PREZES
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

Warszawa,dnia 07.01.2015 r.

BO-4660-41/14

Naczelny Sąd Administracyjny
Izba Gospodarcza

Wniosek o podjęcie uchwały w składzie siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego

Na podstawie art. 36 § 1 i § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1647) oraz art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270, z późn. zm.).

wnoszę
o podjęcie uchwały wyjaśniającej

Czy w rozumieniu art. 13 ust 1 oraz art. 102 ust. 1-3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 752, z późn. zm.) podatnikiem jest spółka cywilna, czy jej wspólnicy ?

UZASADNIENIE

1. Przedmiotem wystąpienia z wnioskiem o podjęcie uchwały wyjaśniającej jest budzący wątpliwości interpretacyjne stan prawny wywołujący w orzecznictwie sądów administracyjnych rozbieżność poglądów w zakresie następującego zagadnienia.

Czy spółka cywilna, czy jej wspólnicy, jest podatnikiem podatku akcyzowego uregulowanego w ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 752, z późn. zm.; dalej: u.p.a. z 2008).

Wskazane wątpliwości interpretacyjne są przyczyną braku jednolitości w orzekaniu w przedmiotowym zakresie przez Naczelny Sąd Administracyjny i wojewódzkie sądy administracyjne w

płaszczyźnie podmiotowości podatkowoprawnej spółki cywilnej.

Podjęcie uchwały wymaga dokonania wykładni, w składzie siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, art. 13 ust. 1 oraz art. 102 ust. 1-3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym w związku z art. 7 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm., dalej: o.p.) w celu wskazania, kto jest podatnikiem w rozumieniu podatku akcyzowego - spółka cywilna, czyjej wspólnicy.

2. Przed dokonaniem analizy orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie podatkowoprawnej podmiotowości spółki cywilnej na gruncie podatku akcyzowego w pierwszej kolejności należy przedstawić stanowisko doktryny prawa podatkowego dotyczące zagadnienia podmiotowości podatkowoprawnej oraz podstawowe regulacje prawne ujęte w ogólnym prawie podatkowym, a dotyczące konstrukcji prawnej podatnika.

Zgodnie z art. 7 § 1 o.p. podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca obowiązkowi podatkowemu. W nauce prawa podatkowego wskazuje się, że z art. 7 § 1 o.p. wynika, iż skoro podatnikiem jest każdy, kto podlega obowiązkowi podatkowemu, to dla doprecyzowania pojęcia podatnika należy sięgać do pojęcia obowiązku podatkowego (M. Kalinowski, Podmiotowość prawna podatnika, Toruń 1999, s. 96).

Zgodnie z art. 4 o.p. obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach.

Można zatem dojść do wniosku, że podatnikiem jest ten, na kim ciąży powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie. Wskazuje się, że określenie „zdarzenie określone w ustawie" należy rozumieć w ten sposób, iż jest to zdarzenie prawne określone w hipotezie normy podatkowej, którego zaistnienie powoduje zawiązanie się stosunku podatkowoprawnego, którego istotnym elementem jest bądź potencjalny bądź zaktualizowany obowiązek zapłaty podatku (M. Kalinowski, Podmiotowość prawna podatnika, Toruń 1999, s. 97).

Można zatem zasadnie uznać, że zakres podmiotowy określonego podatku zdeterminowany jest jego zakresem przedmiotowym.

Dla podmiotowości podatkowej, nie jest wystarczające tylko wskazanie, że dany podmiot, mieści się w katalogu podmiotowym tego podatku. Konieczne jest bowiem przyporządkowanie (przypisanie) mu, konkretnych obowiązków podatkowych. Podmiot podatku, konstrukcyjnie, związany jest zawsze z przedmiotem podatku. Obowiązek podatkowy powstaje z uwagi na zajście zdarzenia określonego w hipotezie normy prawnopodatkowej, a zdarzenie to ujęte jest pod postacią przedmiotu podatku. Konieczne jest zatem wskazanie, że podmiot podatku, ma możność znalezienia się w sytuacji

