

UCHWAŁA Z DNIA 26 KWIETNIA 2007 R.

I KZP 7/07

Spółka cywilna nie należy do wymienionych w art. 9 § 3 k.k.s. (w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy Kodeks karny skarbowy i niektórych innych ustaw – Dz. U. Nr 178, poz. 1479) jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, gdyż nie posiada zdolności prawnej w rozumieniu prawa cywilnego.

Przewodniczący: sędzia SN: J. Skwierawski.

*Sędziowie: SN J. Grubba, SA (del. do SN) D. Świecki
(sprawozdawca).*

Prokurator Prokuratury Krajowej: A. Herzog.

Sąd Najwyższy w sprawie Jarosława S., po rozpoznaniu, przekazanego na podstawie art. 441 § 1 k.p.k. przez Sąd Okręgowy w P., postanowieniem z dnia 12 stycznia 2007 r., zagadnienia prawnego wymagającego zasadniczej wykładni ustawy:

„Czy od dnia 17 grudnia 2005 roku podmiotem odpowiedzialności określonej w art. 9 § 3 k.k.s. jest również osoba, która na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej jaką jest spółka cywilna?”

u c h w a l i ł udzielić odpowiedzi jak wyżej.

UZASADNIENIE

Zagadnienie prawne, przedstawione Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia, powstało na tle następującego stanu faktycznego. Jarosław S. został oskarżony m. in. o to, że w okresie od stycznia do sierpnia 1997 r. będąc współwłaścicielem hurtowni Sprzętu Elektronicznego „J.” s.c. oraz zajmując się sprawami gospodarczymi wymienionej spółki cywilnej naruszył treść przepisu art. 10 ust. 1 w zw. z art. 26 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), bowiem nie składając w Urzędzie Skarbowym deklaracji dla podatku od towarów i usług VAT naraził Skarb Państwa na uszczuplenie podatku od towarów i usług w łącznej kwocie 911 891,00 zł, tj. o czyn z art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. oraz art. 38 § 2 pkt 1 k.k.s., a także w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. Postanowieniem z dnia 21 listopada 2006 r. Sąd Rejonowy w P. na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. umorzył postępowanie. W uzasadnieniu Sąd Rejonowy wyraził pogląd, że zgodnie ze znowelizowanym przepisem art. 9 § 3 k.k.s. nie może ponosić odpowiedzialności, jak sprawca osoba zajmująca się faktycznie sprawami gospodarczymi jednostki organizacyjnej, która nie ma zarówno osobowości prawnej, jak i zdolności prawnej. Taką zaś niewątpliwie jest spółka cywilna. Zdaniem tego Sądu, wykluczona jest więc odpowiedzialność oskarżonego za zarzucane mu przestępstwo, gdyż jako współnik spółki cywilnej nie spełnia on warunków określonych w art. 9 § 3 k.k.s., umożliwiających przypisanie mu zarzucanego czynu. Postanowienie to skarżył m.in. prokurator, który w zażaleniu zarzucił obrazę przepisów prawa materialnego, to jest art. 9 § 3 k.k.s., a w uzasadnieniu podniósł, że interpretacja tego przepisu nie może zostać oderwana od systemu prawa podatkowego, w którym przepisy poszczególnych ustaw przyznają spółce cy-

wilnej jako jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej zdolność do bycia podmiotem praw i obowiązków, wynikających z ustaw podatkowych – i dlatego też, zdaniem skarżącego, w tym zakresie posiada ona zdolność prawną. W konkluzji zażalenia prokurator wniósł o uchylenie zażalonego postanowienia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Rozpoznając zażalenie, Sąd Okręgowy w P. powziął wątpliwość co do interpretacji znowelizowanego przepisu art. 9 § 3 k.k.s., wyrażoną w prezentowanym na wstępie zagadnieniu. W uzasadnieniu Sąd Okręgowy wskazał, że zgodne z prawem cywilnym rozumienie pojęcia „zdolność prawna” oznacza, że spółka cywilna nie jest jednostką organizacyjną, o której mowa w art. 9 § 3 k.k.s. Jednakże, zdaniem Sądu pytającego, możliwa jest też interpretacja tego określenia odwołująca się do pojęcia podmiotowości prawno – podatkowej w prawie podatkowym, która jest rodzajem zdolności prawnej, co prowadzi wówczas do uznania, że spółka cywilna ma zdolność prawną nadaną jej poszczególnymi ustawami podatkowymi, a więc w tym zakresie objęta jest dyspozycją art. 9 § 3 k.k.s.

