

Jarosław Olesiak

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie dnia 23 października 2012 r. I GSK 974

Finanse i Prawo Finansowe 1/3, 118-122

2014

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

budzi ogromne kontrowersje w literaturze. Jednakże ze względu na fakt, iż takie zachowania stoją w sprzeczności z celami opodatkowania pojawiają się propozycje ich ograniczania. Służą temu między innymi klauzule zapobiegające obejściu prawa podatkowego. Jednym z podmiotów nakłaniającym do implementacji takich rozwiązań jest Unia Europejska.

Ministerstwo Finansów przygotowało projekt wprowadzenia klauzuli zapobiegającej obejściu prawa podatkowego w ordynacji podatkowej. Proponowane przepisy są rozbudowane i przewidują, że organ podatkowy pominięte skutki wywołane przez sztuczne konstrukcje podatkowe oraz przynoszące znaczne korzyści. Regulacje wskazują szczegółowo co rozumie się pod pojęciem sztucznych konstrukcji podatkowych. Znaczne korzyści będą musiały przekraczać 50 tys. zł za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy. Przy czym jeśli określone działania optymalizacyjne wywołają korzystne skutki w kilku podatkach, to powyższy limit będzie liczony łącznie dla wszystkich podatków. Tak niska kwota

limitu obejmować może przedsiębiorstwa działające nawet w niewielkiej skali, chociaż pierwotnie skutki klauzuli miały dotyczyć wielkich przedsiębiorstw i koncernów wykorzystujących międzynarodowe prawo podatkowe oraz raje podatkowe do zmniejszania swoich obciążeń podatkowych. Podatnicy będą mogli wystąpić o wydanie opinii zabezpieczających, które po pozytywnym rozpatrzeniu przez Ministerstwo będą gwarantowały, że wobec podatników nie będą stosowane sankcje wynikające z klauzuli [por. <http://legislacja.rcl.gov.pl>; Tarka 2004]. Projekt podlega dalszym pracom legislacyjnym. Ponieważ jego skutki mogą dotyczyć licznych podatników, to wskazane jest, aby jak najszersza grupa podatników włączyła się w procedurę legislacyjną.

<http://legislacja.rcl.gov.pl>.

Tarka A., 2014, *Korzyść podatkowa do 50 tys. zł bez sankcji*, „Rzeczpospolita”, 11.09.2014.

Wyciśłok J., 2013, *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, C. H. Beck.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 października 2012 r. I GSK 974/11 – Glosa

Jarosław Oleśiak

Asystent w Katedrze Prawa Finansowego WPIA Uniwersytetu Łódzkiego, stypendysta w ramach projektu „Kształcenie kadr dla potrzeb rynku flexicurity i gospodarki opartej na wiedzy – oferta kierunków nauk humanistyczno-społecznych UL”, współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego

I GSK 974/11

„Pogląd, że spółka cywilna jest podatnikiem – jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej w rozumieniu art. 7 § 1 o.p. [Ustawa z dnia 29 sierpnia

1997 r. Ordynacji podatkowej, dalej: o.p.] i art. 13 u.p.a. [Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, dalej u.p.a.], nie jest prawidłowy”.

I. Komentowany wyrok zasługuje na uwagę z kilku przyczyn. Mogło się wydawać, że problem podmiotowości podatkowoprawnej spółki cywilnej został już w orzecznictwie sądów administracyjnych rozwiązany, zwłaszcza jeśli brać pod uwagę szereg judykatów uznających

spółkę cywilną za podatnika podatku od nieruchomości¹. Temat jednak powrócił – co zaskakujące – w obszarze podatków pośrednich, choć na razie wątpliwości Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie zrodziły się jedynie na tle przepisów o podatku akcyzowym. Naturalną kolejną rzeczą sprawa powinna pozostawać otwarta także w odniesieniu do podatku od towarów i usług. Trudno o jasną diagnozę przyczyn, z powodu których konstrukcja spółki cywilnej stanowi podłoże piętrzących się kontrowersji. Z pewnością nie uzasadnia ich charakter prawny spółki jako wielostronnego stosunku zobowiązaniowego, bowiem kwestie związane z naturą tego stosunku należą do najszerzej omówionych zagadnień w cywilistyce. Status spółki cywilnej w prawie podatkowym również spotkał się z żywym zainteresowaniem nauki. Tezy uzasadnienia wyroku wymagają w tym stanie rzeczy krytycznej analizy.