stanowiącej przedmiot podatku. O posiadaniu bądź braku podmiotowości podatkowej, decyduje, w danym podatku, nie tylko hipotetyczna, ale rzeczywista tj. obiektywna możność znalezienia się w sytuacji, którą typizuje przedmiot podatku. W prawie podatkowym nie można przyjąć ogólnej koncepcji podmiotowości podatkowej; nie ma ogólnego domniemania posiadania podmiotowości podatkowej. Podmiot podatku stanowi zawsze określoną konstrukcję normatywną odnoszoną do konkretnego podatku. Podmiotowość podatkowa sprowadza się do przyznania obowiązków i uprawnień i dlatego musi być rozpatrywana na tle konkretnych uprawnień i obowiązków ustanowionych w ustawie dotyczącej danego podatku. Każdy podatek ma swój odrębny podmiot; jest on zarówno elementem składowym normy podatkowej jak i konstrukcją prawniczą dla oznaczenia tego samego podatku w wielu normach prawnych. Jako instytucja prawa pozytywnego musi być rozpatrywany na tle konkretnego podatku. Konstrukcja prawna, ma przyporządkować podmiotowi podatkowemu, takie cechy, które są istotne z punktu widzenia funkcjonowania danego podatku. Jest to konieczne, albowiem hipoteza normy podatkowej, której elementem jest podmiot podatku, ustanawia obowiązek zapłaty podatku.

Szczególnie istotne jest zwrócenie uwagi na to, że podmiotowość podatkową odróżnić należy, i nie utożsamiać jej z podmiotowością w prawie cywilnym. Podmiotowość podatkowa, nie jest następstwem woli podatnika, lecz następstwem wystąpienia podatkowego stanu faktycznego ukształtowanego w danej ustawie podatkowej. Natomiast w prawie cywilnym posiadanie podmiotowości prawnej stwarza domniemanie posiadania wszelkich praw i obowiązków, w które wstępuje się na zasadzie swobodnego wyboru (zob.: A. Gomułowicz J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2013; M. Kalinowski, Podmiotowość prawna podatnika, Toruń 1999; A. Kostecki, Elementy konstrukcji instytucji podatku (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, t. 3, red. M. Weralski, Ossolineum 1985; R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2012; A. Nita, Stosunek prawnopodatkowy (w.) Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, red. B. Brzeziński, Toruń 2009).

Podsumowując, logiczny jest wniosek, że ustawodawca podatkowy w ustawie określa, kto jest podatnikiem, i nie musi przy tym uwzględniać faktu, czy dany podmiot wyposażony jest w podmiotowość prawną na gruncie innej gałęzi prawa.

W dalszej kolejności wskazać należy, że obowiązku podatkowego nie można sprowadzić jedynie do samego świadczenia pieniężnego na rzecz państwa, gdyż podmiot zobowiązany obciążony jest nadto licznymi obowiązkami instrumentalnymi, niezbędnymi do ustalenia zobowiązania podatkowego i jego realizacji (M. Kalinowski, Podmiotowość prawna podatnika, Toruń 1999, s. 133), Do obowiązków instrumentalnych obciążających podatników zaliczyć należy w szczególności prowadzenie ksiąg, ewidencji, składanie deklaracji, zeznań podatkowych. Wskazanie zatem podatnika oznacza, że na tym podmiocie spoczywa realizacja instrumentalnych obowiązków podatkowych.

Uwzględniając przedstawione powyżej rozważania należy dojść do wniosku, że zdolność podatkowoprawną spółki cywilnej określają poszczególne ustawy regulujące zasady opodatkowania. W

związku z powyższym, analiza podmiotowości podatkowoprawnej spółki cywilnej, wymaga odwołania się do regulacji prawnych dotyczących podmiotu opodatkowania (podatników podatku akcyzowego) na gruncie aktów prawnych regulujących opodatkowanie akcyzą.

3. Podmiotowość spółki cywilnej w prawie podatkowym potwierdzają przepisy ogólnego prawa podatkowego (Ordynacji podatkowej oraz ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, Dz. U. z 2012 r. poz. 1314, z późn. zm.).

