

Wyrok z dnia 21 maja 2002 r.

III RN 64/01

Nałożenie na spółkę cywilną osób fizycznych jako jednostkę organizacyjną dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 27 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) nie zmienia zasady, że za zobowiązanie to są odpowiedzialni solidarnie wspólnicy (art. 864 KC), a to oznaczałoby dopuszczenie stosowania wobec nich za ten sam czyn sankcji administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe. W tym zakresie art. 27 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. utracił moc jako niezgodny z art. 2 Konstytucji RP na podstawie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97 (OTK 1998 r. nr 3, poz. 30).

Przewodniczący SSN Andrzej Wasilewski, Sędziowie SN: Józef Iwulski, Herbert Szurgacz (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Ryszarda Walczaka po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 21 maja 2002 r. sprawy ze skargi „C.P.” Spółki Cywilnej - Andrzej C. i Piotr T. z siedzibą w G. na decyzję Izby Skarbowej w G. z dnia 29 września 1999 r. [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiąc luty 1999 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 14 lipca 2000 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Decyzją z dnia 30 czerwca 1999 r. [...] Urząd Skarbowy w G. określił Spółce Cywilnej C.P. Andrzej C., Piotr T. zobowiązanie podatkowe w podatku VAT za miesiąc luty 1999 r. w wysokości 3.467 zł, zaległość podatkową w wysokości 3.467 zł, odsetki za zwłokę w wysokości 313,30 zł oraz dodatkowe zobowiązanie w podatku

od towarów i usług w wysokości 1.188 zł z uzasadnieniem, że Spółka naruszyła obowiązki z ustawy o podatku VAT, w ten sposób, że wystawiła dwie faktury, lecz zaewidencjonowała tylko jedną z nich. Izba Skarbowa w G. utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego skarżąca Spółka twierdziła, po pierwsze, że prawidłowo zaewidencjonowała faktury, a po drugie, powołując się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 kwietnia 1998 r. (K 17/97, OTK 1998 nr 3, poz. 30), zakwestionowała dopuszczalność zastosowania sankcji w postaci nałożenia dodatkowego zobowiązania w podatku VAT.

NSA wyrokiem z dnia 14 lipca 2000 r. uchylił zaskarżoną decyzję oraz decyzję organu pierwszej instancji w zakresie ustalającym dodatkowe zobowiązanie podatkowe, w pozostałym zaś zakresie skargę oddalił. Zdaniem Sądu spółka cywilna jest spółką osobową, do której odnosi się wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 29 kwietnia 1998 r. W świetle orzeczenia Trybunału wymierzenie spółce cywilnej sankcji przewidzianej art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11 poz. 50 ze zm.) jest bezprzedmiotowe.

W rewizji nadzwyczajnej Minister Sprawiedliwości zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1, ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 27 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną Ministra Sprawiedliwości, wbrew stanowisku zajętemu przez Naczelną Sąd Administracyjny, wyrok Trybunału Konstytucyjnego nie odnosi się do takich jednostek organizacyjnych jak spółka cywilna. Przewidziany ustawą o podatku VAT zbieg „odpowiedzialności” może powstać jedynie w stosunku do osób fizycznych, prowadzących działalność gospodarczą, gdyż tylko osoby fizyczne mogą ponosić odpowiedzialność karną. W sprawie podatnikiem jest spółka cywilna, a nie poszczególne osoby fizyczne - wspólnicy tej Spółki.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

W powołanym już wyżej wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że przepisy art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w zakresie, w jakim dopuszczają stosowanie wobec tej

samej osoby, za ten sam czyn sankcji administracyjnej określonej przez powołana ustawę jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” i odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe, są niezgodne z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W pozostałym zakresie wskazane przepisy są zgodne z art. 2 Konstytucji.

W uzasadnieniu Trybunał podkreślił, że „dodatkowa należność podatkowa” w rozumieniu zaskarżonych przepisów tylko nominalnie jest podatkiem, a w istocie sankcją administracyjną nakładaną na podatnika za nieprawidłowe naliczenie podatku. Odpowiedzialność administracyjna podatnika nie będącego osobą fizyczną, polegająca na obciążeniu go dodatkowym zobowiązaniem podatkowym nie jest konkurencyjna z odpowiedzialnością karno-skarbową ponoszona przez osoby fizyczne. W przypadku podatników będących osobami fizycznymi, podatnikowi który złożył nieprawidłową deklarację podatkową, można z reguły zarzucić jakiś stopień niedbalstwa przy składaniu tej deklaracji, co wystarcza do postawienia zarzutu popełnienia wykroczenia karnoskarbowego. W tych przypadkach powstaje zbieg odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe. Odpowiedzialność administracyjna z ustawy o podatku VAT uwzględnia tylko interesy Skarbu Państwa, a w żadnym stopniu nie uwzględnia interesów podatnika. Regulacja prawna odpowiedzialności administracyjnej podatnika powinna uwzględniać także interes ukarano, a więc zwalniać go od ponoszenia ewentualnej odpowiedzialności przed finansowymi organami orzekającymi za ten sam czyn.