II. W stanie faktycznym sprawy podmiotowość spółki cywilnej była badana przez sąd niejako wpadkowo przy okazji rozstrzygnięcia skuteczności doręczeń pism współnikom spółki cywilnej w toku postępowania podatkowego. Naczelnik Urzędu Celnego postanowieniem z września 2009 r. wszczął z urzędu postępowanie w sprawie określenia spółce wysokości zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym za styczeń 2008 r. w związku z dokonywanym obrotem olejem opalowym. Decyzja określająca wysokość

zobowiązania podatkowego spółki w podatku akcyzowym za miesiąc styczeń 2008 r. na kwotę 3 329,00 zł została doręczona w trybie zastępczym w dniu 25 maja 2010 r. na adres siedziby spółki². Odwołanie od rozstrzygnięcia wniósł po upływie ustawowego terminu każdy ze współników wraz z wnioskiem o jego przywrócenie. Wobec nieuwzględnienia wniosku (skutkującego odrzuceniem środka odwoławczego) przez Dyrektora Izby Celnej, współnicy wnieśli skargę na postanowienie organu II instancji do WSA, argumentując m. in.³, że spółka cywilna nie posiadając zdolności prawnej, nie może być uczestnikiem postępowania, co wyklucza również skuteczność doręczania pism na adres jej siedziby.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim (dalej: WSA) oddalił skargę argumentując, że podmiotem podatku akcyzowego jest spółka cywilna, a nie jej współnicy, zatem doręczenia były przez organ podatkowy dokonywane prawidłowo. Wobec nieuprawdopodob-

² Mówiąc o siedzibie spółki cywilnej mam na myśli jej siedzibę w rozumieniu podatkowym. Niezależnie od tego, że spółka nie mając zdolności ani osobowości prawnej, nie ma w rozumieniu prywatnoprawnym siedziby, jest zobowiązana do jej ustanowienia z mocy prawodawstwa podatkowego – por. § 1 pkt 1 *Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2004 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług* i załącznik nr 1 do rozporządzenia, a także art. 5 ust. 3 w zw. z art. 12 ust. 1 pkt 2 *Ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników*.

³ W rozważaniach pomijam całkowicie analizę pozostałych podstaw do przywrócenia terminu, w szczególności pobyt jednego ze współników w szpitalu. Przesłanki braku winy w uchybieniu terminu z punktu widzenia jego przywrócenia zostały poddane w orzecznictwie szerokiej analizie – por. *Wyroki NSA: z 7.07.2011 r., II FSK 288/10, LEX nr 1083087; z 11.10.2011 r., II FSK 636/10, LEX nr 951214*.

¹ Por. m. in. *Wyroki: Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z 25.04.2008 r., II FSK 228/07, POP 2008/5/69; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Krakowie z 3.03.2009 r., I SA/Kr 1601/08, POP 2010/4/375; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Warszawie z 9.09.2010 r., III SA/Wa 376/10, LEX nr 605019*.

nienia, że uchybienie terminowi w sprawie nastąpiło bez winy podatnika, niemożliwe było przywrócenie terminu do wniesienia odwołania od decyzji podatkowej. Skarga kasacyjna od wyroku WSA została wprawdzie przez NSA oddalona, jednak kontrowersje budzi uzasadnienie wydanego orzeczenia. Nie do obrony jest stanowisko, według którego spółka cywilna nie jest w aktualnym stanie prawnym podatnikiem podatku akcyzowego. Zagadnienie to wymaga szerszego omówienia.

III. Jak czytamy w uzasadnieniu głosowanego wyroku, spółka cywilna „(...) nie jest podmiotem prawa, wobec niej nie może również zaistnieć stan faktyczny podlegający opodatkowaniu”, a ponadto „żaden przepis ustawy o podatku akcyzowym (ani innej ustawy) nie traktuje wprost spółki cywilnej jako podatnika. Nie ma zaś podstaw do przyjęcia, że spółka cywilna jest podatnikiem, ponieważ jest jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej”.

Przytoczone argumenty zdają się pozostawać w silnym związku z poglądami wyrażanymi na tle przepisów k.c., bowiem istotnie – od strony cywilnoprawnej spółka, o której mowa, nie została wyposażona w zdolność prawną i nie jest podmiotem prawa [Radwański i Pano-wicz-Lipska 2005: 316]. Problem polega jednak na tym, że w prawie polskim nie istnieje jedna, uniwersalna kategoria podmiotowości prawnej. Nie ulega wątpliwości, że w strukturze gałęziowej systemu prawa dochodzi do zróżnicowania pozycji występujących w życiu społecznym jednostek. Uniwersalny wymiar mają jedynie pojęcia „osoba fizyczna” i „osoba prawna”, a zasadniczo również „ułamna osoba prawna” [Dębowska-Romanowska 2010: 76]. O tym, kto jest podatnikiem danego podatku, rozstrzyga-

ją ustawy materialnego prawa podatkowego, wyznaczając pole obowiązku podatkowego [Mastalski 2005: 568]. Kategoria zdolności cywilnoprawnej nie jest zatem elementem rozstrzygającym podmiotowe aspekty opodatkowania.