Wskazać mianowicie należy na postanowienia art. 115 § 1 o.p. oraz art. 133 § 2b o.p. Zgodnie z pierwszą ze wskazanych regulacji, 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. Skoro zatem ustawa przewiduje odpowiedzialność wspólnika za te zobowiązania podatkowe spółki cywilnej, które stały się zaległością podatkową, oznacza to, że spółka cywilna jest podatnikiem w rozumieniu art. 7 o.p. Z kolei drugi ze wskazanych przepisów stanowi, że stroną w postępowaniu podatkowym w sprawie stwierdzenia nadpłaty w zakresie zobowiązań byłej spółki cywilnej może być osoba, która była wspólnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki. Wynika z tego, że to była spółka cywilna jest podmiotem stosunków podatkowoprawnych, nie zaś jej byli wspólnicy.

Natomiast ustawa o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników w art. 5 ust. 3 pkt 1 stanowi, że zgłoszenie identyfikacyjne podatników niebędących osobami fizycznymi zawiera w szczególności pełną i skróconą nazwę (firmę), formę organizacyjno-prawną, adres siedziby, numer identyfikacyjny REGON, organ rejestrowy lub ewidencyjny i numer nadany przez ten organ, wykaz rachunków bankowych, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej oraz przedmiot wykonywanej działalności określony według obowiązujących standardów klasyfikacyjnych, a ponadto w przypadku spółek cywilnych, osobowych spółek handlowych i podmiotów podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców na zasadach określonych dla spółek osobowych - dane dotyczące wspólników, w tym również identyfikator podatkowy poszczególnych wspólników. Przepis ten przewiduje zatem istnienie podatnika w postaci spółki cywilnej.

Podkreślenia wprawdzie wymaga, że w obu wskazanych aktach prawnych ustawa przypisuje podmiotowość podatkowoprawną spółce cywilnej bez wskazania jednak konkretnego podatku, w którym podmiot taki miałby mieć status podatnika. Jest to jednak rozwiązanie charakterystyczne dla przepisów ogólnych prawa podatkowego.

4. Prezentując regulacje materialnoprawne w zakresie podmiotowości podatkowoprawnej w podatku akcyzowym w pierwszej kolejności wskazać należy na nieobowiązujący już art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz.

50, z późn. zm.). Zgodnie z jego brzmieniem podatnikami były osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, w szczególności mające siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wykonywały we własnym imieniu i na własny rachunek czynności, o których mowa w art. 2, w okolicznościach wskazujących na zamiar ich wykonywania w sposób częstotliwy, nawet jeżeli zostały wykonane jednorazowo, a także wówczas, gdy czynności te polegały na jednorazowej sprzedaży rzeczy w tym celu nabytej. Zgodnie zaś z art. 2 ust. 1 opodatkowaniu podlegała sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Usytuowanie powołanych przepisów w Rozdziale 1 ustawy, tj. zawierającym przepisy ogólne pozwala na stwierdzenie, że wskazana regulacja odnosiła się zarówno do podatników podatku od towarów i usług, jak i podatników podatku akcyzowego.

W dalszej kolejności odwołać się należy do art. 11 w związku z art. 4 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257, z późn. zm.; dalej u.p.a. z 2004) oraz art. 13 ust. 1 i art. 102 ust. 1-3 u.p.a. z 2008 r.

Według art. 11 ust. 1 u.p.a. z 2004 r. podatnikami akcyzy są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują czynności podlegających opodatkowaniu, zwane dalej „podatnikami". Zgodnie z art. 4 ust. 1 u.p.a. z 2004 r. opodatkowaniu akcyzą podlegają, w szczególności: 1) produkcja wyrobów akcyzowych zharmonizowanych; 2) wyprowadzenie wyrobów akcyzowych zharmonizowanych ze składu podatkowego; 3) sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju; 4) eksport i import wyrobów akcyzowych; 5) nabycie wewnątrzwspólnotowe i dostawa wewnątrzwspólnotowa.

