

26/3/A/2009

**WYROK**

z dnia 10 marca 2009 r.

Sygn. akt P 80/08\*

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Mirosław Granat – przewodniczący

Maria Gintowt-Jankowicz

Marian Grzybowski

Wojciech Hermeliński

Teresa Liszcz – sprawozdawca,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem Sejmu oraz Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 24 lutego 2009 r., pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi:

czy art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.) w zakresie, w jakim pomijają wśród osób uprawnionych do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty i korekty deklaracji wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem, są zgodne z art. 2 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

**Art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 732 i Nr 143, poz. 1199, z 2006 r. Nr 66, poz. 470, Nr 104, poz. 708, Nr 143, poz. 1031, Nr 217, poz. 1590 i Nr 225, poz. 1635, z 2007 r. Nr 112, poz. 769, Nr 120, poz. 818, Nr 192, poz. 1378 i Nr 225, poz. 1671, z 2008 r. Nr 118, poz. 745, Nr 141, poz. 888, Nr 180, poz. 1109 i Nr 209, poz. 1316, 1318 i 1320 oraz z 2009 r. Nr 18, poz. 97) w zakresie, w jakim nie regulują trybu złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług przez byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem tego podatku, są niezgodne z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i nie są niezgodne z art. 64 ust. 3 Konstytucji.**

**UZASADNIENIE**

**I**

1. Postanowieniem z 12 czerwca 2008 r., uzupełnionym postanowieniem z 12 sierpnia 2008 r., sygn. akt I SA/Łd 335/08, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi – Wydział I wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym następującej treści: „Czy art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. –

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 19 marca 2009 r. w Dz. U. Nr 44, poz. 362.

Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: o.p.) w zakresie, w jakim pomijają wśród osób uprawnionych do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty i korekty deklaracji wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem, są zgodne z art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji”.

Pytanie prawne zostało postawione na podstawie następującego stanu prawnego: skarżąca w postępowaniu przed WSA była współnikiem dwuosobowej spółki cywilnej, prowadzącej działalność gospodarczą i będącej zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług (dalej: VAT). W dniu 5 sierpnia 2005 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi określił spółce podatek należny, stwierdzając m.in. zaniżenie zobowiązania podatkowego za listopad 2000 r. w związku z pominięciem podatku od sprzedaży wyposażenia pubu. Decyzję tę podtrzymał decyzją z 23 grudnia 2005 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi. W dniu 21 kwietnia 2006 r. spółka zgłosiła zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu VAT z dniem 13 marca 2006 r., ze względu na likwidację spółki. Z tego powodu postanowieniem z 15 listopada 2006 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej umorzył postępowanie kontrolne prowadzone od 22 lutego 2005 r. przeciwko spółce, dotyczące prawidłowości samoobliczania VAT za poszczególne okresy rozliczeniowe 2001 r. Stwierdził, że wobec uwzględnienia w listopadzie 2000 r. podatku należnego od sprzedaży wyposażenia pubu, podatek należny w poszczególnych miesiącach 2001 r. został zawyżony.

Na tej podstawie, 11 grudnia 2006 r. i 29 grudnia 2006 r. skarżąca złożyła kolejne wnioski o stwierdzenie nadpłaty w podatku VAT i stosowne korekty deklaracji. Decyzją Naczelnika I Urzędu Skarbowego Łódź-Bałuty z 19 marca 2007 r. postępowanie w tej sprawie zostało umorzone jako bezprzedmiotowe, z uwagi na fakt, że spółka cywilna, będąca podatnikiem VAT, utraciła byt podatkowopravny i zdolność procesową, a w myśl art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 o.p. współnicy rozwiązanej spółki cywilnej nie są jej następcami prawnymi, lecz osobami trzecimi, odpowiedzialnymi za jej zobowiązania. Argumentację tę podzielił Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi. Na tle tego stanu faktycznego i prawnego Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi powziął wątpliwość co do zgodności art. 75 § 2 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 o.p. z art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Pytający sąd wskazał przede wszystkim, że nadpłata, zdefiniowana w art. 72 § 1 i 2 o.p., jako kwota nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku, stanowi nienależne świadczenie publicznoprawne, spełnione w związku z realizacją zobowiązaniowego stosunku podatkowopravnego. Instytucja nadpłaty ma zatem doprowadzić do stanu zgodnego z prawem. Jednakże jako osoby uprawnione do żądania stwierdzenia nadpłaty ustawa wymienia tylko podatników, płatników i inkasentów. Jeżeli zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., osoby te są zobowiązane do złożenia korekty deklaracji wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. W przypadku wspólnego prowadzenia działalności podlegającej opodatkowaniu VAT na podstawie umowy spółki cywilnej, podatnikiem tego podatku jest – zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50; dalej: ustawa o VAT z 1993 r.) oraz art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa o VAT z 2004 r.) – sama spółka cywilna, jako jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej. W konsekwencji, w orzecznictwie sądów administracyjnych utrwalony jest pogląd o konieczności traktowania wspólników jako podmiotów odrębnych od spółki niebędących jej następcami prawnymi. Ustawodawca dopuszcza traktowanie jako podatnika rozwiązanej (nieistniejącej) spółki cywilnej, m.in. w zakresie jego obowiązków związanych z zakończeniem działalności (art. 5, art. 6 i art. 6a ustawy o VAT z 1993 r. oraz art. 14 i n. ustawy o VAT z 2004 r.), dopuszcza określenie

zobowiązania podatkowego po rozwiązaniu spółki (art. 115 § 4 o.p.) oraz przewiduje możliwość zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, nie przewidując wszakże, jak tego dokonać (art. 14 ust. 9 w związku z art. 87 ust. 2 ustawy o VAT z 2004 r. ). Możliwe jest natomiast wyegzekwowanie zobowiązania należnego od rozwiązanej spółki cywilnej od jej wspólników i to bez stosowania przywileju z art. 108 § 4 o.p.

