

POSTANOWIENIE Z DNIA 29 STYCZNIA 2009 R.

I KZP 28/08

Zawarte w treści art. 9 § 3 k.k.s. pojęcie „zdolność prawna” oznacza generalną zdolność bycia podmiotem praw i obowiązków cywilnoprawnych oraz publicznoprawnych – w tym z zakresu podatków, ceł, reglamentacji dewizowej czy też organizacji gier i zakładów wzajemnych.

Przewodniczący: sędzia SN S. Zabłocki.

Sędziowie: SN W. Płóciennik (sprawozdawca),

SA (del. do SN) M. Laskowski.

Prokurator Prokuratury Krajowej: B. Mik.

Sąd Najwyższy w sprawie Tadeusza B., po rozpoznaniu przedstawionego na podstawie art. 441 § 1 k.p.k. przez Sąd Okręgowy w O. postanowieniem z dnia 2 września 2008 r., zagadnienia prawnego wymagającego zasadniczej wykładni ustawy:

„Czy wspólnik spółki cywilnej może być osobą odpowiadającą jak sprawca – w rozumieniu 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) – za przestępstwa skarbowe (wykroczenia skarbowe) z art. 56 § 2 k.k.s. i art. 61 § 1 i 3 k.k.s. w zakresie w jakim zarzucane mu zachowania dotyczą narażenia na uszczuplenie zobowiązań podatkowych spółki cywilnej w podatku od towarów i usług oraz nierzetelnego lub wadliwego prowadzenia ksiąg (ewidencji) co do należnego i naliczonego podatku od towarów i usług spółki cywilnej?”

postanowił odmówić podjęcia uchwały.

UZASADNIENIE

Zagadnienie prawne przedstawione Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia sformułowane zostało przez Sąd Okręgowy w O. w następującym układzie procesowym:

Wyrokiem z dnia 28 lutego 2008 r., Sąd Rejonowy w O. uznał Tadeusza B. za winnego tego, że będąc współnikiem spółki cywilnej „T.”, Tadeusz B., Marcin B., Grzegorz B. z s. w O. (od dnia 21 marca 2003 r. wpisanej w Sądzie Rejonowym w O. jako spółka jawna pod nazwą „T.” Marcin B. z s. w O.), będąc odpowiedzialnym za jej prawidłowe rozliczenie z budżetem, dopuścił do wadliwego oraz nierzetelnego prowadzenia ksiąg za 2000 rok i narażenia na uszczuplenie podatku za 2000 rok w łącznej kwocie 71 053,65 zł, w tym: podatek dochodowy od osób fizycznych w kwocie 46 553,04 zł, z tego Marcina B. – w kwocie 23 276,52 zł i Grzegorza B. – w kwocie 22 810,10 zł oraz podatek od towarów i usług spółki cywilnej – w kwocie 24 500,62 zł, w wyniku:

a) zaniżenia przychodu z wyżej wymienionej działalności o kwotę 1 800 zł z tytułu nieopodatkowania należnych czynszów z wynajmu dla Hurtowni Okuć Meblowych i Art. Przemysłowych s.c. z siedzibą w O. pomieszczeń magazynowych i pomieszczenia biurowego, które stanowiły składnik majątku związanego z działalnością gospodarczą spółki cywilnej – z naruszeniem art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 17), co poprzez naruszenie art. 2 ust. 3 pkt 5 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.) spowodowało zaniżenie podatku należnego w łącznej kwocie 396 zł, tj. za miesiące od stycznia do grudnia 2000 r. po 33 zł miesięcznie,

b) zawyżenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę 153 166,61 zł, tj. 13 133,40 zł, stanowiącą zakup elementów statku żaglowego według następujących umów kupna: (...), zawartych z Januszem S. z s. w G. – z uwagi na brak związku poniesionych wydatków z prowadzoną działalnością, z naruszeniem art. 22 ust. 1 powołanej ustawy o podatku dochodowym, a ponadto: 204,10 zł według faktury VAT z dnia 17 stycznia 2000 r., wystawionej przez sklep „R.” z s. B., na zakup swetra – z naruszeniem art. 22 ustawy o podatku dochodowym, co poprzez naruszenie art. 25 ust. 1 pkt 3 powołanej ustawy o podatku od towarów i usług skutkowało zawyżeniem podatku naliczonego za miesiąc styczeń 2000 r. o kwotę 44,99 zł; 188,52 zł według faktury VAT z dnia 25 maja 2000 r., wystawionej przez sp. z o.o. „N.” z s. w O., na zakup spodni – z naruszeniem art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym, co poprzez naruszenie art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług skutkowało zawyżeniem podatku naliczonego za miesiąc maj 2000 r. o kwotę 41,48 zł; 999 zł według faktury z dnia 14 grudnia 2000 r., wystawionej przez sklep firmowy „P.” z s. w O., na zakup spodni i marynarki – z naruszeniem art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym; 98,28 zł według faktury VAT z dnia 15 czerwca 2000 r., wystawionej przez hipermarket „R.” z s. w O., na zakup 2 sztuk ręczników plażowych o wymiarach 100 cm x 180 cm – z naruszeniem art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym, co poprzez naruszenie art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług skutkowało zawyżeniem podatku naliczonego za miesiąc czerwiec o kwotę 21,62 zł; 61,48 zł według faktury z dnia 11 listopada 2000 r., wystawionej przez sklep sportowy „M.” z s. w O., na zakup kosmetyczki – z naruszeniem art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym, co przez naruszenie art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług skutkowało zawyżeniem podatku naliczonego za miesiąc listopad 2000 r. o kwotę 13,50 zł; 19,42 zł według faktury VAT z dnia 23 listopada 2000 r., wystawionej przez „D.” Dystrybucja z s. w O., na zakup dezodorantu – z naruszeniem art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym,