Natomiast zgodnie z art. 13 ust. 1 u.p.a. z 2008 r. 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 tym podmiot: 1) nabywający lub posiadający wyroby akcyzowe znajdujące się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od wyrobów tych nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony; 2) będący nabywcą końcowym zużywającym energię elektryczną, jeżeli od tej energii nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tej energii elektrycznej nabywcy końcowemu; 2a) będący nabywcą lub posiadaczem suszu tytoniowego niebędący podmiotem prowadzącym skład podatkowy, pośredniczącym podmiotem tytoniowym lub rolnikiem, który wyprodukował susz tytoniowy, jeżeli nie została od suszu zapłacona akcyza w należnej wysokości i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tego suszu; 3) u którego powstają ubytki wyrobów akcyzowych lub doszło do całkowitego zniszczenia wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 20, również gdy nie jest właścicielem tych wyrobów akcyzowych; 4) będący przedstawicielem podatkowym; 5) będący

zarejestrowanym odbiorcą, z wyłączeniem zarejestrowanego odbiorcy posiadającego zezwolenie na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca - z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych na rzecz innego podmiotu; 6) będący zarejestrowanym wysyłającym, jeżeli wysyła z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy wyroby akcyzowe z miejsca importu; 7) dokonujący użycia lub sprzedaży wyrobów węglowych, które uzyskał w drodze czynu zabronionego pod groźbą kary; 8) będący pośredniczącym podmiotem tytoniowym zużywającym susz tytoniowy; 9) będący podmiotem prowadzącym skład podatkowy zużywającym susz tytoniowy do innych celów niż produkcja wyrobów tytoniowych; 10) będący pośredniczącym podmiotem węglowym używającym wyrobów węglowych; 11) będący finalnym nabywcą węglowym - w przypadku, o którym mowa w art. 9a ust. 1 pkt 5; 12) będący pośredniczącym podmiotem gazowym używającym wyrobów gazowych; 13) będący finalnym nabywcą gazowym - w przypadku, o którym mowa w art. 9c ust. 1 pkt 5.

Z kolei w myśl postanowień art. 102 ust. 1-3 u.p.a. z 2008 r. podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności, o których mowa w art. 100 ust. 1 lub 2, czyli dokonuje importu samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym lub dokonuje nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym (ust. 1). W przypadkach, o których mowa w art. 101 ust. 2 pkt 1 i 2, jeżeli przemieszczenia samochodu osobowego z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju dokonał inny podmiot niż podmiot, który nabył prawo rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel, podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która nabyła prawo rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel (ust. 2). W przypadku, o którym mowa w art. 101 ust. 2 pkt 3, podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która wystąpiła o rejestrację tego samochodu na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym (ust. 3).

Analiza wskazanych przepisów pozwala na zajęcie stanowiska, że we wszystkich wskazanych regulacjach prawnych w zakresie podmiotowości prawnej podatku akcyzowego sytuacja prawna w istocie nie zmieniła się. Podatnikami byli oraz są: osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadającę osobowości prawnej. Z powyższego wynika, że na tle powołanych przepisów mamy do czynienia ze zbieżnością definicji podatnika z uwagi na jego formę prawną. Przy czym podmioty te, działające w tak określonych formach prawnych, ażeby były podatnikami muszą dokonywać czynności podlegających opodatkowaniu.

5. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych, ukształtowana na tle ustawy z dnia 8 stycznia