Prokurator Prokuratury Krajowej w pisemnym wniosku wniósł o podjęcie uchwały, że: „spółka cywilna nie należy do wymienionych w art. 9 § 3 k.k.s. (w brzmieniu po nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy Kodeks karny skarbowy i niektórych innych ustaw – Dz. U. Nr 178, poz. 1479) jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, bowiem nie posiada zdolności prawnej przyznanej jej przez odrębne przepisy”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

W pierwszej kolejności rozważenia wymaga kwestia spełnienia warunków do uznania, że przedstawione Sądowi Najwyższemu pytanie jest zagadnieniem prawnym wymagającym zasadniczej wykładni ustawy w rozumieniu art. 441 § 1 k.p.k. W orzecznictwie Sądu Najwyższego, jak i w

doktrynie utrwalony jest pogląd, że przekazanie pytania prawnego jest możliwe wówczas, gdy w sprawie ujawnia się zagadnienie o charakterze prawnym, a więc stanowiące istotny problem interpretacyjny, a nadto wymagające zasadniczej wykładni ustawy, czyli dotyczące przepisu rozbieżnie interpretowanego w praktyce sądowej, albo przepisu o oczywiście wadliwej redakcji lub niejasno sformułowanego, umożliwiającego przeciwstawne interpretacje, a autorytatywne jego wyjaśnienie może mieć znaczenie prejudycjalne dla kształtowania przyszłego orzecznictwa. Warunkiem jest również, by wyłoniło się ono podczas rozpoznawania środka odwoławczego i miało znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy w postępowaniu odwoławczym (por. m.in. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 15 grudnia 2005 r., I KZP 44/05, OSNKW 2006, z. 1, poz. 6, a także R.A. Stefański: Instytucja pytań prawnych do Sądu Najwyższego w sprawach karnych, Kraków 2001, s. 254 –300). Dokonując oceny spełnienia tych warunków należy stwierdzić, że Sąd Okręgowy w P. w pytaniu prawnym nie wskazał, jaki konkretnie zwrot ustawowy wymaga zasadniczej wykładni. Dopiero z jego uzasadnienia można odczytać, że Sądowi pytającemu chodziło o wyjaśnienie wątpliwości odnośnie do dokonanej ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy Kodeks karny skarbowy i niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479) nowelizacji art. 9 § 3 k.k.s. w zakresie dotyczącym wymogu, by jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej posiadała zdolność prawną nadaną przez odrębne przepisy. Zagadnienie prawne sprowadza się więc do wykładni pojęcia „zdolność prawna” w powiązaniu z ustaleniem, jakie to „odrębne przepisy” powinny decydować o jej przyznaniu. Reasumując, dopiero po doprecyzowaniu pytania prawnego spełnia ono wskazane powyżej warunki do udzielenia odpowiedzi w trybie art. 441 § 1 k.p.k.

Na wstępie, w związku z treścią przedstawionego pytania trzeba rozstrzygnąć, czy i ewentualnie do jakiej kategorii podmiotów wymienionych w

art. 9 § 3 k.k.s. można zaliczyć spółkę cywilną. Niewątpliwie nie jest ona osobą fizyczną (art. 8 § 1 k.c.) ani też osobą prawną (art. 33 k.c.). Należy natomiast rozważyć, czy spółka cywilna jest „jednostką organizacyjną”. Pojęcie to ma charakter nieostry i nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane. Przyjąć należy, że jest to określenie techniczno – legislacyjne, występujące w licznych przepisach jako zbiorcza (syntetyczna) nazwa określająca na użytek danej regulacji krąg podmiotów o identycznie wyznaczonym zakresie praw i obowiązków (por. W. Kubala: Sytuacja prawna spółki prawa cywilnego w świetle orzecznictwa SN, Glosa 1997, nr 2, s. 14). Z punktu widzenia funkcji jaką pojęcie „jednostka organizacyjna” pełni na gruncie art. 9 § 3 k.k.s., tworząc zbiorczą nazwę podmiotów, które nie są osobami prawnymi, uznać należy, że spółka cywilna jako organizacja wspólników utworzona na mocy ustawy (art. 860 k.c. i nast.) jest jednostką organizacyjną. Tym samym aktualne pozostaje pytanie, czy w świetle art. 9 § 3 k.k.s. spółka cywilna jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej posiada zdolność prawną wynikającą z odrębnych przepisów.

Przechodząc do zasadniczych rozważań trzeba stwierdzić, że rozumienie pojęcia „zdolność prawna” wymaga ustalenia, jakie przepisy powinny decydować o posiadaniu zdolności prawnej. W art. 9 § 3 k.k.s. ustawodawca nie wskazał bowiem źródła ich pochodzenia. Niewątpliwie pojęcie „zdolność prawna” zostało wykształcone w prawie cywilnym i oznacza zdolność do bycia podmiotem praw i obowiązków w sferze stosunków cywilnoprawnych (por. S. Dybowski S. Rudnicki: Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga pierwsza. Część ogólna, Warszawa 2006, s. 66). Także w orzecznictwie Sądu Najwyższego prezentowane jest stanowisko, że zdolność prawna stanowi kategorię właściwą prawu cywilnemu (por. uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 26 stycznia 1996 r., III CZP 111/95, OSNC 1996, z. 5, poz. 63). W świetle tych poglądów zdolność prawna jest atrybutem normatywnym ze sfery prawa