co poprzez naruszenie art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług skutkowało zawyżeniem podatku naliczonego za miesiąc listopad 2000 r. o kwotę 4,27 zł; 55 zł według rachunku z dnia 24 listopada 2000 r., wystawionego przez sklep z artykułami przemysłowymi z s. w O., na zakup kompletu kosmetycznego – z naruszeniem art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym; 85 zł według faktury VAT z dnia 9 maja 2000 r., wystawionej przez „V.” s.c. z s. w W., na zakup książki pt. „Kalendarium II wojny światowej” – z naruszeniem art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym; 3 364,49 zł według faktury VAT z dnia 31 grudnia 2000 r. za zakup usługi gastronomicznej (balu sylwestrowego) – z naruszeniem art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym, co poprzez naruszenie art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług skutkowało zawyżeniem podatku naliczonego za miesiąc grudzień o kwotę 235,51 zł; 1 598 zł według faktury VAT z dnia 25 sierpnia 2000 r., wystawionej przez „B.” s.c. Szkoła Języka Angielskiego Callan Method z s. w O., stanowiącą opłatę za obóz w Czechach dla 2 osób – z naruszeniem art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym; 1 150 zł według dowodu wpłaty z dnia 24 marca 2000 r., stanowiącą opłatę sądową jako uzupełnienie wpisu w sprawie przeciwko spółce z o.o. „G.” o umorzenie egzekucji co do samochodu osobowego marki Mercedes Benz 300 E, który został zakupiony i sprzedany przez Tadeusza B. i nie stanowił majątku spółki – z naruszeniem art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym; 2 280 zł stanowiącą część wydatków związanych z pobytem na delegacji Tadeusza B. w Berlinie w dniach 21 – 22 sierpnia 2000 r. w kwocie 308 zł i Jeseniku w dniu 6 sierpnia 2000 r. w kwocie 54 zł z uwagi na to, że dowód ten nie odpowiada wymogom ustawy o rachunkowości, oraz wydatków w kwocie 1 918 zł (równowartość 11 500 CZK) za noclegi w dniach 4 – 7 maja z tytułu wyjazdu do Pragi na rozmowy z kontrahentem – z uwagi na brak związku poniesionych wydatków z przychodem – z naruszeniem art. 23 ust. 1 pkt 52 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 21 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.

U. Nr 121, poz. 591 ze zm.); 32 081,92 zł według faktur zakupu z dnia 13 maja 2000 r., na kwotę netto 13 659,44 zł, z dnia 30 maja 2000 r. na kwotę netto 7 955,20 zł, z dnia 1 czerwca 2000 r. na kwotę 10 467,28 zł na zakup paneli od firmy „A.” P.H.U. Artur J. z s. w O. – z uwagi na to, że faktycznie spółka nie dokonała zakupu tych paneli – z naruszeniem art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a co poprzez naruszenie art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług skutkowało zawyżeniem podatku naliczonego w łącznej kwocie 2 245,71 zł, tj. za maj 2000 r. – 1 513 zł, a za czerwiec 2000 r. – 732,67 zł; 97 718 zł według faktur zakupu z dnia 30 lipca 2000 r. na kwotę netto – 24 745 zł, z dnia 30 sierpnia 2000 r. na kwotę netto – 23 473 zł, z dnia 31 października 2000 r. na kwotę netto 23 850 zł, z dnia 30 listopada 2000 r. na kwotę netto 25 650 zł dotyczącą zakupu usług transportowych od firmy „A.” P.H.U. Artur J. z s. w O. z uwagi na to, że faktycznie spółka jawna nie dokonała zakupu tych usług – z naruszeniem art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a co poprzez naruszenie art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług skutkowało zawyżeniem podatku naliczonego w łącznej kwocie 21 497,96 zł, tj. za lipiec 2000 r. 5 443,90 zł, za sierpień 2000 r. – 5 164,06 zł, za październik 2000 r. – 5 443,90 zł, za listopad 2000 r. – 5 643 zł, tj. przestępstwa skarbowego z art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 i z art. 9 § 3 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 2 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2 k.k.s. wymierzył mu karę 200 stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość jednej stawki na 40 zł.

W apelacji skierowanej przeciwko całości wyroku obrońca oskarżonego zarzucił błąd w ustaleniach faktycznych leżących u podstaw rozstrzygnięcia, obrazę prawa procesowego, przez naruszenie przepisów art. 4, art. 9, art. 167 i art. 366 § 1 k.p.k., naruszenie prawa materialnego, tj. art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 2 ust. 3 pkt 5 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów

i usług oraz o podatku akcyzowym w zw. z art. 61 § 1 i 56 § 2 k.k.s., a także naruszenie prawa materialnego, a mianowicie art. 61 § 1 k.k.s. w zw. z art. 56 § 2 k.k.s., polegające w tym przypadku na tym, że Sąd Rejonowy w O. przyjmując w opisie czynu, że oskarżony „będąc odpowiedzialnym za jej prawidłowe rozliczenie z budżetem, dopuścił do wadliwego oraz nierzetelnego prowadzenia ksiąg za 2000 rok i narażenia na uszczuplenie podatku za 2000 rok w łącznej kwocie 71 053,65 zł” orzekł, iż zachowanie Tadeusza B. wypełniło znamiona przestępstwa opisanego w wyroku, podczas gdy „oszustwo o jakim mowa w art. 56 k.k.s. popełnia się w deklaracji podatkowej lub w oświadczeniu podatkowym, a zastosowany przez Sąd Rejonowy w O. opis czynu nie zawiera takiego stwierdzenia przez co nie sposób uznać aby zachowanie oskarżonego wypełniało znamiona przestępstwa za które został skazany”.

W konsekwencji powyższych zarzutów skarżący wniósł o uchylenie za skarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Rozpoznając apelację Sąd Okręgowy w O. uznał, że w sprawie wyłoniło się zagadnienie prawne wymagające zasadniczej wykładni przepisu 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), wobec czego, formułując przedstawione wyżej pytanie, przekazał to zagadnienie do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu. W uzasadnieniu wniosku skupiono się wyłącznie na kwestii dopuszczalności pociągnięcia oskarżonego do odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 i 61 § 1 i 3 k.k.s., w zakresie związanym z naruszeniem przepisów rządzących, obciążającym spółkę cywilną, podatkiem od towarów i usług. Wątpliwości Sądu wiążą się ze znowelizowaną treścią art. 9 § 3 k.k.s., z której wynika m.in., że za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada jak sprawca także osoba, która na wskazanej w tym przepisie podstawie zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, jednostki organiza-

cyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Sąd Okręgowy w O. przyznaje wprawdzie, że zna uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2007 r., I KZP 7/07, OSNKW 2007, z. 5, poz. 38, w której wyrażono pogląd, że spółka cywilna nie należy do wskazanych w treści art. 9 § 3 k.k.s. jednostek organizacyjnych, ponieważ nie ma zdolności prawnej w rozumieniu prawa cywilnego, jednak uzasadniając potrzebę sformułowania zagadnienia prawnego, wyraża wątpliwości co do prawidłowości dokonanej wykładni. Podstawowego argumentu, dla wyrażenia odmiennego w odniesieniu do treści wspomnianej uchwały poglądu, Sąd Okręgowy upatruje w regulacji art. 135 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), zgodnie z którą zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej. W związku z tym wskazuje się na 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.), jako przepis szczególny, który traktując spółkę cywilną jako podatnika podatku od towarów i usług, przyznaje jej zdolność prawną w znaczeniu prawa podatkowego – w odniesieniu do tego konkretnego podatku. W ocenie Sądu, wykładnia systemowa może prowadzić do wniosku, że punktem odniesienia do analizy użytego w art. 9 § 3 k.k.s. pojęcia „zdolność prawna” powinno być nie prawo cywilne, w świetle którego spółka cywilna w oczywisty sposób nie ma zdolności prawnej, lecz prawo podatkowe. Sposób rozumowania, zawarty we wskazanej wcześniej uchwale Sądu Najwyższego i efekty przeprowadzonej interpretacji, mogą budzić wątpliwości na gruncie wykładni funkcjonalnej i aksjologicznej. Odwołując się do krytycznych wobec uchwały Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2007 r. poglądów piśmiennictwa (por. G. Łabuda: Glosa. Odpowiedzialność karnoskarbowa z tytułu działania za kogoś, M. Praw. 2007, nr 21, s. 1215 – 1218; D. J. Sosnowska: Glosa do uchwały z dnia 26 kwietnia 2007, I KZP 7/07, PiP 2008, z.

1, s. 134 – 137) Sąd Okręgowy wskazał, że efekt wykładni pojęcia „zdolność prawna” na płaszczyźnie prawa cywilnego prowadzi do całkowitej depenalizacji zachowań dotyczących obowiązków podatkowych (*sensu largo*) spółki cywilnej z uwagi na fakt, iż zasadnicza część zachowań stypizowanych w Kodeksie karnym skarbowym ma charakter przestępstw indywidualnych, tak jak w przypadku czynów z art. 56 i 61 k.k.s., bowiem gdy chodzi o obowiązki podmiotu nie będącego osobą fizyczną, „jedyną prawną formułą pozwalającą egzekwować odpowiedzialność za sprawstwo takich zachowań jest właśnie art. 9 § 3 k.k.s”. Taka depenalizacja nie znajduje aksjologicznego uzasadnienia bowiem spółka cywilna jest jedną z najbardziej popularnych form prowadzenia działalności handlowej, z którą wiążą się określone obowiązki podatkowe, a nadto depenalizacja doprowadziłaby do sytuacji, iż tożsame zachowania osoby fizycznej, „działającej we własnym imieniu lub jako reprezentanta podmiotu w rozumieniu art. 9 § 3 k.k.s., wyczerpujące znamiona czynu zabronionego, dla np. doradcy podatkowego czy współnika spółki cywilnej byłyby prawnie irrelewantne, zaś dla współnika czy doradcy podatkowego spółki jawnej powodowałyby odpowiedzialność karnoskarbową”. Trudny do zaakceptowania jest również taki rezultat wykładni, w wyniku którego w odniesieniu do tego samego zachowania współnika spółki cywilnej, powodującego „zaniżenie zobowiązań podatkowych” w zakresie dwóch typów podatków: podatku od towarów i usług (gdzie podatnikiem jest sama spółka) oraz podatku dochodowego od osób fizycznych (gdzie podatnikiem są współnicy), w pierwszym przypadku czyn jest prawnie irrelewantny, a w drugim jest zabroniony pod groźbą kary.

Prokurator Prokuratury Krajowej w pisemnym stanowisku złożonym do akt sprawy wniósł o odmowę podjęcia uchwały wskazując, że wbrew treści art. 441 § 1 k.p.k., rozstrzygnięcie sformułowanej przez Sąd Okręgowy w O. wątpliwości interpretacyjnej związanej z przepisem art. 9 § 3 k.k.s., powziętej

przy rozpoznawaniu środka odwoławczego, nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia tego środka.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

W doktrynie i orzecznictwie Sądu Najwyższego przyjmuje się, że przekazanie Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego na podstawie art. 441 § 1 k.p.k. jest dopuszczalne jeżeli:

- zagadnienie to wyłoni się przy rozpoznawaniu środka odwoławczego przez sąd,

- wynika z wystąpienia istotnego problemu interpretacyjnego, związanego z wykładnią przepisu, który w praktyce sądowej jest rozbieżnie interpretowany, albo też przepisu sformułowanego wadliwie lub niejasno,

- wiąże się z potrzebą dokonania „zasadniczej wykładni ustawy”, czyli sytuacją, w której ów przepis umożliwia rozbieżne interpretacje, co byłoby niekorzystne dla funkcjonowania prawa w praktyce,

- istnieje związek między ustaleniami faktycznymi, poczynionymi w danej sprawie, a treścią pytania prawnego, przy czym wyjaśnienie wątpliwości interpretacyjnych musi być niezbędne dla rozstrzygnięcia sprawy.

Akceptując pogląd wyrażony w pisemnym stanowisku prokuratora Prokuratury Krajowej stwierdzić należy, że na gruncie rozważanej sprawy wyjaśnienie wątpliwości interpretacyjnych, wynikających z pytania Sądu Okręgowego w O., nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia wniesionego środka odwoławczego.

Wynikający z art. 413 § 2 pkt 1 k.p.k. obowiązek dokładnego określenia przypisanego oskarżonemu czynu oznacza, że w opisie tym należy zawrzeć te elementy, które należą do jego istoty, a więc dotyczące podmiotu czynu, rodzaju atakowanego dobra, czasu, miejsca i sposobu popełnienia czynu oraz jego skutków, zwłaszcza rodzaju i wysokości szkody. W szczególności opis czynu powinien zawierać wszystkie znamiona przypisanego typu prze-

stępstwa (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 28 czerwca 2007 r., II KK 101/07, LEX nr 280739).