W opinii pytającego sądu, ustawodawca nie uwzględnił faktu, że określenie zobowiązania podatkowego po rozwiązaniu spółki cywilnej może – tak jak w rozpatrywanej sprawie – doprowadzić do równoczesnego powstania zaległości podatkowej i nadpłaty. Co więcej, przepisy nie rozwiązują sytuacji, w której określenie wysokości zobowiązania podatkowego (i stwierdzenie nadpłaty) jest uzależnione od złożenia korekty deklaracji w imieniu podmiotu, który utracił zdolność prawnopodatkową i procesową. W rezultacie, dopuszczalne jest uzyskanie przez Skarb Państwa podatków należnych od nieistniejącego już podmiotu – rozwiązanej spółki cywilnej – od jej byłych wspólników, nie jest zaś możliwe – w wyniku niekonstytucyjnego pominięcia – odzyskanie przez faktycznie ponoszących jego ciężar wspólników nadpłaty świadczenia nienależnie otrzymanego przez Skarb Państwa. Ograniczeniu ulega w ten sposób przysługujące wspólnikom prawo własności majątku wspólnego, który po rozwiązaniu spółki jest objęty współwłasnością w częściach ułamkowych. Zdaniem pytającego sądu, ograniczenie takie nie jest uzasadnione z punktu widzenia zasad równości i proporcjonalności, budzi też wątpliwości z punktu widzenia zgodności z ogólną zasadą demokratycznego państwa prawnego.

2. Pismem z 11 lutego 2009 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny stwierdzając, że przepisy art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 o.p., w zakresie, w jakim pomijają wśród osób uprawnionych do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku i korekty deklaracji wspólników rozwiązanej spółki cywilnej – są niezgodne z art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Prokurator Generalny w całości podzielił zastrzeżenia konstytucyjne pytającego sądu. Wskazał, że skoro mienie pozostałe po rozwiązaniu spółki cywilnej stanowi wspólny majątek wspólników, to zarówno konieczność pokrycia zaległości podatkowych, jak i ewentualne nadpłaty podatku mają wpływ na ich prawa majątkowe. Wprawdzie ochrona własności i innych praw majątkowych nie ma charakteru absolutnego, niemniej w analizowanej sprawie brak jest – zdaniem Prokuratora Generalnego – racjonalnych przesłanek uznania, że istnieją podstawy do jej ograniczenia. Po pierwsze – nie wydaje się, aby celem ustawodawcy było zwolnienie Skarbu Państwa z obowiązku zwrotu nienależnego świadczenia. Po drugie – zaskarżona regulacja nie jest też niezbędna dla ochrony interesu publicznego, skoro w odniesieniu do zobowiązań podatkowych rozwiązanej spółki jej wspólnicy ponoszą za nie odpowiedzialność majątkową. Po trzecie – trudno dopatrzeć się akceptowalnej proporcjonalności pomiędzy efektami zakwestionowanych przepisów a ciężarami wprowadzanymi dla stron. Prokurator Generalny podkreślił, że wprawdzie badane przepisy nie zawierają wprost zakazu dochodzenia zwrotu nadpłaconego podatku, jednak ich konstrukcja uniemożliwia wspólnikom realizację przysługującego im prawa własności, a w rozpatrywanej sprawie mamy do czynienia z podlegającym kognicji Trybunału Konstytucyjnego pominięciem legislacyjnym.

3. W piśmie z 12 lutego 2009 r. stanowisko w sprawie zajął Minister Finansów; wniósł o stwierdzenie, że art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 o.p., w zakresie, w jakim pomijają wśród osób uprawnionych do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty i korekty deklaracji wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem, są zgodne z art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji (sformułowanie takie zostało użyte na s. 2

stanowiska; na s. 11 wyrażono natomiast pogląd, że zakwestionowane przepisy nie są niezgodne z przywołanymi przez pytający sąd wzorcami kontroli).

Minister Finansów podkreślił na wstępie, że zarówno w świetle art. 5 ust. 1 ustawy o VAT z 1993 r., jak i art. 15 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. to spółka cywilna, a nie jej wspólnicy ma podmiotowość prawnopodatkową w zakresie podatku od towarów i usług, i tylko ona może być m.in. stroną w toczących się postępowaniach podatkowych. Wspólnicy są uznawani w tym aspekcie – także odnośnie do możliwości złożenia korekty deklaracji i domagania się zwrotu nadpłaty VAT – za osoby trzecie, co potwierdza stała linia orzecznicza sądów administracyjnych.

Odnosząc się do kwestii nadpłaty w podatku od towarów i usług, Minister Finansów podkreślił, że nadpłata ta jest ściśle związana z techniką samoobliczania podatku. Ponieważ konstrukcja nadpłaty zakłada korelatywne powiązanie obowiązku organu podatkowego i uprawnienia podatnika, postępowanie w sprawie nadpłaty nie może toczyć się z udziałem osób niebędących, w świetle prawa podatkowego, stroną postępowania podatkowego w zakresie VAT. Konieczna tożsamość podmiotu zobowiązanego do ponoszenia ciężarów podatkowych i uprawnionego do żądania stwierdzenia nadpłaty jest – w świetle powszechnie uznanej podmiotowości prawnopodatkowej spółki cywilnej – przeszkodą w przyznaniu stosownych uprawnień wspólnikom istniejącej lub rozwiązanej spółki, a jednocześnie uchyla zarzut naruszenia zasady równości wobec prawa. Co więcej, w opinii Ministra Finansów, uznanie, że byli wspólnicy spółki cywilnej posiadają prawo do dokonywania korekty deklaracji VAT po ustaniu bytu prawnego spółki, a zatem prawo, którego nie mieli w trakcie jej istnienia i którego nie mają np. wspólnicy (akcjonariusze) i członkowie zarządów rozwiązanych spółek kapitałowych, prowadziłoby do zaburzenia zasady równości podmiotów.

