facie* celowe wydaje sięgnięcie do normy art. 42 k.c., która przewiduje ustanowienie kuratora prawa materialnego. Jak wskazano powyżej, w judykaturze przyjęto, iż zakres jego uprawnień jest jednak ograniczony. W tym kierunku poszedł Sąd Okręgowy w Gdańsku w postanowieniu z dnia 10 kwietnia 2013 roku, XII Ga 559/12 (Portal Orzeczeń Sądów Powszechnych), w którym wyraził pogląd, że wskazany jako podstawa żądania art. 138 § 3 O.p. nie może stanowić samodzielnej podstawy powołania w postępowaniu rejestrowym kuratora wyłącznie na potrzeby postępowania podatkowego, a więc postępowania administracyjnego. W ocenie tego Sądu dla osoby prawnej nie posiadającej organów możliwe jest jedynie ustanowienie kuratora w trybie art. 42 k.c., który swoim działaniem doprowadzi do ponownego wybrania organów spółki lub do jej likwidacji. Nie jest natomiast uprawniony do zastępowania organów spółki w postępowaniu podatkowym.

Z innych orzeczeń wynika, iż sądy na podstawie art. 138 § 3 O.p. dopuszczają możliwość ustanowienia kuratora o innym zakresie zadań, niż te, które zmierzałyby do realizacji obowiązków z art. 42 § 2 k.c.

W sprawie, która była przedmiotem rozpoznania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, I SA/GI 350/09 (Lex nr 577909), organ podatkowy stał na stanowisku, że skoro dla spółki został już ustanowiony kurator w trybie art. 42 k.c., to wypełnione są podstawy art. 138 O.p. i organ nie ma obowiązku występowania o ustanowienie kuratora na mocy przepisów Ordynacji podatkowej. W tej sytuacji organ uznał, że spółka w przedmiotowej sprawie była właściwie zastępowana w postępowaniu podatkowym przez kuratora i nie znalazł podstaw dla powołania kuratora, korzystając z przepisu § 1 art. 138 O.p. Jednak sąd administracyjny (w wyroku z dnia 22 września 2009 roku) stwierdził, że przepis art. 138 § 3 O.p. obliuguje organ do złożenia wniosku o ustanowienie kuratora w każdym przypadku, gdy

zaistnieją przesłanki w nim opisane, niezależnie od wcześniejszego powołania kuratora dla innych celów i innych postępowań (inaczej niż w odniesieniu do sytuacji przewidzianej w art. 138 § 1 O.p.). Sąd podzielił stanowisko skarżącej, że kurator ustanowiony w trybie art. 42 k.c. nie jest uprawniony do zastępowania organów spółki w postępowaniu podatkowym, ani do sprawowania zarządu majątkiem tej osoby. Doręczenie korespondencji i decyzji uznano za nieskuteczne i skierowane do nieuprawnionego w świetle przepisów prawa podmiotu, w konsekwencji spółka została pominięta bez swojej winy w postępowaniu. W związku z niezastosowaniem w sprawie przez organ podatkowy art. 138 § 3 O.p. strona była w sprawie w toku wszystkich instancji niewłaściwie reprezentowana.

Również w uzasadnieniu wyroku WSA w Gliwicach z dnia 23 sierpnia 2011 roku, I SA/GI 126/11 (Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych) sąd ten stwierdził, że całe postępowanie w sprawie dotknięte było wadliwością, gdyż postanowienie o wszczęciu postępowania nie zostało doręczone stronie, lecz kuratorowi, który nie był uprawniony do reprezentowania spółki w tymże postępowaniu.

W sprawie, która była przedmiotem rozpoznania WSA w Gliwicach postanowieniem z dnia 2 grudnia 2013 r., I SA/GI 961/13 (Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych), skargę wniósł kurator spółki ustanowiony na podstawie art. 138 § 3 O.p. – w zakresie jej reprezentowania w postępowaniu dotyczącym stwierdzenia nieważności decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej oraz „w ewentualnych postępowaniach odwoławczych” (co wynikało z postanowienia sądu rejestrowego oraz zaświadczenia określającego zakres uprawnień kuratora). Skarga została jednak odrzucona, gdyż nie wykazał on umocowania do występowania w imieniu spółki także przed sądami administracyjnymi.

W doktrynie komentatorzy omawiają znaczenie art. 138 § 3 O.p. w powiązaniu z art. 42 k.c., cytując w szczególności § 2 tego drugiego przepisu (J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki. Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012, Wrocław 2012, s. 673). Należy też zwrócić uwagę na nawiązanie do art. 42 k.c. przy okazji uzasadnienia nowelizacji art. 138 O.p. ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 169, poz. 1387). W uzasadnieniu projektu ustawy wskazano, że „art. 138 § 3 koryguje błędnie przyjętą w Ordynacji podatkowej fakultatywną formę

ustanowienia kuratora przez sąd, podczas gdy art. 42 § 1 k.c. przewiduje formę obligatoryjną” (druk sejmowy nr 414 z dnia 18 kwietnia 2002 r.).