cywilnego. Pojęcie „zdolność prawna” występuje również w prawie podatkowym. Przepis art. 135 Ordynacji podatkowej (ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) stanowi, że: „Zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej”. Powyższy przepis wskazuje, że ustawodawca używa określenia „zdolność prawna” także w znaczeniu szerszym, nie ograniczonym do stosunków cywilnoprawnych. W doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, że art. 135 Ordynacji podatkowej jest wyrazem autonomii prawa podatkowego, co oznacza, że zdolność prawną na gruncie prawa podatkowego ma wyłącznie podmiot objęty normatywnym obowiązkiem podatkowym *sensu largo*, który nie musi posiadać wszelkich cech „zdolności” (por. P. Pietrasz [w:] R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz: Ordynacja podatkowa. Komentarz, Kraków 2006, s. 528). Wskazuje się także, że przepisy części ogólnej prawa podatkowego (art. 7, art. 8 Ordynacji podatkowej) mają charakter blankietowy, gdyż odsyłają do regulacji prawnych zawartych w poszczególnych ustawach podatkowych, co powoduje, że każda ustawa podatkowa tworzy własny katalog podmiotów, posiadających zdolność prawną w danym podatku (por. A. Nita: Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązania podatkowe, Kraków 1999, s. 27–28). W prawie podatkowym funkcjonuje też pojęcie „podmiotowość prawno – podatkowa” (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 lutego 2001 r., I SA/Gd 950/98, Lex nr 47464). Jednakże, wbrew stanowisku wyrażonemu we wniosku prokuratora Prokuratury Krajowej, nie ma podstaw do takiego rozróżnienia pojęć „zdolność prawna” i „podmiotowość prawno – podatkowa”, by uznać, że w prawie podatkowym należy posługiwać się tylko pojęciem „podmiotowość prawno – podatkowa”, zaś w sferze prawa cywilnego pojęciem „zdolność prawna”.

Odnosząc powyższe uwagi do statusu spółki cywilnej trzeba stwierdzić, że na gruncie prawa cywilnego nie ma ona przyznanej zdolności prawnej (por. S. Dybowski S. Rudnicki: Komentarz, s. 135), natomiast posiada zdolność prawną w rozumieniu prawa podatkowego w sytuacji, gdy z mocy poszczególnych ustaw podatkowych zostanie na nią nałożony obowiązek podatkowy (por. art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym - Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm. oraz art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

W świetle przedstawionych rozważań pojęcie „zdolność prawna” użyte w art. 9 § 3 k.k.s. można odnieść nie tylko do sfery prawa cywilnego, ale również do prawa podatkowego (tak R. Kubacki A. Bartosiewicz: Kodeks karny skarbowy. Przesłęstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe, Warszawa 2005, s. 128–129). Skoro więc wykładnia językowa tego zwrotu nie prowadzi do jednoznacznego rozumienia, to należy odwołać się do innych rodzajów wykładni, a zwłaszcza do wykładni systemowej oraz poprzez wykładnię historyczną ustalić *ratio legis* nowelizacji interpretowanego przepisu. W pierwotnym brzmieniu art. 9 § 3 k.k.s. nie wymagał, by jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej posiadała zdolność prawną wynikająca z odrębnych przepisów. Stąd też w doktrynie wyrażano pogląd, że spółka cywilna jest jednostką organizacyjną w rozumieniu tego przepisu (por. S. Baniak: Prawo karne skarbowe, Kraków 2001, s. 43). Dopiero wspomniana nowelizacja art. 9 § 3 k.k.s. wywołała wątpliwości interpretacyjne. W uzasadnieniu do rządowego projektu zmiany ustawy Kodeks karny skarbowy wskazano, że: „Projektowana zmiana art. 9 § 3 k.k.s. ma na celu uczynienie przepisu bardziej dokładnym i zrozumiałym dla adresatów. Nie zawęży to wcale pola kryminalizacji, a raczej akcentując bardziej dokładnie typowy charakter więzi łączącej określone podmioty – czyni je wyraźnie przedmiotem regulacji prawnej w K.k.s; ...”. (uzasadnienie rządo-