Minister Finansów podkreślił, że korekta i zwrot nienależnie zapłaconego VAT są możliwe – bez żadnych ograniczeń – w toku istnienia spółki. Jego zdaniem, wprowadzenie wyjątku od zasady dokonywania rozliczeń wyłącznie przez podmioty istniejące stanowiłoby istotny wyłom w istniejącym systemie rozwiązań prawnych i mogłoby prowadzić do istotnych problemów praktycznych, związanych np. z niepewnością co do zasad reprezentacji spółki, postępowania w razie braku zgody wspólników (aczkolwiek minister zdaje się opowiadać równocześnie za wymogiem działania łącznego), składaniem korekt wadliwych bez możliwości sprawdzenia przez organy podatkowe skorygowanych rozliczeń, możliwością dokonywania korekt również w razie niedopłaty podatku.

Minister zwrócił uwagę, że przepisy art. 14 ust. 9a-9j ustawy o VAT z 2004 r., wprowadzone ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1320) z mocą obowiązującą od 1 grudnia 2008 r., przewidują możliwość otrzymania przez osoby, które w dniu ich rozwiązania były wspólnikami spółek cywilnych lub handlowych nieposiadających osobowości prawnej, zwrotu różnicy podatku wykazanego w deklaracji podatkowej za okres, w którym spółki te były zarejestrowane jako czynni podatnicy VAT. Jest to wyjątek od generalnej zasady zwrotu różnicy VAT na rzecz podatnika tego podatku (art. 87 ust. 2), jednak ograniczony spełnieniem dodatkowych przesłanek: złożeniem deklaracji korygującej przez spółkę oraz dołączeniem do niej aktualnego tekstu umowy spółki i wykazu rachunków bankowych byłych wspólników. Nie dotyczy on jednak instytucji nadpłaty, ale wyłącznie zwrotu różnicy VAT, wynikającej z jego końcowego rozliczenia. W tym zakresie – podobnie jak w przypadku wydawania decyzji wymiarowych bezpośrednio wobec wspólników jako osób odpowiadających osobiście za zobowiązania spółki – byli wspólnicy mają status strony postępowania podatkowego. Mechanizm powstawania nadpłaty nie uzasadnia jednak przyjęcia analogicznych rozwiązań w

odniesieniu do składania deklaracji i wniosków o stwierdzenie nadpłaty przez byłych wspólników spółki cywilnej.

4. W piśmie z 17 lutego 2009 r. stanowisko zajął Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej; wniósł o stwierdzenie, że przepisy art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 o.p. są zgodne z art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Według Marszałka Sejmu to, że art. 75 i 81 o.p. odnoszą się wyłącznie do podatników, płatników i inkasentów, zaś do innych osób – tj. następców prawnych i spadkobierców – jedynie w zakresie określonym w art. 93, 93a i 97 o.p., jest podyktowane założeniami systemowymi. Problem nadpłaty podatku, różnicy między prawem do zwrotu istniejącej nadpłaty lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym a prawem skorygowania deklaracji podatkowej należy w konsekwencji powiązać z zasadami powstawania zobowiązań podatkowych.

Marszałek Sejmu wskazał, że zobowiązania podatkowe powstają z mocy prawa, z chwilą zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże taki skutek (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.), przy czym wysokość tego zobowiązania jest ujawniana przez samego podatnika w drodze samoobliczenia, który korzysta przy tym z domniemania prawidłowości (art. 21 § 3 o.p. oraz art. 99 ust. 12 ustawy o VAT z 2004 r.) albo w drodze wymiarowej decyzji podatkowej (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.), w której wysokość należnego podatku określa organ podatkowy, zwalniając podatnika z odpowiedzialności za prawidłowe obliczenie wysokości podatku. Ponieważ w przypadku VAT mamy do czynienia z pierwszą z wymienionych sytuacji, to dopóki kwota zobowiązania podatkowego, powstającego w trybie art. 21 § 1 pkt 1 o.p., ujawniona i zapłacona przez podatnika, nie zostanie skorygowana bądź przez samego podatnika, bądź w drodze decyzji organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej, dopóty nie istnieje w kategoriach prawnych ani zaległość podatkowa, ani nadpłata podatku, a samo zobowiązanie podatkowe uznaje się za wykonane.

Możliwość skorygowania wysokości zobowiązania podatkowego – zarówno przez podatnika, jak i organy podatkowe – jest ograniczona przez upływ czasu (art. 70 o.p.) i przesłankę istnienia podatnika. Co do zasady, nie można bowiem skorygować zobowiązania podatkowego podmiotu nieistniejącego. Zdaniem Marszałka Sejmu, uprawnienia tego nie można mylić z obowiązkiem i uprawnieniem organu podatkowego do wyegzekwowania należnego Skarbowi Państwa podatku, powiązanego z zasadą powszechności opodatkowania, wynikającej z art. 84 Konstytucji. Zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, zawsze w wysokości prawidłowej (i w takiej wysokości obciąża ono podatnika oraz ponoszące odpowiedzialność za jego wykonanie osoby trzecie), chociaż nie zawsze zostaje ono w tej wysokości ujawnione.