1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w zakresie podmiotu opodatkowania, uzasadnia wniosek, że wszelkie obowiązki i uprawnienia podatników z niej wynikające odnoszą się do spółek cywilnych, a nie bezpośrednio do wspólników. Spółka cywilna traktowana była jako podatnik tych podatków. Takie stanowisko zaprezentowano w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych (por. wyroki: z dnia 16 maja 1995 r., sygn. akt SA/Łd 3939/94; z dnia 25 maja 1995 r., sygn. akt SA/Łd 2567/94; z dnia 28 czerwca 1995 r., sygn. akt SA/Ka 2192/94; z dnia 14 lutego 2001 r., sygn. akt I SA/Lu 1267/99; z dnia 23 marca 2005 r., sygn. akt FSK 1847/04; z dnia 14 września 2005 r., sygn. akt I FSK 483/05 i I FSK 484/05; z dnia 12 października 2005 r., sygn. akt I FSK 168/05; z dnia 8 grudnia 2005 r., sygn. akt I FSK 302/05; z dnia 7 lutego 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1986/07; z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. akt I FSK 1374/07; z dnia 2 grudnia 2008 r., sygn. akt III SA/GI 1063/08). W powołanych orzeczeniach uzasadniając stanowisko, że podatnikiem jest spółka cywilna, a nie jej wspólnicy, wyjaśniono, iż stanowi ona jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, czyli jest podmiotem wskazywanym w powołanych przepisach. Spółce cywilnej, jako organizacji wspólników, przyznano więc podmiotowość podatkowoprawną.

Zaznaczenia przy tym wymaga, że w wyroku z dnia 21 grudnia 2006 r., sygn. akt I FSK 355/06, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, iż wejście w życie od dnia 1 stycznia 2001 r. ustawy z dnia 19 listopada 1999 r. - Prawo o działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 101, poz. 1178, z późn. zm.), według której to nie spółka cywilna, a jej wspólnicy mają status przedsiębiorców (art. 2 ust. 3 tej ustawy; tak samo art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej - Dz. U. Nr 173, poz. 1807, z późn. zm.) nie spowodowało zmian w prawie podatkowym w zakresie statusu spółki cywilnej, jako podmiotu prawa. Na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o podatku akcyzowym nadal podatnikiem pozostawała spółka cywilna, a nie jej wspólnicy, a zatem spółka jest adresatem decyzji organów podatkowych (por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 czerwca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 648/07; WSA w Gliwicach z dnia 2 grudnia 2008 r., sygn. akt III SA/GI 1063/08; wyrok NSA z dnia 14 września 2005 r., sygn. akt
I FSK 483/05 oraz uchwałę NSA z dnia 14 marca 2005 r,, sygn. akt FPS 1/04).

6. Do statusu podatkowoprawnego spółki cywilnej odniósł się również Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08, w którym wskazał, że spółka cywilna posiada podmiotowość prawnopodatkową, zarówno w świetle regulacji ogólnego prawa podatkowego, jak i podatkowych ustaw szczególnych. Trybunał Konstytucyjny zaznaczył, że od wskazanej prawidłowości, wyjątek wprowadza regulacja podatku dochodowego, w świetle której podatnikiem są wspólnicy spółki cywilnej, a nie sama spółka (por. art. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.). Analizując status podatkowoprawny spółki cywilnej odniósł się do orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, z którego wynika, że spółka

cywilna jest podatnikiem podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego (zob. wyroki NSA: z dnia 8 grudnia 2005 r., sygn. akt I FSK 302/05; z dnia 20 września 2006 r., sygn. akt I FSK 1020/05 oraz uchwałę NSA z dnia 14 marca 2005 r., sygn. akt FPS 1/04). Trybunał Konstytucyjny podobny pogląd wyraził w postanowieniu z dnia 13 kwietnia 2010 r., sygn. akt P 35/09, w którym stwierdził, że z podmiotowością podatkowoprawną spółki cywilnej koresponduje uregulowanie art. 115 § 1 o.p., gdzie z powołanego przepisu wynika, że spółka cywilna, jako podatnik ma własne zobowiązania podatkowe, a zatem bezspornym jest, że przysługuje jej status podatnika. W postanowieniu tym, Trybunał Konstytucyjny szeroko odwołał się do wyroku z dnia 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08. Należy dodać ponadto, że w postanowieniu z dnia 13 kwietnia 2010 r., sygn. akt P 35/09 Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się w zakresie podmiotowości podatkowoprawnej spółki cywilnej w podatku akcyzowym na gruncie u.p.a. z 2004.