Z opisu przypisanego oskarżonemu czynu wynika, że jego zachowanie nie polegało na samodzielnej realizacji znamion czynnościowych określonych w art. 61 § 1 i 56 § 2 w zw. z § 1 k.k.s. W opisie czynu nie ma również mowy o wykonaniu tego czynu zabronionego w formie współsprawstwa, sprawstwa kierowniczego czy sprawstwa polecającego (art. 9 § 1 k.k.s.). Opis ten nie daje jednak także i podstaw do przyjęcia, że w rachubę wchodzi przewidziana w art. 9 § 3 k.k.s. tzw. odpowiedzialność zastępcza. Ta ostatnia forma odpowiedzialności wymaga przecież jasnego wskazania, że chodzi o wykonanie czynu zabronionego przez osobę trzecią, która na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, innego podmiotu, to znaczy o popełnienie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w związku z publicznoprawnymi powinnościami tego podmiotu (por. m. in. T. Grzegorzczak: Kodeks karny skarbowy, Komentarz, Warszawa 2006, s. 133 – 134). Tymczasem w opisie czynu przypisanego oskarżonemu wskazano jedynie, że jako współnik spółki cywilnej, „będąc odpowiedzialnym za jej prawidłowe rozliczenie z budżetem, dopuścił do wadliwego oraz nierzetelnego prowadzenia ksiąg za 2000 rok i narażenia na uszczuplenie podatku” dochodowego od osób fizycznych i podatku od towarów i usług w wyniku zaniżenia przychodu i zawyżenia kosztów uzyskania przychodów. Przyjęty przez Sąd opis odnosi się więc do bliżej nieokreślonych ksiąg, przy czym nie wskazano przez kogo prowadzonych i nie uwzględnia znamion przestępstwa skarbowego z art. 56 § 2 w zw. z § 1 k.k.s., w tym takich jak: złożenie organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklaracji lub oświadczenia, podanie nieprawdy, zatajenie prawdy, niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych deklaracją lub oświadczeniem danych. Również w uzasadnieniu wyroku Sądu pierwszej instancji nie sprecy-

zowano na czym polegały poszczególne zachowania oskarżonego zawarte w dyspozytywnej części orzeczenia, nie wskazano także bezpośredniego wykonawcy czy wykonawców zamachów godzących w prawidłowość ewidencji rachunkowej spółki oraz należne Skarbowi Państwa podatki ani nie zidentyfikowano pod względem prawnym urzędzeń ewidencyjnych dotkniętych wadliwym i nierzetelnym prowadzeniem. Ustalając fakty, Sąd – odwołując się do osobowych źródeł dowodowych – wskazał, że oskarżony pomimo nieznacznego udziału w spółce miał decydujący głos w sprawach związanych z jej prowadzeniem oraz był odpowiedzialny za prawidłowe rozliczenie jej z budżetem. Z dalszych fragmentów motywacyjnej części wyroku można nadto wnioskować, że rachunkowością spółki zajmowała się, pozostająca pod nadzorem oskarżonego i związana jego poleceniami co do sposobu ewidencjonowania niektórych zaszłości rodzących zobowiązania podatkowe, główna księgowa Danuta O. Zawartość uzasadnienia wyroku Sądu pierwszej instancji ma jednak znaczenie drugorzędne, bowiem to opis czynu zawarty w dyspozytywnej części orzeczenia ma decydujące znaczenie dla oceny prawidłowości zastosowanego prawa materialnego. Nieprzystawanie opisu zachowania oskarżonego do znamion ustawowych przestępstwa skarbowego, które wskazuje przyjęta w wyroku kwalifikacja prawna, prowadzi wprost do stwierdzenia obrazy prawa materialnego, zwłaszcza w sytuacji zaistniałej w rozważanej sprawie, w której ze względu na kierunek zaskarżenia nie może dojść do niekorzystnej dla oskarżonego zmiany ustaleń faktycznych, doprowadzającej w konsekwencji do zgodności opisu przypisanego czynu z przyjętą kwalifikacją prawną. Na skutek braku zaskarżenia wyroku pierwszoinstancyjnego na niekorzyść oskarżonego, zarówno Sąd odwoławczy, jak i Sąd pierwszej instancji – w razie ewentualnego uchylecia wyroku i przekazania sprawy do ponownego jej rozpoznania – są związane poczynionymi dotąd ustaleniami faktycznymi w tym sensie, że nie wolno im dokonywać ustaleń mniej dla oskarżonego korzystnych, nawet jeżeli wynikałyby one z przeprowadzonych i

zgrupowanych dowodów. Wiąże się to z bezpośrednim i pośrednim zakazami *reformationis in peius* zawartymi w treści art. 434 § 1 i art. 443 zd. 1 k.p.k. (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 lutego 2007 r., V KK 180/06, R–OSNKW 2007, poz. 485; postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 22 czerwca 2006 r., IV KK 108/06, R–OSNKW 2006, poz. 1266 CD i z dnia 4 kwietnia 2006 r., III KK 274/05, LEX nr 183016). W realiach rozważanej sprawy oznacza to, że jakiegokolwiek modyfikacje w materialnej ocenie czynu oskarżonego, do rozważenia których sąd odwoławczy jest zobowiązany w ramach poszerzonej kontroli apelacyjnej, co wynika z treści art. 433 § 1 k.p.k. w zw. z art. 447 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. i co było sygnalizowane we wniosku Sądu Okręgowego – choć w nieco innym aspekcie – muszą odnosić się do czynu opisanego i przypisanego oskarżonemu jako przestępstwo skarbowe w wyroku sądu pierwszej instancji. Fakt, że opis czynu przypisanego nie odpowiada znamionom przywołanych w wyroku typów przestępstw oraz procesowa niemożność zmodyfikowania tego opisu na niekorzyść oskarżonego powodują, że podjęcie uchwały w kwestii zagadnienia prawnego wynikającego z pytania Sądu Okręgowego w O. nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia wniesionej apelacji. Jak trafnie zauważono w pisemnym stanowisku Prokuratury Krajowej, przypisane oskarżonemu zachowanie może wyczerpywać jedynie znamiona wykroczenia z art. 84 § 1 k.k.s., penalizującego dopuszczenie, poprzez niedopełnienie obowiązku nadzoru nad przestrzeganiem reguł obowiązujących w działalności danego przedsiębiorcy lub jednostki organizacyjnej, choćby nieumyślnie, do popełnienia przez inną osobę czynu zabronionego określonego w Rozdziale 6 Kodeksu karnego skarbowego (por. także T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy ..., *op. cit.*, s. 134 i 404). Warto przy tym zauważyć, że kwestia zdolności prawnej jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, nie ma z punktu widzenia znamion wskazanego wykroczenia skarbowego żadnego znaczenia. W zaistniałej sytuacji przedmiotem rozważań Sądu Okręgowego w O. winny stać się faktycz-

ne i prawne przesłanki warunkujące ocenę zachowania oskarżonego przez pryzmat art. 84 § 1 k.k.s., z uwzględnieniem kwestii związanych z klauzulą subsydiarności (art. 84 § 2 k.k.s.) oraz nieprecyzyjnym opisem przypisanego czynu, m.in. w odniesieniu do czasu jego popełnienia.