Odnosząc się do zarzutów pytającego sądu, dotyczących naruszenia przez zakwestionowane przepisy art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, Marszałek Sejmu zauważył, że ochronie konstytucyjnej na tej podstawie podlega niewątpliwie prawo do zwrotu nadpłaty podatku. W jego opinii, przepisy o.p. ani ustawy o VAT z 2004 r. nie ograniczają tego prawa – także w przypadku likwidacji spółki cywilnej będącej podatnikiem. Możliwość taka jest niekwestionowana, jeżeli z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatnik wystąpił, zanim spółka uległa rozwiązaniu lub w związku z wystąpieniem sytuacji, o której mowa w art. 14 ust. 9-9j ustawy o VAT z 2004 r., w brzmieniu obowiązującym od 1 grudnia 2008 r. Marszałek podkreślił jednak, że prawo do zwrotu nadpłaty i nadwyżki podatku naliczonego nad należnym powstaje wówczas, gdy taka nadpłata lub nadwyżka istnieje – ta zaś, w przypadku podatków, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., powstaje zasadniczo dopiero z chwilą dokonania korekty deklaracji przez podatnika (art. 73 § 1 pkt 6 i § 2 o.p.). Prawo do złożenia korekty deklaracji podatkowej i ubiegania się o

stwierdzenie nadpłaty należy do praw o charakterze niemajątkowym i przysługuje, co do zasady, wyłącznie podatnikowi (art. 75 o.p.), zaś osobom trzecim – następcom prawnym podatnika tylko wówczas, gdy są one swego rodzaju „podatkową kontynuacją” podatnika (art. 93-93c, art. 94 i art. 97 § 1 i 2 o.p.).

W tym kontekście, brak uprawnienia do korekty deklaracji podatkowej i ubiegania się o zwrot nadpłaty przez wspólników niekontynuujących działalności zlikwidowanej spółki niemającej osobowości prawnej nie budzi – zdaniem Marszałka Sejmu – wątpliwości. Przyznanie takiego uprawnienia nie może być też traktowane jako wyraz równowagi pomiędzy uprawnieniami Skarbu Państwa a uprawnieniami wspólników. Marszałek podkreślił ponownie, że zobowiązania, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., powstają zawsze w wysokości prawidłowej, nawet jeżeli zostaną ujawnione przez podatnika i przyjęte za prawidłowe zgodnie z dyspozycją art. 21 § 3 o.p. Z faktu tego nie można jednak wyprowadzać wniosku, że Skarb Państwa ma ponosić konsekwencje ujawnienia przez podatnika zobowiązania podatkowego w zaniżonej wysokości w przypadku nieskorygowania tego zobowiązania przed ustaniem bytu prawnego podatnika. W razie dochodzenia przez Skarb Państwa podatku w prawidłowej wysokości po likwidacji spółki, organ orzekający o odpowiedzialności wspólników nie dokonuje korekty zobowiązania podatkowego ujawnionego przez spółkę w trybie art. 21 § 3 o.p., lecz określa jego prawidłową wysokość w trybie specjalnym, zdefiniowanym w art. 115 § 4 o.p. Jest to wyjątek od reguły, mający swoje uzasadnienie w łatwości likwidacji spółki niemającej osobowości prawnej. Mechanizm ten nie może jednak działać w drugą stronę, jak sugeruje w uzasadnieniu pytania prawnego WSA w Łodzi, bo odpowiedzialność za ujawnienie zobowiązania podatkowego powstającego w trybie art. 21 § 1 pkt 1 o.p. bierze na siebie sam podatnik. Ponadto w razie rozwiązania spółki cywilnej prawo do korekty deklaracji i prawo do żądania stwierdzenia nadpłaty nie wchodzi do majątku wspólnego. Są one związane z podatnikiem i – jako prawa niemajątkowe – wygasają z ustaniem jego bytu prawnego.

## II

Na rozprawie w dniu 24 lutego 2009 r. uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska zajęte na piśmie.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

### 1. Zagadnienia wstępne.

#### 1.1. Zaskarżone przepisy.

Zakwestionowane przez pytającego są art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: o.p.), z uwzględnieniem pozostałych przepisów koniecznych do odczytania badanych norm, stanowią:

„Art. 75. § 1. Jeżeli podatnik kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku.

§ 2. Uprawnienie określone w § 1 przysługuje również:

1) podatnikom, których zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1, jeżeli:

a) w zeznaniach (deklaracjach), o których mowa w art. 73 § 2, wykazali zobowiązanie podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacili zadeklarowany podatek albo wykazali nadpłatę w wysokości mniejszej od należnej,

b) w deklaracjach innych niż wymienione w art. 73 § 2 pkt 2 i 3, z wyjątkiem deklaracji dotyczącej zaliczek na podatek dochodowy, wykazali zobowiązanie podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacili zadeklarowany podatek,

c) nie będąc obowiązany do składania zeznań (deklaracji), dokonali wpłaty podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej;

(...)

§ 3. W przypadkach, o których mowa w § 2 pkt 1 lit. a) i b) oraz w pkt 2 lit. a) i b), podatnik, płatnik lub inkasent równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty są obowiązani złożyć skorygowane zeznanie (deklarację)”.

„Art. 81. § 1. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację”.