7. Do 2011 r. linia orzecznicza sądów administracyjnych odnosząca się do problematyki podmiotowości spółki cywilnej w podatku akcyzowym była jednolita. Art.
II ust. 1 u.p.a z 2004 oraz 13 ust. 1 i art. 102 ust. 1-3 u.p.a. z 2008 interpretowano w ten sposób, że za podatnika podatku akcyzowego uznawano spółkę cywilną, a nie jej wspólników (por. prawomocne wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych: z dnia 2 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Bk 360/08; z dnia 11 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Bk 470/09 oraz wyroki NSA: z dnia 26 listopada 2010 r., sygn. akt I GSK 906/09; z dnia 28 października 2011 r., sygn. akt I GSK 761/10; z dnia 10 czerwca 2011 r., sygn. I GSK 382/10).

Wątpliwość w przedmiocie podmiotowości podatkowoprawnej spółki cywilnej pojawiła się w 2011 r., kiedy to Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że ustawodawca w żadnym przepisie ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym nie przyznał wyraźnie spółce cywilnej podmiotowości podatkowoprawnej w zakresie stwierdzenia i zwrotu nadpłaconego podatku akcyzowego. Sąd wskazał, że prawodawca postanowił jedynie w art. 11 ust. 1 u.p.a. z 2004, iż podatnikami akcyzy są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują czynności podlegających opodatkowaniu. Żaden przepis tej ustawy wyraźnie nie stanowi, że stroną postępowania w przedmiocie zwrotu nadpłaty akcyzy jest spółka cywilna (por. wyroki NSA: z dnia 22 grudnia 2011 r„ sygn. akt: I GSK 725/10 i I GSK 727/10).

W dalszej kolejności wskazać należy na orzeczenia, w których sądy uznały, że spółka cywilna nie jest podatnikiem podatku akcyzowego i ze względu na brak podmiotowości prawnej nie dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu. Na uwagę zasługuje wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 stycznia 2012 r., sygn. akt I GSK 747/10, w którym wskazano na konieczność odwołania się do przepisów Kodeksu cywilnego w kwestii tego, czy spółka cywilna jest podmiotem praw i obowiązków, wobec którego może zaistnieć stan faktyczny podlegający

opodatkowaniu. Zgodnie z art. 860 § 1 k.c. spółka cywilna jest stosunkiem prawnym powstałym na podstawie umowy, przez którą jej strony, czyli wspólnicy, zobowiązują się do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów. Jej źródłem jest umowa obligacyjna. Jest to specyficzny stosunek prawny, gdyż jego podmioty tworzą rodzaj korporacji, stanowią grupę osób współdziałających dla osiągnięcia zamierzonego - wspólnego celu. Strony wiąże więc tożsamość interesów, których zaspokojeniu ma służyć spółka. Jak podkreśla się w literaturze przedmiotu, z uwagi na występujące elementy o charakterze organizacyjnym, spółkę cywilną można uznać za jednostkę organizacyjną, organizację wspólników, pozbawioną jednak odrębnej od nich podmiotowości prawnej. Jednocześnie podkreśla się, że spółka nie jest podmiotem prawa cywilnego. W szczególności nie jest ona osobą prawną, ani jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej. O uznaniu za osobę prawną, jak również za jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, ale wyposażoną w zdolność prawną (art. 331 k.c.) decyduje bowiem kryterium normatywne, w postaci przyznania przez przepis prawa: w pierwszym przypadku - osobowości prawnej, a w drugim - zdolności prawnej. Tymczasem żaden przepis prawa nie przyznaje spółce cywilnej ani atrybutu osobowości prawnej, ani zdolności prawnej. Ponieważ nie jest ona podmiotem prawa, nie przysługuje jej w związku z tym również zdolność do czynności prawnych, zdolność sądowa, ani procesowa. Konsekwencje braku podmiotowości prawnej spółki cywilnej wyrażają się między innymi w tym, że: 1) stroną zawieranych umów są wszyscy wspólnicy, a nie spółka; 2) podmiotami praw i obowiązków są wszyscy wspólnicy, a nie spółka; 3) stroną postępowania sądowego, czy administracyjnego są wszyscy wspólnicy, a nie spółka; 4) majątek spółki jest majątkiem wspólnym wspólników; 5) odpowiedzialność za zobowiązania ponoszą wspólnicy, a nie spółka (K. Kopaczyńska-Pieczniak, Komentarz do art. 860 Kodeksu cywilnego, w: Komentarz do kodeksu cywilnego, pod red. A. Kidyby, Lex 2010). Z konstatacji powyższej wynika, że brak podmiotowości prawnej spółki cywilnej w sferze prawa cywilnego skutkuje tym, że wobec niej nie może zaistnieć stan faktyczny podlegający opodatkowaniu.