W rozpoznawanej sprawie problem sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy nałożenie na spółkę cywilną osób fizycznych, decyzją organu podatkowego, dodatkowego zobowiązania podatkowego przewidzianego art. 22 ust. 5 i 6 ustawy o podatku VAT, stanowi wyłącznie zobowiązanie tej spółki, czy też jest to zobowiązanie obciążające wspólników tej spółki.

Na wstępie należy podkreślić, że w związku z szerokim wykorzystaniem spółek cywilnych dla prowadzenia działalności gospodarczej, a także wyodrębnieniem w ustawie z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 41, poz. 324), oprócz osób prawnych i fizycznych, jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, rozwinęła się dyskusja nad charakterem prawnym takich spółek; rozwinęło się również, nie zawsze spójne, orzecznictwo sądowe. W szczególności formułowano koncepcję będącej podmiotem gospodarczym ułomnej osoby prawnej, a nawet spółki cywilnej jako osoby prawnej. Nie wchodząc w szczególności różnorodnych koncepcji i towarzyszących im kontrowersji należy stwierdzić, że w re-

wizji nadzwyczajnej Minister Sprawiedliwości zdaje się wychodzić z koncepcji upodmiotowienia spółki cywilnej jako podmiotu działalności gospodarczej, tj. spółki cywilnej osób fizycznych, wpisanej do ewidencji działalności gospodarczej, jako odrębnego podmiotu prawa. Należy jednak zwrócić uwagę, że nałożenie na spółkę cywilną osób fizycznych jako jednostkę organizacyjną dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 27 ust. 5 i 6 ustawy o podatku VAT nie zmienia zasady, że za zobowiązanie to są odpowiedzialni solidarnie wspólnicy tej spółki (art. 864 KC). Odpowiedzialność ta ma charakter osobisty, bezpośredni, a zarazem nieograniczony.

Próby uczynienia ze spółki cywilnej odrębnego podmiotu prawa, podobnie jak koncepcje ułomnej osobowości prawnej, nie znalazły aprobaty w nowszym orzecznictwie Sądu Najwyższego. W szczególności od uchwały składu siedmiu sędziów z dnia 26 stycznia 1996 r., III CZP 111/95 (OSNC 1996 z. 5, poz. 63), można uznać za utrwalone w orzecznictwie Sądu Najwyższego stanowisko, że spółka cywilna oznacza jedynie całość wspólników będących podmiotami prawa cywilnego (por. też uzasadnienie wyroku Sądu Najwyższego z 13 listopada 1997 r., I CKN 710/97, OSNC 1998 z. 4, poz. 69). Można dodać, że stanowisko to znalazło potwierdzenie w ustawie z 19 listopada 1999 r. Prawo działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 114, poz. 1193). Zgodnie z art. 2 ust. 2 tej ustawy przedsiębiorcą w jej rozumieniu jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz nie mająca osobowości prawnej spółka prawa handlowego. Spółka cywilna nie jest więc przedsiębiorcą, za przedsiębiorców uznaje się jej wspólników w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej.

Wystawienie przez Spółkę dwóch faktur dokumentujących czynność sprzedaży samochodu ciężarowego, lecz zaewidencjonowanie tylko jednej z nich, stanowi naruszenie obowiązków, o których mowa w art. 33 ust. 1 ustawy o podatku VAT. Równocześnie jest to wykroczenie skarbowe, zagrożone w art. 54 Kodeksu karnego skarbowego karą grzywny. Nałożenie na Spółkę dodatkowego zobowiązania podatkowego, przewidzianego art. 27 ust. 5 ustawy o podatku VAT, oznaczałoby w tej sytuacji dopuszczenie stosowania wobec wspólników Spółki za ten sam czyn sankcji administracyjnej (dodatkowe zobowiązanie podatkowe) i odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe, co - zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego - naruszałoby zasadę państwa prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji. W wymienionym zakresie, art. 27 ust. 5 ustawy o podatku VAT, jako sprzeczny z Konstytucją, nie ma mocy prawnej i - jak trafnie przyjął Naczelny Sąd Administracyjny - nie mógł stanowić podstawy prawnej nałożenia przez organ skarbowy na Spółkę dodatkowego zobowiąza-

nia podatkowego.

Z przytoczonych motywów orzeczono jak w sentencji wyroku.

=====