### 1.2. Istota problemu konstytucyjnego.

Zagadnienie poddane rozprawie Trybunału sprowadza się do oceny konstytucyjności braku rozwiązań proceduralnych, pozwalających na złożenie korekty i wniosku o zwrot nadpłaconego VAT przez wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej płatnikiem tego podatku (w praktyce analogiczna sytuacja wystąpi w odniesieniu do podatku akcyzowego). Pośrednio jest to wynikiem braku korelacji przepisów prawa podatkowego (według których spółka cywilna, w ramach której wspólnicy dokonują wspólnie czynności podlegających opodatkowaniu VAT, jest podatnikiem tego podatku) oraz prawa cywilnego (według których typowa spółka cywilna jest jednostką organizacyjną nieposiadającą zdolności prawnej, a tzw. majątek spółki stanowi wspólny majątek wspólników, w toku funkcjonowania spółki objęty wspólnością łączną, a od chwili zajścia przyczyny rozwiązania – wspólnością w częściach ułamkowych). Z punktu widzenia prawa cywilnego wierzytelność o zwrot nadpłaty VAT stanowi zatem składnik wspólnego majątku wspólników. Od chwili rozwiązania spółki realizacja tej wierzytelności jest jednak w praktyce niemożliwa ze względu na to, że przepisy ordynacji podatkowej nakazują traktować jako podatnika VAT tylko i wyłącznie spółkę, nie przewidując w analizowanym zakresie następstwa prawnego wspólników rozwiązanej spółki.

Pytający sąd stawia tej regulacji zarzut pominięcia ustawodawczego, niezgodnego z gwarancjami ochrony własności i innych praw majątkowych zawartymi w art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Możliwość orzekania przez Trybunał o tego typu wadliwości regulacyjnej jest, co do zasady, niekwestionowana (zob. przykładowo wyrok TK z 3 kwietnia 2006 r., sygn. SK 46/05; OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39 i powoływane tam wcześniejsze orzecznictwo). Trybunał podtrzymuje stanowisko, jakie zajmował w wielu wcześniejszych orzeczeniach, że jego rolą „nie jest zastępowanie ustawodawcy w sytuacji, gdy zaniechał on uregulowania jakiegoś zagadnienia, nawet gdy obowiązek tego uregulowania został ustanowiony w Konstytucji. Jednakże w ramach kompetencji do kontrolowania konstytucyjności obowiązującego prawa, Trybunał Konstytucyjny ocenia zawsze pełną treść normatywną zaskarżonego przepisu, a więc także brak pewnych elementów normatywnych, których istnienie warunkowałoby konstytucyjność danej regulacji” (postanowienia TK z: 8 września 2004 r., sygn. SK 55/03, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 86 i 9 maja 2000 r., sygn. Ts 84/99, OTK ZU nr 4/B/2002, poz. 244, a także wyroki TK z: 8 września 2005 r., sygn. P 17/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 90 i 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127).

Wskazanie w charakterze wzorców konstytucyjnych art. 2 i art. 64 ust. 3 Konstytucji jest, zdaniem pytającego sądu, uzasadnione o tyle, że przepisy ordynacji

podatkowej wskazują wspólników rozwiązanej spółki cywilnej jako osoby trzecie, odpowiedzialne za jej zobowiązania podatkowe, brak natomiast analogicznych rozwiązań ukierunkowanych na ochronę interesów majątkowych byłych wspólników w sytuacji stwierdzenia nadpłaty VAT po rozwiązaniu spółki.

## 2. Status prawny spółki cywilnej – zagadnienia ogólne.

### 2.1. Status cywilnoprawny spółki cywilnej.

Status prawny typowej spółki cywilnej, czyli tzw. spółki zewnętrznej, działającej w oparciu o wyodrębniony majątek objęty wspólnością łączną, zwłaszcza związanej w celu wspólnego prowadzenia działalności gospodarczej lub zawodowej, jest jednym z najbardziej kontrowersyjnych zagadnień współczesnej cywilistyki. Nie budzi większych kontrowersji określenie spółki cywilnej jako umownego stosunku prawnego, którego strony (wspólnicy) zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w oznaczony sposób, w szczególności przez wniesienie wkładów (zob. uchwała SN z 31 marca 1993 r., sygn. akt III CZP 176/92, OSNC 1993, nr 10, poz. 171, z glosą J. Mojaka, „Państwo i Prawo” 1994, z. 3, poz. 106 oraz uchwałą SN z 29 lipca 1977 r., sygn. akt III CZP 54/77, OSNC 1978, nr 4, poz. 61, z glosą S. Grzybowski, OSP 1978, nr 5, poz. 81 a także G. Bieniek, *Spółka cywilna: problematyka prawna*, Zielona Góra 2001, s. 11-12; S. Grzybowski, [w:] *System prawa cywilnego*, t. 3, cz. 2, *Prawo zobowiązań – część szczegółowa*, Ossolineum 1976, s. 801; W. Jurcewicz, *Odpowiedzialność za zobowiązania spółki cywilnej*, „Studia Prawnicze” 1985, nr 1-2; K. Pietrzykowski, [w:] *Kodeks cywilny – komentarz*, t. 2, Warszawa 2004, s. 548). Z drugiej strony, w odniesieniu zarówno do kodeksu zobowiązań, jak i kodeksu cywilnego, były i są formułowane wypowiedzi, że spółka cywilna jest „czymś więcej” niż tylko stosunkiem prawnym, tj. organizacją, korporacją lub zrzeszeniem wspólników (zob. K. Pietrzykowski, *op.cit.*, s. 548-549), tworzoną przez nich jednostką organizacyjną (zob. J. Frąckowiak, *Konstrukcja prawna spółki cywilnej*, [w:] *Ars et usus. Księga pamiątkowa ku czci Sędziego Stanisława Rudnickiego*, Warszawa 2005, s. 116 i n.; A. W. Wiśniewski, *Prawo o spółkach: podręcznik praktyczny*, t. 1, Warszawa 1994, s. 58), odrębnym podmiotem prawa (zob. A. Jędrzejewska, *Typy spółki cywilnej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1993, nr 6; tenże, *Podmiotowość prawna spółki cywilnej będącej podmiotem gospodarczym*, tamże 1993, nr 7; P. Bielski, *Przekształcenie spółki cywilnej w spółkę handlową*, tamże 2002, nr 3, s. 34 i n.), a nawet osobą prawną (zob. A. Klein, *Ewolucja instytucji osobowości prawnej*, [w:] *Tendencje rozwoju prawa cywilnego*, pod red. E. Łętowskiej, Wrocław 1983, s. 55 i n.).