Jak stanowi art. 860 § 1 k.c., przez umowę spółki wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów. Wspólnik nie może rozporządzać udziałem we wspólnym majątku wspólników ani udziałem w poszczególnych składnikach tego majątku, nadto zaś w czasie trwania spółki nie może domagać się podziału wspólnego majątku wspólników. Niesporne jest, że spółka cywilna nie jest osobą prawną, ani ułamną osobą prawną wobec braku przepisów przyznających jej zdolność prawną. Z punktu widzenia niniejszego opracowania istotne jest natomiast to, że spółka – jako zgrupowanie osób nakierowanych na osiągnięcie wspólnie założonych wyników – stanowi jednostkę organizacyjną. W cywilistyce prezentowane są w tej mierze trudne do podważenia argumenty [Herbet 2008: 562 i nast.].

Przyjęcie, że spółka cywilna jest jednostką organizacyjną nakazuje badać jej status podatkowy w podatku akcyzowym przez pryzmat art. 13 ust. 1 *in principio* u.p.a. Zgodnie z tym przepisem, podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą.

W świetle przytoczonego postanowienia ustawy, do podatników akcyzy zaliczamy jednostki organizacyjne niemające oso-

bowości prawnej. Jednostką taką jest bez wątpienia spółka cywilna. Z podatkowo-prawnego punktu widzenia bez znaczenia pozostaje kwestia statusu danej jednostki w innych gałęziach prawa, w szczególności w prawie cywilnym. Przypisanie statusu podatnika jest za to uwarunkowane dokonywaniem czynności opodatkowanych (związek podmiotu i przedmiotu opodatkowania). W spółce cywilnej, w przypadku której mamy do czynienia ze wspólnością do niepodzielnej ręki, badaniu podlegać zatem musi to, czy w ramach działalności wspólników dokonywane są czynności opodatkowane. Rozstrzygające jest to, czy wspólnicy podejmują się czynności opodatkowanych w związku z zawiązaniem spółki i w granicach jej celu. Z tych też względów, jak słusznie zauważa S. Parulski, „do grupy podatników akcyzy będą również zaliczane spółki cywilne” [Parulski 2010: uwagi do art. 13 u.p.a.].

IV. Trudny do zaakceptowania jest pogląd, jakoby z żadnego przepisu powszechnie obowiązującego prawa nie wynikał status spółki cywilnej jako podatnika. Nie jest wprawdzie możliwe wskazanie konkretnej ustawy materialnego prawa podatkowego, która wprost czyniłaby spółkę cywilną podatnikiem, ale zasadniczo od strony techniki prawodawczej nigdy nie wymienia się typów normatywnych podmiotów prawa jako podatników. Pewne wskazówki co do upodmiotowienia spółki cywilnej można wyprowadzić z art. 115 § 1 o.p. Stanowi on, że wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki. Regulacja ta dotyczy odpowiedzialności osób trzecich. Jest to odpowiedzialność za zaległości podatkowe podat-

nika (art. 107 § 1 o.p.), co wiedzie do wniosku, że aby można było mówić o wspólniku spółki cywilnej jako osobie trzeciej, w pierwszej kolejności konieczne jest zakwalifikowanie samej spółki jako podatnika [Pajor 2011: 113]. Co ciekawe, sądy administracyjne wielokrotnie orzekały o wspomnianej odpowiedzialności wspólników spółki cywilnej za jej zaległości w podatkach obrotowych (podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy)⁴. Ciekawie na tle głosowanego wyroku przedstawia się postanowienie NSA z dnia 26 marca 2013 r.⁵, w którym czytamy, że „skoro zgodnie z przepisami prawa materialnego, podatnikiem podatku akcyzowego jest spółka jawna, to w momencie jej likwidacji (...) wspólnicy tracą legitymację do występowania w postępowaniu dotyczącym zobowiązań spółki”.

Nie sposób oprzeć się wrażeniu, że głosowanym wyrokiem NSA dokonuje reinterpretacji ustawy jednokierunkowo. Spółka traci przymiot podatnika, ale jednocześnie w orzecznictwie nie jest kwestionowana odpowiedzialność wspólników spółki cywilnej za jej zaległości podatkowe. Stan taki nie może być uznany za właściwy.