W doktrynie pojawiło się również stanowisko (J. Zimmermann, Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe, Toruń 1998, s. 65), zgodnie z którym § 3 art. 138 O.p. wprowadza instytucję „kuratora skarbowego (podatkowego)”. Wskazany autor wydaje się więc optować za znaczeniem art. 138 § 3 O.p. jako podstawy do ustanowienia li tylko kuratora procesowego do reprezentacji strony w postępowaniu podatkowym.

Interpretacja art. 138 § 3 O.p. istotne wątpliwości budzi na tle przepisu art. 154 O.p. Zgodnie z § 1 tego artykułu pisma skierowane do osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które nie mają organów, doręcza się kuratorowi wyznaczonemu przez sąd. W doktrynie podnosi się, że przepis ten jest konsekwencją art. 138 § 3 O.p. Doręczenie pisma osobie prawnej, która nie ma organów wymaga uprzedniego wystąpienia do sądu o ustanowienie kuratora w trybie art. 138 § 3 O.p., po czym można doręczać pisma kuratorowi (J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki. Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012, Wrocław 2012, s. 723; J. Zimmermann, Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe, Toruń 1998, s. 88; H. Dzwonkowski, Komentarz do art. 154 ustawy – Ordynacja podatkowa, System Informacji Prawnej Lex; P. Pietrasz, Komentarz do art. 154 ustawy – Ordynacja podatkowa, System Informacji Prawnej Lex). Przyjmując, że kurator ustanowiony w trybie art. 42 k.c. nie jest uprawniony do zastępowania spółki w postępowaniu podatkowym i kontroli podatkowej, doręczenie dokonane do jego rąk (poczynając od doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania – art. 165 § 4 O.p.; zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze przeprowadzenia kontroli – art. 282b O.p.; doręczenia kontrolowanemu upoważniania do przeprowadzenia kontroli – art. 284 § 1 i 2 O.p.) byłoby jednak nieskuteczne, jako skierowane do nieuprawnionego podmiotu.

Podkreślenia wymaga, że art. 138 § 3 O.p. został umiejscowiony w dziale IV – Postępowanie podatkowe, bezpośrednio po regulacji (art. 138 § 1 O.p.), która dotyczy wystąpienia do sądu o wyznaczenie kuratora dla osoby niezdolnej do czynności prawnych lub nieobecnej – o charakterze procesowym, ustanawianym w ramach i na czas toczącego się postępowania podatkowego.

Odpowiednikiem art. 138 O.p. w Kodeksie postępowania administracyjnego (dalej: k.p.a.) jest art. 34. Zgodnie z § 1 tego drugiego artykułu organ administracji

publicznej wystąpi do sądu z wnioskiem o wyznaczenie przedstawiciela dla osoby nieobecnej lub niezdolnej do czynności prawnych, o ile przedstawiciel nie został już wyznaczony. Art. 34 § 1 k.p.a. odpowiada więc treścią art. 138 § 1 O.p. W art. 34 k.p.a. brak jest natomiast *expressis verbis* odpowiednika § 3 art. 138 O.p. W wyroku z dnia 15 czerwca 2011 r., I OSK 1170/10 (Lex nr 1082577) Naczelny Sąd Administracyjny przyjął jednak, że art. 34 k.p.a. może mieć zastosowanie także w odniesieniu do osób prawnych. Wskazał, że zasadne jest zastosowanie wykładni celowościowej dla realizacji zasady czynnego udziału strony w postępowaniu.

Na tle zaistniałego stanu faktycznego w ocenie Sądu Okręgowego zasadnym jest ponowne przeanalizowanie zakresu kompetencji kuratora ustanowionego w trybie art. 42 k.c. Jedynie skrótowo należy podkreślić, że przepis ten zamieszczony jest w podstawowej regulacji dotyczącej konstrukcji osób prawnych. Z istoty kurateli wynika przede wszystkim konieczność prowadzenia spraw pupila (bowiem sam nie może z uwagi na brak organów do tego powołanych). Nie ulega kwestii, że kurator winien postarać się niezwłocznie o powołanie organów tej osoby (§ 2 art. 42 k.c.), ale bardzo często w praktyce nie jest to możliwe. Zachodzi zatem konieczność podejmowania przez kuratora szeregu działań, które należy właśnie uznać za „prowadzenie spraw” osoby, dla której kuratelę ustanowiono. Zatem sprowadzenie roli kuratora ustanowionego w trybie art. 42 k.c. jedynie do czynności, o których mowa w § 2 tej normy wydaje się dyskusyjne. Przyjęcie poglądu zmierzającego do szerszego ujęcia kompetencji kuratora ustanowionego w trybie art. 42 k.c. (oczywiście pod kontrolą sądu, który go ustanowił) pozwoliłoby na ujednoczenie praktyki i prowadziłoby do wyeliminowania zbędnego dublowania tej instytucji.

Stwierdzenie, że art. 138 § 3 O.p. stanowi podstawę do ustanowienia przez sąd rejestrowy kuratora upoważnionego tylko do reprezentowania osoby prawnej w zakresie czynności wszczęcia przez organ i przeprowadzenia kontroli podatkowej i postępowania podatkowego oznaczałoby, iż Sąd I instancji wydał orzeczenie niezgodne z żądaniem wnioskodawcy.

Z tych względów na podstawie art. 390 § 1 k.p.c. w zw. z art. 13 § 2 k.p.c. postanowiono jak w sentencji.