Mimo braku podstaw do podjęcia uchwały, niejako na marginesie, należy odnieść się do zagadnienia stanowiącego istotę sformułowanego pytania prawnego. Akceptując wyniki wykładni zawarte we wspomnianej uchwale Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2007 r., a zwłaszcza konkluzję prowadzącą się do stwierdzenia, że w świetle 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), spółka cywilna nie jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, przeprowadzoną analizę należy uzupełnić o kilka dodatkowych argumentów.

Kodeks karny skarbowy posługując się w art. 9 § 3 pojęciem „zdolność prawna” nie definiuje go, ani też nie odsyła do innego aktu prawnego precyzującego rozważany zwrot. „Zdolność prawna” jest bez wątpienia wyrażeniem prawniczym, które definiowane jest jako: „zdolność nabywania praw cywilnych i zaciągania zobowiązań” (por. M. Szymczak red.: Słownik języka polskiego, Warszawa 1981, Tom III, s. 993 oraz S. Dubisz red.: Uniwersalny słownik języka polskiego, Warszawa 2003, Tom V, s. 626), „zdolność bycia podmiotem praw i obowiązków” (por. U. Kalina-Prasznic: Encyklopedia prawa, Warszawa 2004, s. 1004), a także „zdolność do tego, aby być podmiotem stosunków cywilnoprawnych” (por. Encyklopedia Gazety Wyborczej, Kraków, Tom 20, s. 511). Odwołując się nadto do przywołanych w uchwale z dnia 26 kwietnia 2007 r. poglądów doktryny i orzecznictwa, nie można mieć wątpliwości co do tego, że „zdolność prawna” jest kategorią właściwą dla prawa cywilnego, którą należy rozumieć jako możliwość bycia podmiotem stosunków cywilnoprawnych (por. także J. Frąckowiak: System prawa prywatnego. Prawo

cywilne – część ogólna, Tom I, Warszawa 2007, s. 1086). Ogólny charakter sformułowania pociąga za sobą konieczność określenia istoty tej instytucji prawnej. Po nowelizacji Kodeksu cywilnego ustawą z dnia 14 lutego 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 49, poz. 408), w obowiązującym prawie cywilnym istnieją trzy grupy podmiotów wyposażone w przymiot zdolności prawnej. Podmiotami tymi są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne, którym ustawa przyznaje zdolność prawną (ostatni z wymienionych podmiotów przewidziany został w treści art. 33¹ k.c.). Na gruncie prawa cywilnego przyznanie zdolności prawnej, to uznanie przez porządek prawny, że dana jednostka może być podmiotem każdego stosunku cywilnoprawnego. Tylko z przepisu prawa lub z całości kształtu regulacji odnoszącej się do danej osoby fizycznej, osoby prawnej czy jednostki organizacyjnej, o której mowa w art. 33¹ k.c., może wynikać ograniczenie tej możliwości, czyli wskazanie, że w określonym stosunku czy stosunkach prawnych, podmiotem nie może być ten, komu przysługuje zdolność prawna. Jest oczywiste, że w obrocie prawnym funkcjonują także inne jednostki organizacyjne, którym ustawa nie przyznaje zdolności prawnej, które wszakże mogą być adresatem norm prawnych, ale nie zawsze łączy się to z możliwością bycia podmiotem stosunku prawnego. Nawet gdy tak jest, to musi istnieć przepis prawa, który w konkretnej sytuacji taką możliwość im przyznaje, gdyż jako pozbawionym zdolności prawnej nie przysługuje takim jednostkom generalna kompetencja uznawania ich za podmioty stosunków prawnych. Zatem, w rozważanej sytuacji możliwość bycia adresatem określonych norm prawnych nie jest zdolnością prawną, lecz przyznaną przez przepis prawa określoną zdolnością do bycia podmiotem ściśle określonych praw lub obowiązków (por. J. Frąckowiak: System prawa prywatnego ..., *op. cit.*, s. 1086 – 1087). W świetle powyższych uwag jest jasne, że – jak trafnie wywiedziono w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2007 r. – spółka cywilna nie ma zdolności prawnej na gruncie prawa cywilnego (inaczej

rzecz się ma z osobowymi spółkami handlowymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną stwierdzając w art. 8 § 1 k.s.h., iż spółka osobowa może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana).

Poza stosunkami cywilnoprawnymi, wymienione wcześniej cztery kategorie adresatów norm prawa mogą wchodzić także w stosunki publiczno-prawne, w tym wynikające z prawa podatkowego. W związku z tym pojęcie zdolności prawnej pojawia się również w innych – niż prawo cywilne – gałęziach prawa.

W art. 30 § 1 k.p.a. stwierdzono, że zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych stron ocenia się według przepisów prawa cywilnego, o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej. Podobnie rzecz unormowano we wskazanym wcześniej art. 135 Ordynacji podatkowej, który przewiduje, że zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej. Odmiennie kwestia ta ujęta została w przepisach prawa dewizowego. Definiując w art. 2 ust. 1 pkt 1 lit. a, pkt 2 lit. a oraz pkt 3 ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. – Prawo dewizowe (Dz. U. Nr 141, poz. 1178 ze zm.) pojęcia rezydentów, nierezydentów i nierezydentów z krajów trzecich wymieniono osoby fizyczne, osoby prawne, a także inne podmioty posiadające zdolność zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu. O ile, w przypadku prawa dewizowego „zdolność zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu” to nic innego, jak zdolność prawną w podanym wcześniej znaczeniu cywilnoprawnym, o tyle w przypadku Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej rzecz ma się odmiennie. Pomijając fakt, że określona w przepisach tych ustaw zdolność prawną wiąże się odpowiednio tylko z postępowaniem administracyjnym oraz sprawami podatkowymi, należy zauważyć, że cywilnoprawne znaczenie tego pojęcia będzie miało zastosowanie tylko wówczas,