V. Omówione powyżej rozbieżności w ocenie pozycji spółki cywilnej na tle przepisów ustawy o podatku akcyzowym należałoby również zwięźle skonfrontować z linią orzeczniczą ukształtowaną na tle przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych [*Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych*, dalej: u.p.o.l.]. Jak stanowi art. 3

⁴ Por. *Wyroki NSA z dnia 5.09.2013 r.*, I FSK 1338/12, LEX nr 1369531; *z dnia 26.02.2014 r.*, II FSK 784/12, LEX nr 1447071.

⁵ I GSK 292, LEX nr 1299284.

ust. 1 pkt 1–3 u.p.o.l., podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3;
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów.

Sądy administracyjne, w ślad za organami podatkowymi, przyjmują, że podatnikami podatku od nieruchomości są spółki cywilne, a nie wspólnicy tych spółek⁶. Pomimo powszechnie wyrażanych w doktrynie poglądów krytykujących to zapatrywanie [Etel i Presnarowicz 2003: 98; Olesiak i Pajor 2010: 317] (w tym przypadku krytyka jest w pełni uzasadniona), doszło do – jak się zdaje – utrwalenia stanowisk sądów w tym przedmiocie.

Nie byłoby celowe szerokie i pełne analizowanie pozycji spółki cywilnej na gruncie u.p.o.l. Trzeba natomiast podkreślić, że nie do zaakceptowania jest aktualny stan orzecznictwa dotyczącego statusu spółki cywilnej w prawie podatkowym. Przywołana kwestia opodatkowania nieruchomości stanowi wyraźny przejaw nieuzasadnionych wątpliwości wylaniających się w związku z wykładnią pojęcia „jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej”.

VI. Przenosząc powyższe rozważania na ustalenia zawarte w głosowanym wyroku, należy stwierdzić, że NSA nie wskazał w nim żadnych podstaw do przyjęcia, że spółka cywilna nie jest podatnikiem podatku akcyzowego. Argumentem nie może być w tej mierze brak zdolności prawnej spółki, ponieważ nie jest to oko-

liczność istotna z punktu widzenia opodatkowania akcyzą. Wreszcie zdecydowanie negatywnie winno być oceniane krańcowo odmienne kwalifikowanie spółki cywilnej w zależności od tego, czy następuje to w ramach postępowania prowadzonego względem podatnika, czy też względem osoby trzeciej ponoszącej odpowiedzialność za jego zaległości podatkowe.

- Dębowska-Romanowska T., 2010, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa.
- Etel L., Presnarowicz S., 2003, *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC.
- Herbet A., 2008, [w:] A. Szajkowski (red.), *System Prawa Prywatnego. Tom 16. Prawo spółek osobowych*, Warszawa.
- Mastalski R., 2005, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2005.
- Olesiak J., Pajor L., 2010, *Glosa do wyroku WSA w Krakowie z dnia 3 marca 2009 r.*, I SA/Kr1601/08, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”, nr 4.
- Pajor L., 2011, *Glosa do wyroku WSA w Warszawie z dnia 9 września 2010 r.*, III SA/Wa 376/10, „Przegląd Prawa Publicznego”, nr 12.
- Parulski S., 2010, *Akcyza. Komentarz*, LEX.
- Radwański Z., Panowicz-Lipska J., 2005, *Zobowiązania – część szczegółowa*, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2004 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług, DzU 2004, nr 55, poz. 539 ze zm.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, DzU 2006 r., nr 121, poz. 844 j.t.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacji podatkowej, DzU 2012 r., nr 749 j.t.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, DzU 2011 r., nr 108, poz. 626 j.t.
- Ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, DzU 2012 r., nr 1314 j.t.
- Wyrok NSA z 11.10.2011 r., II FSK 636/10, LEX nr 951214.
- Wyrok NSA z 25.04.2008 r., II FSK 228/07, POP 2008/5/69.
- Wyrok NSA z 7.07.2011 r., II FSK 288/10, LEX nr 1083087.
- Wyrok NSA z dnia 26.02.2014 r., II FSK 784/12, LEX nr 1447071.
- Wyrok NSA z dnia 5.09.2013 r., I FSK 1338/12, LEX nr 1369531.
- Wyrok WSA w Krakowie z 3.03.2009 r., I SA/Kr 1601/08, POP 2010/4/375.
- Wyrok WSA w Warszawie z 9.09.2010 r., III SA/Wa 376/10, LEX nr 605019.

⁶ Por. wyroki powołane w przypisie nr 1.