wego projektu ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, Druk sejmowy Nr 2375). Porównanie tekstu projektu z tekstem uchwalonej zmiany art. 9 § 3 k.k.s. prowadzi do wniosku, że ten fragment uzasadnienia odnosił się do pierwotnej wersji projektu, w którym w art. 9 § 3 k.k.s. proponowano jedynie dodanie po słowach „zajmuje się sprawami gospodarczymi” słów „w szczególności finansowymi”. Zakres pojęcia „jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej” pozostawał więc bez zmian. Dopiero w toku prac legislacyjnych wprowadzono jeszcze jedną zmianę do art. 9 § 3 k.k.s. przez dodanie po słowach „jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej” zwrotu: „której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną”. W uzasadnieniu do tej zmiany wskazano, że ma ona na celu zsynchronizowanie przepisów Kodeksu karnego skarbowego z rozwiązaniami przyjętymi w kodeksie cywilnym. Z tych samych powodów i w tym samym zakresie dokonano nowelizacji art. 24 § 1 k.k.s. (por. Biuletyn nr 4652/IV z posiedzenia Komisji Nadzwyczajnej do spraw zmian w kodyfikacjach z dnia 2 czerwca 2005 r.).

Przechodząc do wykładni systemowej art. 9 § 3 k.k.s. trzeba odwołać się do tej dyrektywy wykładni, zgodnie z którą interpretacja przepisu nie może przebiegać w izolacji od przepisów innych aktów prawnych, zwłaszcza gdy użyto w nich równokształtnych zwrotów (por. J. Wróblewski: Sądowe stosowanie prawa, Warszawa 1988, s. 134 i n.). W ramach wykładni systemowej omawianego przepisu należy wskazać, że w takim samym zakresie nastąpiła zmiana art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz. U. Nr 197, poz. 1661 ze zm.). W pierwotnym brzmieniu przywołany przepis stanowił, że podmiotem zbiorowym jest również „jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej”. Trybunał Konstytucyjny badając zgodność przepisów tej ustawy z Konstytucją w uzasadnie-

niu wyroku z dnia 3 listopada 2004 r., K 18/03 (OTK–A 2004, nr 10, poz. 103) wypowiedział się przeciwko uznaniu spółki cywilnej za podmiot zbiorowy. Zdaniem Trybunału spółkę cywilną należy wyłączyć spod zakresu „jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej”, o której mowa w art. 2 ust. 1 ustawy, albowiem nie ma ona takiego statusu w świetle prawa cywilnego. W wyniku nowelizacji omawianej ustawy (ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary – Dz. U. Nr 180, poz. 1492) w art. 2 ust. 1 sprecyzowano, że podmiotem zbiorowym jest także jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. W świetle przedstawionego poglądu Trybunału Konstytucyjnego uprawniony jest wniosek, że wprowadzenie warunku posiadania zdolności prawnej przez jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej wskazuje na odesłanie do prawa cywilnego (por. M. Filar red., Z. Kwaśniewski D. Kala: Komentarz do ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, Toruń 2006, s. 43; J. Warylewski J. Potulski: Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych w prawie polskim i europejskim. Komentarz, Bydgoszcz – Gdańsk 2007, s. 48). Stosowanie wykładni systemowej wymaga przestrzegania zasady spójności systemu prawa, z której wynika dyrektywa zakazująca dokonywania wykładni prowadzącej do sprzeczności przepisu prawa z innymi przepisami (por. L. Morawski: Zasady wykładni prawa, Toruń 2006, s. 109). Z tego też względu pojęcie „zdolność prawna” użyte art. 9 § 3 k.k.s. i w art. 2 ust. 1 ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych powinno być jednolicie rozumiane, zważywszy że odnosi się ono do tego samego podmiotu, tj. jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Dodatkowo trzeba odwołać się do *ratio legis* wprowadzenia omawianej zmiany do art. 9 § 3 k.k.s., która miała na celu zsynchronizowanie przepisów Kodeksu karnego skarbowego z przepisami Kodeksu cywilnego. Jeżeli więc zamierzeniem

ustawodawcy było dostosowanie do przepisów Kodeksu cywilnego zakresu pojęcia „jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej”, to przy wykładni użytego do osiągnięcia tego celu zwrotu „zdolność prawna” trzeba odwołać się do przepisów prawa cywilnego.

Wykładnia funkcjonalna art. 9 § 3 k.k.s. może natomiast przemawiać przeciwko interpretacji zawężającej odpowiedzialność karną skarbową na podstawie tego przepisu. Kierując się jednak domniemaniem zakładającym racjonalność ustawodawcy trzeba przyjąć, że nowelizacja omawianego przepisu miała na celu ograniczenie zakresu podmiotowego pojęcia „jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej”.

Reasumując, zarówno wynik wykładni systemowej, jak i *ratio legis* dokonanej nowelizacji uzasadnia tezę, że spółka cywilna nie należy do wymienionych w art. 9 § 3 k.k.s. (w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy Kodeks karny skarbowy i niektórych innych ustaw – Dz. U. Nr 178, poz. 1479) jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, gdyż nie posiada zdolności prawnej w rozumieniu prawa cywilnego.

Z tych wszystkich względów Sąd Najwyższy podjął uchwałę jak na wstępie.