W obowiązującym stanie prawnym najbardziej trafne wydaje się uznanie spółki cywilnej za wielostronny, trwały (ciągły) stosunek prawny, a równocześnie – przynajmniej co do zasady – za jednostkę organizacyjną nieposiadającą zdolności prawnej (zob. zamiast wielu: J. Frąckowiak, *Osoby prawne*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 1, s. 1024 i n.; A. Herbet, *Spółka cywilna*, [w:] tamże, t. 16, s. 566 i n.; G. Nita-Jagielski, *Przekształcenie spółki cywilnej w spółkę handlową*, Warszawa 2008, s. 79 i n. oraz powołana tam literatura). Uznanie zdolności prawnej spółki cywilnej w sferze materialnego prawa cywilnego (*ergo* – uznanie jej za osobę prawną lub tzw. nieosobowy podmiot prawa) nie jest możliwe zarówno ze względu na treść art. 860 i n. kodeksu cywilnego (zob. zwłaszcza wzmiankę o wspólnym majątku wspólników zawartą w art. 863 k.c.), art. 195 i art. 196 w związku z art. 863 k.c., art. 778 kodeksu postępowania cywilnego, jak również z uwagi na formalną (normatywną) metodę przyznawania tejże zdolności, przyjętą w art. 33 i art. 33<sup>1</sup> § 1 k.c.



W konsekwencji podmiotami praw i obowiązków nabywanych w związku z utworzeniem i funkcjonowaniem spółki są – łącznie – wszyscy wspólnicy, występujący na zewnątrz jako wielopodmiotowa, zorganizowana strona stosunków prawnych nawiązywanych z osobami trzecimi, i zajmujący pozycję współuprawnionych do wspólnego majątku, objętego reżimem wspólności łącznej (bezdziałowej, do niepodzielnej ręki). Jeżeli zadeklarowany w umowie spółki wspólny cel polega na prowadzeniu we wspólnym imieniu i na wspólny rachunek działalności gospodarczej lub zawodowej, za przedsiębiorców są uznawani sami wspólnicy (zob. art. 43<sup>1</sup> k.c., a w zakresie prawa publicznego m.in. art. 4 w zw. z art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej; Dz. U. Nr 173, poz. 1807, ze zm.).

## 2.2. Status podatkowoprawy spółki cywilnej.

Status prawny spółki cywilnej w sferze prawa podatkowego nie jest ujmowany w sposób jednolity. Podstawowe znaczenie ma tutaj pojęcie podatnika, którym według art. 7 § 1 o.p. jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca obowiązkowi podatkowemu. Tzw. zdolność prawnopodatkową spółki cywilnej określają poszczególne ustawy regulujące zasady opodatkowania w nawiązaniu do przedmiotu opodatkowania (zob. wyrok NSA w Lublinie z 16 listopada 1998 r., sygn. akt I S.A./Lu 837/97, niepubl.). W rozpatrywanej sprawie podstawowe jest – aktualnie bezsporne – stwierdzenie, że spółka cywilna jest uznawana m.in. za podatnika podatku akcyzowego (zob. art. 11 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym; Dz. U. Nr 29, poz. 257, ze zm.) i podatku od towarów i usług (zob. art. 15 i n. z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa o VAT z 2004 r.). Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r., „1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności”. Zaś w myśl art. 15 ust. 2 ustawy o VAT z 2004 r., „Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych”. Kwalifikację spółki cywilnej jako podatnika VAT potwierdza również bogate orzecznictwo (zob. m.in. wyrok NSA w Białymstoku z 25 kwietnia 1996 r., sygn. akt SA/Bk 211/95; wyrok NSA w Rzeszowie z 31 stycznia 2003 r., sygn. akt SA/Rz 1590/00; wyrok NSA w Warszawie z 29 maja 2003 r., sygn. akt III SA 2669/01; wyrok NSA w Warszawie z 8 grudnia 2005 r., sygn. akt I FSK 302/05; wyrok NSA w Warszawie z 20 września 2006 r., sygn. akt I FSK 1020/05 oraz uchwała NSA w Warszawie z 14 marca 2005 r., sygn. akt FPS 1/04). Część z powołanych orzeczeń zapadła jeszcze na gruncie przepisów ustawy o VAT z 1993 r. W okolicznościach sprawy należy jednocześnie podkreślić, że na tle ustawy o VAT z 2004 r. (podobnie zresztą jak na tle przepisów VI dyrektywy i dyrektywy o VAT z 2006 r.) status podatnika VAT został określony odrębnie i oderwany od przesłanki dokonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

W analogiczny sposób należy oceniać status podatkowoprawy spółki cywilnej na tle przepisów: art. 3 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431, ze zm.), art. 2 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. Nr 200, poz. 1682, ze zm.), art. 3 ust. 1 oraz art. 9 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84, ze zm.),

w zakresie podatków od nieruchomości i od środków transportowych oraz – co do zasady – art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399, ze zm.). Określając katalog jednostek mogących być podatnikami, powołane przepisy posługują się kategorią „jednostki organizacyjnej nie posiadającej osobowości prawnej” oraz stosownym łącznikiem materialnoprawnym: własności, samoistnego posiadania, użytkowania wieczystego, występowania w charakterze strony czynności cywilnoprawnej *etc.* (zob. R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa 2003*, Wrocław 2003, s. 63; C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2002, s. 47).