gdy przepisy administracyjnego prawa materialnego, w tym podatkowego, nie będą stanowiły inaczej. Oznacza to, że zdolność administracyjnoprawną, także podatkową, mogą mieć również tacy adresaci normy prawnej, którzy na gruncie prawa cywilnego zdolności prawnej nie mają, ale tylko wówczas, gdy wynika to z treści szczególnych przepisów (por. m. in.: G. Łaszczyca, C. Marzysz i A. Matan: Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Tom I, Warszawa 2007, s. 298; E. Klat–Górska, L. Klat–Wertelecka, Oznaczenie strony w decyzji administracyjnej, *Samorząd Terytorialny* 2004, z. 7-8, s. 44 – 59; wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: w Lublinie z dnia 8 maja 1998 r., I SA/Lu 346/97, LEX nr 34165 i w Warszawie z dnia 27 czerwca 2000 r., V SA 2008/99, LEX nr 54227; B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki: *Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2007, s. 619 – 622; C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz: *Ordynacja podatkowa*, Kraków 2007, s. 549 – 551). Przechodząc na istotny, z punktu widzenia czynionych rozważań, grunt prawa podatkowego stwierdzić trzeba – w ślad za wywodami zawartymi w uzasadnieniu uchwały Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2007 r. – że w doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, iż art. 135 ordynacji podatkowej jest wyrazem autonomii prawa podatkowego, co oznacza, że zdolność prawną na gruncie tego prawa ma wyłącznie podmiot (adresat normy prawnej) objęty normatywnym obowiązkiem podatkowym *sensu largo*, który nie musi posiadać wszelkich cech „zdolności”. Oznacza to, że każda ustawa podatkowa tworzy własny katalog podmiotów posiadających zdolność prawną w danym podatku. Już w tym miejscu, zważywszy, że w realiach rozważanej sprawy w grę wchodzić może jedynie podatek od towarów i usług, należy wskazać, iż zgodnie z art. 15 ust. 1 oraz 16 i 17 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), przy spełnieniu określonych warunków, podatnikami tego podatku są: osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne.

Ze względu na to, że – jak wspomniano już na wstępie – Kodeks karny skarbowy nie definiuje znajdującego się w art. 9 § 3 pojęcia „zdolność prawna”, nie odwołuje się też do jego znaczenia wypracowanego na gruncie innej gałęzi prawa, jak czynią to w podany sposób Kodeks postępowania administracyjnego oraz Ordynacja podatkowa, a nadto uwzględniając przedmiot regulacji Kodeksu karnego skarbowego oraz swoiste pojmowanie zdolności prawnej na gruncie prawa podatkowego czy dewizowego, stwierdzić należy, że wykładnia językowa omawianego zwrotu nie prowadzi do jednoznacznego rezultatu, co pociąga za sobą konieczność skorzystania z innych metod wykładni.

Rozważając kwestię zdolności prawnej spółki cywilnej na gruncie art. 9 § 3 k.k.s. Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 26 kwietnia 2007 r. prześledził okoliczności związane z uchwaleniem ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, uwzględniając uzasadnienie projektu ustawy oraz argumenty podnoszone w toku prac legislacyjnych i doszedł do przekonania, że zastąpienie wyrażenia „jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej” zwrotem „jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną” podyktowane były potrzebą „zsynchronizowania” przepisów Kodeksu karnego skarbowego z rozwiązaniami przyjętymi w Kodeksie cywilnym. Podzielając ten punkt widzenia zwrócić należy uwagę na wynikające z tego stanu rzeczy konsekwencje. Rozważany przepis art. 9 § 3 k.k.s. stanowi, że za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi trzech rodzajów podmiotów: osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Przepis ten, co oczywiste, poprzez regulację negatywną odnosi się także do jednostki organizacyj-

nej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy nie przyznają zdolności prawnej. Jak łatwo zauważyć, w rozważanym zakresie omawiany przepis powieli koncepcję trójpodmiotowości funkcjonującą w systemie prawa cywilnego. Jak już wspomniano wcześniej, zdolność prawna - w rozumieniu prawa cywilnego – przysługuje poszczególnym podmiotom ze względu na ich istotę oraz ma charakter kompleksowy. Nie ma żadnego powodu, zważywszy na dotychczasowe argumenty oraz redakcję art. 9 § 3 k.k.s., by zawarte w nim pojęcie „zdolność prawna”, odnoszące się także do innych niż tylko cywilnoprawne stosunków, rozumieć w odmienny sposób. W odniesieniu do osób fizycznych i osób prawnych nie może być przecież wątpliwości, że przysługująca im zdolność prawna oznacza możliwość bycia podmiotem całokształtu praw lub obowiązków, a wykluczenie możliwości bycia podmiotem konkretnych praw lub obowiązków musi wynikać z przepisu prawa lub z całokształtu norm dotyczących danej jednostki. Taki sam sposób rozumowania wiązać się musi z jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Owe przepisy mają przyznać wspomnianej jednostce zdolność prawną nie w określonej sferze jej działalności, czy w obszarze określonej gałęzi prawa, lecz w ogóle. Zdolność prawna w rozumieniu art. 9 § 3 k.k.s. jest kategorią jednolitą, której nie można dzielić na ogólną, cywilną, podatkową czy administracyjną.

Odmienny od powyższych rozważań punkt widzenia, sprowadzający się to twierdzenia, że wystarczające do przyjęcia zdolności prawnej w rozumieniu art. 9 § 3 k.k.s. jest odwołanie się do wynikającej z treści art. 135 ordynacji podatkowej w związku z art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług zdolności podatkowej określonej jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, jest niemożliwy do zaakceptowania ze względu na kilka poniższych powodów.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług została uchwalona już po wejściu w ży-

cie art. 33¹ k.c., co miało miejsce w dniu 25 września 2003 r. Wyznaczony treścią art. 15, 16 i 17 ustawy o podatku od towarów i usług krąg podatników (osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej) odpowiadał brzmieniu art. 9 § 3 k.k.s. sprzed zmiany Kodeksu karnego skarbowego ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy Kodeks karny skarbowy i niektórych innych ustaw. Wprowadzenie powyższą nowelą do art. 9 § 3 k.k.s. trójpodmiotowości przystającej do konstrukcji obowiązującej aktualnie na płaszczyźnie prawa cywilnego wyklucza możliwość przyjęcia, że pojęcie „zdolność prawa”, którym posługuje się wskazany przepis jest tożsame ze zdolnością prawnopodatkową wyznaczoną regulacją ustawy o podatku od towarów i usług.

Po wtóre, przyjęcie takiej ewentualności pozostawałoby w oczywistej sprzeczności z postulatem racjonalności ustawodawcy. Ustawodawca, posługując się w ustawie o podatku od towarów i usług wyrażeniem „jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej”, nie dzieli tych jednostek na takie, które mają zdolność prawną i na takie, które jej nie mają, bowiem na gruncie rozważanej ustawy wszystkie „jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej” mają zdolność podatkową w zakresie podatku VAT. Tymczasem treść art. 9 § 3 k.k.s. wyraźnie różnicuje te jednostki organizacyjne, przewidując możliwość przypisania sprawstwa tylko wobec tego, kto zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Przedmiotem negatywnej regulacji tego przepisu są więc także jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, którym odrębne przepisy nie przyznają zdolności prawnej. Przy założeniu, że zdolność prawną należałoby rozumieć w sposób określony w ustawie o podatku od towarów i usług, taki zakres normowania byłby bezprzedmiotowy, co pozostaje w sprzeczności ze wspomnianym założeniem racjonalności ustawodawcy.