Tożsame stanowisko wyrażono w wyrokach NSA z dnia 24 stycznia 2012 r.: sygn. akt I GSK 746/10 z glosą: A. Tatara, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2014, Z. 1, poz. 23, s. 30-35 oraz sygn. akt I GSK 743/10.

8. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych za lata 2012 - 2014 w zakresie wykładni art. 11 ust. 1 u.p.a. z 2004 oraz art. 13 ust. 1 i art. 102 ust. 1-3 u.p.a. z 2008 wskazuje na postępującą polaryzację poglądów odnośnie podmiotowości spółki cywilnej w podatku akcyzowym.

Stanowisko, zgodnie z którym spółka cywilna nie jest podatnikiem podatku akcyzowego, wyrażono w szczególności w następujących orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 23 października 2012 r., sygn. akt I GSK 974/11 i sygn. akt I GSK 938/11; w prawomocnych

orzeczeniach wojewódzkich sądów administracyjnych: z dnia 27 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Ke 213/13; z dnia 2 lipca 2013 r., sygn. akt III SA/Po 40/13; z dnia 21 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Ke 616/13 oraz w nieprawomocnych orzeczeniach: z dnia 8 sierpnia 2013 r., sygn. akt I SA/Ke 395/13; z dnia 22 sierpnia 2013 r., sygn. akt I SA/Ke 421/13; z dnia 19 września 2013 r., sygn. akt I SA/Ke 463/13; z dnia 4 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Ol 635/13; z dnia 25 marca 2014 r.: sygn. akt V SA/Wa 1883/13, sygn. akt V SA/Wa 1885/13, sygn. akt V SA/Wa 1881/13; z dnia 27 marca 2014 r.: sygn. akt V SA/Wa 2214/13, sygn. akt V SA/Wa 2219/13, sygn. akt V SA/Wa 2211/13, sygn. akt V SA/Wa 2213/13, sygn. akt V SA/Wa 1887/13, sygn. akt V SA/Wa 2214/13; z dnia 28 marca 2014 r., sygn. akt V SA/Wa 2208/13; z dnia 4 kwietnia 2014 r., sygn. akt V SA/Wa 2667/13; z dnia 7 kwietnia 2014 r., sygn. akt V SA/Wa 2212/13; z dnia 14 kwietnia 2014 r., sygn. akt V SA/Wa 2449/13.

Z kolei stanowisko, zgodnie z którym spółka cywilna jest podatnikiem podatku akcyzowego wynika m.in. z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 marca 2014 r., sygn. akt I GSK 533/12; z prawomocnych wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych: z dnia 28 lutego 2012 r,, sygn. akt III SA/GI 735/11; z dnia 10 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/Go 125/14; z dnia 12 czerwca 2014 r., sygn. akt I SA/Wr 303/14; z dnia 3 lipca 2014 r., sygn. akt III SA/Po 489/14; z dnia 21 sierpnia 2014 r., sygn. akt I SA/Ke 370/14; z dnia 18 września 2014 r., sygn. akt I SA/Ke 335/14 oraz z nieprawomocnych wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych: z dnia 25 marca 2014 r.: sygn. akt I SA/Ke 96/14, sygn. akt I SA/Ke 99/14, sygn. akt I SA/Ke 105/14; z dnia 10 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/Go 124/14, sygn. akt I SA/Go 126/14, sygn. akt I SA/Go 127/14; z dnia 21 maja 2014 r., sygn. akt I SA/Wr 2174/13.