Spółka cywilna nie jest natomiast – m.in. – podatnikiem podatku dochodowego. Zgodnie z art. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.), przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną określa się u każdego podatnika oddzielnie, proporcjonalnie do jego udziału w zysku i łączy (co do zasady) z przychodami z innych źródeł. Podmiotowość prawnopodatkowa w zakresie podatku dochodowego przysługuje zatem poszczególnym wspólnikom, a nie spółce (zob. także 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., oraz wyrok NSA w Gdańsku z 16 grudnia 1998 r., sygn. akt I S.A./Gd 689/97, niepubl., wyrok NSA w Szczecinie z 8 lipca 1998 r., sygn. akt S.A./Sz 390/98, niepubl., wyrok NSA w Katowicach z 29 czerwca 1998 r., sygn. akt I S.A./Ka 1794/96, niepubl., wyrok NSA w Łodzi z 23 stycznia 1998 r., sygn. akt I S.A./Łd 1054/97, niepubl., wyrok SA w Lublinie z 11 grudnia 1997 r., sygn. akt III AUa 419/97, OSA Lub. 1998, nr 1 i wyrok NSA w Gdańsku z 7 czerwca 2000 r., sygn. akt I SA/Gd 1558/98, niepubl.).

Niezależnie od sposobu ujęcia statusu podatnika, na podstawie art. 115 § 1 o.p., wspólnik spółki cywilnej odpowiada całym swoim majątkiem, solidarnie ze spółką i pozostałymi wspólnikami, za zaległości podatkowe spółki i wspólników, wynikające z działalności spółki. Na analogicznych zasadach za zaległości powstałe w okresie swego uczestnictwa w spółce odpowiada również były wspólnik (art. 115 § 2 o.p.). Co jednak istotne, wobec założeń konstrukcyjnych przyjętych przez ustawodawcę podatkowego m.in. na gruncie przepisów ustawy o VAT z 2004 r., wspólnicy spółki cywilnej, w zakresie swojej odpowiedzialności za zobowiązania spółki, są traktowani wobec niej jako osoby trzecie – przynajmniej dopóty, dopóki istnieje sama spółka (zob. jednak poniżej, część III, pkt 4.3.).

### 3. Skutki rozwiązania spółki w sferze prawa cywilnego i podatkowego.

#### 3.1. Skutki rozwiązania spółki w sferze prawa cywilnego.

Regulacja problematyki rozwiązania i likwidacji spółki cywilnej w przepisach k.c. jest niezwykle lakoniczna. Bezpośrednio poświęcono jej tylko dwa przepisy tytułu XXXI księgi III: art. 874 i 875 k.c., zaś w pozostałym zakresie ustawa posługuje się techniką odesłań. Do oceny charakteru prawnego majątku rozwiązywanej spółki należy stosować odpowiednio przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych (art. 197 i n. k.c. w zw. z art. 875 § 1 k.c.), a do podziału majątku spółki pozostałego po zaspokojeniu długów przepisy o zwrocie wkładów w razie ustąpienia wspólnika (art. 871 w zw. z art. 875 § 2 k.c.).

Artykuł 875 k.c. stanowi:

„§ 1. Od chwili rozwiązania spółki stosuje się odpowiednio do wspólnego majątku wspólników przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych z zachowaniem przepisów poniższych.

§ 2. Z majątku pozostałego po zapłaceniu długów spółki zwraca się wspólnikom ich wkłady, stosując odpowiednio przepisy o zwrocie wkładów w razie wystąpienia wspólnika ze spółki.

§ 3. Pozostałą nadwyżkę wspólnego majątku dzieli się między wspólników w takim stosunku, w jakim uczestniczyli w zyskach spółki”.

Już na tej podstawie możemy stwierdzić, że na gruncie przepisów kodeksu cywilnego terminowi „rozwiązanie spółki” można nadać dwojakie znaczenie. Możemy bowiem rozumieć pod tym określeniem: po pierwsze – rozwiązanie *sensu stricto*, tj. definitywne ustanie badanego stosunku prawnego, a po drugie – rozwiązanie *sensu largo*, tj. wystąpienie zdarzenia prawnego, z którym ustawa łączy taki skutek i które otwiera – tak czy inaczej rozumiany – etap likwidacji. Kwestią konwencji i przyjmowanych założeń konstrukcyjnych jest to, czy wskazany stosunek prawny będziemy określać w sposób pojęciowo odrębny od dotychczas istniejącego stosunku spółki, czy też jako tzw. „spółkę cywilną w likwidacji” – analogicznie do skutków rozwiązania osobowych spółek handlowych na podstawie art. 58 i n. kodeksu spółek handlowych albo, jak stanowiły wyrażnie, uprzednio obowiązujące przepisy art. 576 i n. kodeksu zobowiązań. Jedynie ubocznie warto podkreślić, że w światowej literaturze z zakresu prawa spółek powszechnie odchodzi się od koncepcji fikcji istnienia spółki w okresie likwidacji na rzecz uznania dalszego istnienia spółki (jako stosunku prawnego i jednostki organizacyjnej wspólników) w odrębnej formie ustrojowej tzw. spółki w likwidacji. Rozwiązanie takie wydaje się zasadne także na gruncie obecnej regulacji k.c. Mimo jej lakoniczności, trudno przyjąć, że wspólników, a także wspólników i osoby trzecie nie łączą żadne stosunki prawne. Naturalnie, sytuacja jest tutaj o tyle różna od typowej, że upada zasadnicze zobowiązanie wspólników do dążenia do osiągnięcia wspólnego celu, a na jego miejsce wchodzi normatywnie określone cele likwidacji (zob. także wyrok SN z 9 lutego 2000 r., sygn. akt III CKN 599/98, OSNC 2000, Nr 10, poz. 179, z glosą P. Drapały, „Przegląd Sejmowy” 2002, nr 3).