Po trzecie, przyjęcie, że zdolność podatkowa w ramach ustawy o podatku od towarów i usług jest równoznaczna ze zdolnością prawną w rozumieniu art. 9 § 3 k.k.s. prowadziłoby do sprzeczności wewnątrz samego Kodeksu karnego skarbowego i to co najmniej w dwóch obszarach. Przepis art. 9 § 3 k.k.s. znajduje się w części ogólnej Kodeksu karnego skarbowego, co oznacza, że odnosi się do wszystkich relewantnych z punktu widzenia przedmiotu regulacji typów przestępstw i wykroczeń skarbowych. W części szczególnej Kodeksu podmiot wielu przestępstw i wykroczeń skarbowych jest określany nazwą zbiorową (np. „podatnik”: art. 54 – 57, „płatnik”: art. 77 – 79, 81, „rezydent”: art. 98, 100, 102 – 106b i inne). Zgodnie z art. 9 § 3 k.k.s. – w takich sytuacjach – osoba działająca w danym podmiocie gospodarczym, w tym w jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, w charakterze opisanym w tym przepisie, jeżeli nastąpi w tym podmiocie gospodarczym realizacja znamion danego czynu zabronionego, ponosi odpowiedzialność jako sprawca, określony w naruszonej normie k.k.s. W konsekwencji, użyte w art. 9 § 3 k.k.s. pojęcie „zdolność prawna” musi być rozumiane jednakowo na gruncie całego tego aktu prawnego. Oznacza to, że zdolność prawna spółki cywilnej musi być rozumiana w taki sam sposób przy rozważaniu odpowiedzialności karnej skarbowej za przestępstwa podatkowe oraz za przestępstwa dewizowe. Okazuje się jednak, że przepisy materialne, regulujące stosunki podatkowe i dewizowe, właściwą dla nich zdolność prawną postrzegają w odmienny sposób. O ile w ustawie o podatku od towarów i usług mówi się, że podatnikami są m.in. jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, a więc również spółka cywilna, o tyle, jak już wspomniano, prawo dewizowe definiując pojęcia rezydenta i nierezydenta mówi o podmiotach posiadających zdolność zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu. Nie wnikając w kwestię podmiotowości stwierdzić należy, że na gruncie prawa dewizowego spółka cywilna nie ma zdolności prawnej, bowiem – co bezsporne – nie ma

zdolności zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu. Zaprezentowana sytuacja wyklucza więc możliwość rozumienia użytego w art. 9 § 3 k.k.s. pojęcia „zdolność prawna” w sposób wynikający z regulacji zawartej w ustawie o podatku od towarów i usług.

Poza art. 9 § 3 k.k.s., wyrażenie „jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną” występuje także w art. 24 § 1 tego kodeksu. Zgodnie z dyrektywą konsekwencji terminologicznej, tj. zakazem wykładni homonimicznej, tym samym zwrotom nie należy nadawać różnych znaczeń. Oznacza to, że występujące w obu przepisach pojęcie „zdolność prawna” powinno być rozumiane w ten sam sposób. W związku z tym uznanie, że zdolność podatkowa spółki cywilnej, wynikająca z ustawy o podatku od towarów i usług, jest tożsama ze zdolnością prawną spółki cywilnej na gruncie art. 9 § 3 k.k.s., prowadzi do niedających się zaakceptować konsekwencji, zwłaszcza w układzie, gdy sprawcą w rozumieniu art. 9 § 3 k.k.s. jest wspólnik spółki cywilnej. Wynikająca z art. 24 § 1 k.k.s. odpowiedzialność posiłkowa jest obligatoryjna. Jej istota sprowadza się do tego, że za karę grzywny wymierzoną sprawcy przestępstwa skarbowego czyni się w całości albo w części odpowiedzialną posiłkowo osobę fizyczną, osobę prawną albo jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, jeżeli sprawcą czynu zabronionego jest zastępca tego podmiotu prowadzący jego sprawy jako pełnomocnik, zarządca, pracownik albo działający w jakimkolwiek innym charakterze, a zastępowany podmiot odniósł lub mógł odnieść z popełnionego przestępstwa skarbowego jakąkolwiek korzyść majątkową. W przypadku przyjęcia, że spółka cywilna ma zdolność prawną i w konsekwencji przypisania sprawstwa jej wspólnikowi przy wykorzystaniu konstrukcji z art. 9 § 3 k.k.s., to również spółka cywilna musiałaby zostać pociągnięta do odpowiedzialności posiłkowej wynikającej z art. 24 § 1 k.k.s. – wszak zdolność prawna na gruncie obu wymienionych przepisów musi być rozumiana w ten

sam sposób. Ze względu na istotę spółki cywilnej, wynikającą z prawa cywilnego, w rzeczywistości do odpowiedzialności posiłkowej pociągnięci zostaliby wszyscy jej wspólnicy, w tym również ten, który był sprawcą w rozumieniu art. 9 § 3 k.k.s. Tymczasem, ze względu na to, że odpowiedzialność posiłkowa polega na przerzuceniu odpowiedzialności za wykonanie kary majątkowej na osobę (podmiot) niewinną z punktu widzenia prawa karnego skarbowego, która nie ma bezpośredniego związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego, lecz którą także obciąża się odpowiedzialnością majątkową wyłącznie ze względu na istnienie po jej stronie winy w zakresie wyboru czy nadzoru, nie może być odpowiedzialną posiłkowo osoba, która sama ponosi odpowiedzialność karną w związku z tym samym przestępstwem, za które miałyby ponosić odpowiedzialność posiłkową w zakresie skazania za grzywnę jeszcze innej osoby (por. B. Kurzępa, W. Kotowski: Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2007, s. 155). Jednakże, przy założeniu podmiotowości spółki cywilnej związanej z jej zdolnością prawną, niemożliwe byłoby wyłączenie z kręgu odpowiedzialnych posiłkowo sprawcy w rozumieniu art. 9 § 3 k.k.s. (wspólnika spółki), bowiem podmiotem odpowiedzialnym posiłkowo byłaby sama spółka, a nie jej wspólnicy (odmiennie rzecz się ma w odniesieniu do osobowej spółki handlowej, która zajmuje pozycję odrębnego – względem wspólników – podmiotu praw i obowiązków, ma własny majątek, uczestniczy w obrocie we własnym imieniu i ponosi odpowiedzialność cywilną).