9. Z zagadnieniem podmiotowości spółki cywilnej albo jej wspólników w podatku akcyzowym łączy się kwestia odpowiedzialności wspólników spółki cywilnej za jej zaległości podatkowe w podatku akcyzowym. Odpowiedzialność wspólników spółki cywilnej, jawnej i komandytowej, nie będących komandytariuszami, w sposób szczególny reguluje art. 115 o.p. Stanowi on, że wspólnicy ci odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki. Przepis ten stosuje się również do odpowiedzialności byłego wspólnika za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie, gdy był on wspólnikiem oraz zaległości wymienione w art. 52 o.p. powstałe w czasie, gdy był on wspólnikiem (art. 115 § 1 i § 2 o.p.). Z kolei w § 4 art. 115 o.p. stwierdza się, że orzeczenie o odpowiedzialności, o której mowa w § 1, za zaległości podatkowe spółki z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 o.p. nie wymaga uprzedniego wydania decyzji, o których mowa w art. 108 § 2 pkt 2. W tym przypadku określenie wysokości zobowiązań podatkowych spółki, orzeczenie o odpowiedzialności płatnika (inkasenta), zwrocie zaliczki na naliczony podatek od towarów i usług lub określenie wysokości należnych odsetek za zwłokę następuje w decyzji, o której mowa w art. 108 § 1 o.p. Przepis § 4 stosuje

się również w przypadku rozwiązania spółki (§ 5).

Z powołanych wyżej regulacji prawnych wynika, że orzekanie przez organy podatkowe o odpowiedzialności wspólników i byłych wspólników spółki cywilnej za zaległości podatkowe spółki cywilnej może mieć miejsce w przypadku, gdy podatnikiem jest (była) spółka cywilna, a nie jej wspólnicy. Orzekanie o odpowiedzialności wspólników (byłych wspólników) za zaległości spółki cywilnej w przypadku, gdy są traktowani jak podatnicy, jest zatem bezprzedmiotowe.

Mając na uwadze powyższe analizy, należy wskazać na pojawiający się brak konsekwencji w orzecznictwie sądów administracyjnych, w którym z jednej strony status podatnika podatku akcyzowego przypisywany jest wspólnikom, a nie spółce. Z drugiej zaś strony, aprobowane przez sądy administracyjne jest orzekanie przez organy podatkowe o odpowiedzialności byłych wspólników za zaległości podatkowe spółki cywilnej w podatku akcyzowym (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 marca 2012 r., sygn. akt I GSK 1013/10, prawomocne wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych: z dnia 19 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 95/13 i I SA/Gd 96/13 oraz nieprawomocne wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych: z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Ol 352/12; z dnia 22 sierpnia 2013 r., sygn. akt III SA/Łd 686/13; z dnia 4 października 2013 r., sygn. akt III SA/Łd 455/13; z dnia 21 października 2013 r., sygn. akt I SA/Op 103/13).

10. Podatek akcyzowy oraz podatek od towarów i usług zaliczane są do kategorii podatków pośrednich i podatków konsumpcyjnych (zob. L. Etel (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2008, s. 40 i n.). W odniesieniu do wskazanych wyżej podatków istotna jest zatem spójność w zakresie podmiotu opodatkowania, właśnie ze względu na wskazane wyżej wspólne cechy tych podatków. W ramach jednej kategorii podatków, ich konstrukcje wewnętrzne, w tym podmiot opodatkowania, pod względem metodologicznym powinny być sprzężone.

11. Przedstawiona powyżej problematyka oraz orzeczenia sądów administracyjnych, pozwalają na stwierdzenie, że podstawowa dla wystąpienia z wnioskiem o podjęcie uchwały abstrakcyjnej przesłanka, tj. zaistnienie sytuacji, w której stosowanie określonych przepisów prawnych wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, została spełniona.

Mając powyższe na uwadze wnoszę jak w *petitum* wniosku.