Podsumowując dotychczasowe rozważania należy stwierdzić, że zawarte w treści art. 9 § 3 k.k.s. pojęcie „zdolność prawna” oznacza generalną zdolność bycia podmiotem praw i obowiązków cywilnoprawnych oraz publicznoprawnych – w tym z zakresu podatków, ceł, reglamentacji dewizowej czy prawa loteryjnego. Prowadzi to do wniosku, że spółka cywilna nie ma zdolności prawnej w podanym wyżej znaczeniu ponieważ – co bezsporne – nie ma zdolności prawnej w zakresie stosunków cywilnoprawnych, nie jest podmiotem zbiorowym w rozumieniu 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. (por. uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 listopada 2004 r., K 18/03, OTK – A, 2004/10/103 oraz wywód Sądu Najwyższego poświęcony tej kwestii oraz konsekwencji terminologicznej, zawarty w uzasadnieniu uchwały z dnia 26 kwietnia 2007 r.), nie ma zdolności prawnej na gruncie prawa publicznego, tj. ustawy z dnia 2 lutego 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm.), bowiem w art. 4 § 1 tej ustawy wskazuje się, że przedsiębiorcą jest jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną – wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą, zaś w § 2 stwierdza się wprost, że za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej, a w sferze stosunków relewantnych z punktu widzenia przedmiotu ochrony przepisów Kodeksu karnego skarbowego, zdolność prawna spółki jest ograniczona do ściśle zakreślonych obszarów, wyznaczonych treścią przepisów poszczególnych ustaw. Warto przy tym zauważyć, że nie można mówić nawet o ogólnej zdolności podatkowej spółki cywilnej skoro nie jest ona podatnikiem na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych (por. art. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), a na gruncie podatku od osób fizycznych podatnikami są wspólnicy spółki, a nie sama spółka cywilna (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 9 grudnia 1999 r., I SA/Łd 1604/97, LEX 40550).

Na koniec stwierdzić trzeba, że efektów powyższych rozważań nie może przekreślić poczyniona przez Sąd Okręgowy w O. próba dokonania wykładni funkcjonalnej i aksjologicznej omawianego przepisu, z powołaniem się na argumentację zawartą w opisanych wyżej, krytycznych względem uchwały Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2007 r., glosach. Jest prawdą, że odrzucenie stanowiska, iż to przepisy prawa podatkowego wyznaczają znacze-

nie zawartego w art. 9 § 3 k.k.s. pojęcia „zdolność prawna” prowadzi do dekryminalizacji zachowań współników spółki cywilnej oraz innych osób fizycznych zajmujących się sprawami gospodarczymi tych spółek, w odniesieniu do typów indywidualnych czynów zabronionych przez Kodeks karny skarbowy. Oznacza to również, że mimo iż ustawodawca nakłada na spółki cywilne obowiązki podatkowe, to – przy podanym wyżej znaczeniu pojęcia „zdolność prawna” – nie sankcjonuje na gruncie prawa karnego skarbowego niewykonania tych obowiązków. Pozostawać to może w sprzeczności ze szczególnym przedmiotem ochrony, którego dotyczy prawo karne skarbowe, tj. interesem i porządkiem finansowym państwa (prawo karne skarbowe jest wszakże ściśle powiązane z regulacjami za sfery prawa finansowego i normuje karalność naruszeń nakazów lub zakazów wynikających z ustaw dotyczących porządku i interesu finansowego państwa – por. T. Grzegorzczak: Kodeks karny skarbowy ..., *op. cit.*, s. 100). Odwołanie się do celu ustawy, a ściślej, do celu wchodzących w grę w tej sprawie przepisów prawa karnego skarbowego, nie może jednak prowadzić do przekreślenia wyników dokonanej wykładni, bowiem wiązałoby się z naruszeniem reguł gwarancyjnych wynikających z treści art. 1 § 1 k.k.s. Prawo karne, w tym także prawo karne skarbowe, pełni z jednej strony funkcję ochronną, z drugiej jednak strony ma zabezpieczać jednostkę przed ingerencją w jej prawa przez władzę pod pretekstem wykonywania funkcji ochronnej (funkcja gwarancyjna). Podstawowym instrumentem realizującym funkcję gwarancyjną jest zasada określoności czynu zabronionego przez ustawę. Jednym z wiążących się z tą zasadą postulatów jest zakaz stosowania analogii i wykładni rozszerzającej na niekorzyść sprawcy – *nullum crimen sine lege stricta* (por. A. Zoll, w: Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz, Tom I, Kraków 2004, s. 43 – 61). Przyjęcie w rozważanej sprawie prymatu wykładni funkcjonalnej nad wykładnią językową i systemową stanowiłoby złamanie tego zakazu, zwłaszcza w sytuacji, gdy dobrem chronionym są interesy państwa, a nie jednostki. Za uznaniem, że spółka cywilna jest

jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną w rozumieniu art. 9 § 3 k.k.s. nie przemawia także argument, iż w przeciwnym przypadku tożsame zachowania osoby fizycznej, działającej we własnym imieniu lub jako reprezentanta spółki cywilnej byłyby prawnie irrelewantne natomiast w odniesieniu do reprezentanta spółki jawnej (np. wspólnika, czy doradcy podatkowego) pociągałyby za sobą odpowiedzialność karną skarbową. To swoiste odwołanie się do zasady równości jest chybione. Zasada ta przewiduje nie tylko nakaz jednakowego traktowania podmiotów znajdujących się w takiej samej sytuacji, ale także i dopuszczalność uzasadnionych różnicowań. Rzecz jednak w tym, że reprezentant spółki cywilnej i reprezentant spółki jawnej nie znajdują się w tej samej sytuacji, jak to już wyżej wywiedziono. Uzasadnienie różnicowania jest zaś konsekwencją sposobu określenia podmiotu przestępstwa skarbowego, z którego wynika, że sprawcą w rozumieniu art. 9 § 3 k.k.s. nie może być zastępca jednostki organizacyjnej, której odrębne przepisy nie przyznają zdolności prawnej (podobnie – sprawcą przestępstwa łapownictwa biernego może być tylko ten, kto przyjmuje korzyść majątkową, osobistą albo jej obietnicę w związku z pełnieniem funkcji publicznej, zatem – mimo takiego samego zachowania odpowiedzialności karnej nie będzie podlegał ten, którego czyn nie będzie pozostawał w związku z pełnieniem funkcji publicznej).

Kierując się powyższym należało orzec jak w części dyspozytywnej postanowienia.