Z chwilą określaną przez ustawę jako „rozwiązanie spółki”, a ściśle rzecz biorąc – z chwilą wystąpienia przyczyny rozwiązania spółki (rozwiązania spółki *sensu largo*, np. podjęcia przez wspólników uchwały o rozwiązaniu spółki, zaistnienia zdarzenia prawnego wskazanego jako przyczyna rozwiązania w umowie spółki, uprawomocnienia się wyroku sądu wydanego na podstawie art. 874 § 1 k.c., ustąpienia jednego ze wspólników ze spółki dwuosobowej *etc.*), zmienia się charakter prawny wspólnego majątku wspólników, objętego dotychczas wspólnością łączną (zob. wyrok SA w Poznaniu z 6 lutego 1996 r., sygn. akt I ACr 647/95, „Prawo Gospodarcze” 1996, nr 11, s. 46). Artykuł 875 § 1 k.c. nakazuje stosować do niej odpowiednio przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych, z zachowaniem odmienności przewidzianych w § 2 i 3 tegoż artykułu (w piśmiennictwie zwykło się stwierdzać wprost, że dotychczasowa wspólność łączna przekształca się we wspólność ułamkową; zob. E. Gniewek, [w:] *System, ...*, t. 3, s. 425; J. Gudowski, [w:] *Komentarz do kodeksu cywilnego, Księga 3, Zobowiązania*, t. 2, 2002, s. 632; B. Łubkowski, [w:] *Kodeks cywilny: komentarz*, t. 2, Warszawa 1972, s. 1707). Innymi słowy, stosując przepisy art. 197 i n. k.c., należy mieć na uwadze przepisy art. 875 § 2 i 3 k.c., które narzucają obowiązek przeprowadzenia i określoną kolejność czynności likwidacyjnych. Szczegółowe konsekwencje owego „przekształcenia” charakteru prawnego wspólnego majątku są sporne; kontrowersje dotyczą zwłaszcza zakresu swobody dysponowania przez wspólników udziałami we wspólnym majątku i jego poszczególnych składnikach (zob. zamiast wielu, A. Herbet, *op.cit.*, s. 725 i n. oraz powołana tam literatura).

Drugim podstawowym skutkiem zajścia przyczyny rozwiązania spółki jest zmiana dotychczasowych reguł zarządzania wspólnymi sprawami. Wygasa uprawnienie do

prowadzenia spraw spółki oparte na przepisie art. 865 k.c. albo umowie spółki, w tym także przyznane osobie trzeciej. Likwidację prowadzą, co do zasady, wszyscy wspólnicy – według przepisów art. 199 i n. w zw. z art. 875 k.c. Przepisy o zarządzie rzeczą wspólną są stosowane w tym zakresie bez większych zmian. Wspólnicy mogą upoważnić do prowadzenia likwidacji jednego (lub niektórych) spośród siebie albo osobę spoza swego grona. Jeżeli nie można uzyskać zgody większości wspólników w istotnych sprawach dotyczących zwykłego zarządu albo jeżeli większość ta narusza zasady prawidłowego zarządu lub krzywdzi mniejszość, każdy wspólnik może wystąpić do sądu o wyznaczenie zarządcy (likwidatora sądowego; art. 202 k.c.). Zakres kompetencji likwidatorów obejmuje tzw. czynności likwidacyjne. W normalnym toku powinni oni zakończyć działalność, ściągnąć wierzytelności, spieniężyć majątek wspólny i pokryć wszystkie długi spółki oraz – jeśli po pokryciu długów są na to środki – wypłacić wkłady, a ewentualną nadwyżkę podzielić w sposób określony w art. 875 § 3 k.c. (zob. wyrok SN z 9 lutego 2000 r., sygn. akt III CKN 599/98, z glosą P. Drapały, *op.cit.*).

### 3.2. Skutki rozwiązania spółki w sferze prawa podatkowego.

W przeciwieństwie do przepisów k.c., które – jakkolwiek lakonicznie – regulują skutki zajścia przyczyny rozwiązania spółki, przepisy prawa podatkowego, w tym ordynacji podatkowej i ustawy o VAT 2004 r., w zasadzie pomijają tę kwestię milczeniem. Ustawodawca, jak się zdaje, wyszedł z założenia, że skutkiem rozwiązania spółki jest niejako automatyczne ustanie bytu prawnego jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, występującej dotychczas w roli podatnika, a zatem regulacja podatkowoprawną tego stadium jest zbędna. Założenie to jest jednak błędne, a przyjęta w jego wyniku regulacja prawna – wewnętrznie niespójna. Wystarczy wskazać obowiązki związane z tzw. remanentem likwidacyjnym rozwiązanej spółki cywilnej. Konsekwentne stosowanie założenia o „natychmiastowym ustaniu podatnika” w postaci likwidowanej spółki cywilnej oznaczałoby, że wymienione obowiązki obciążają podmioty trzecie, niebędące podatnikami, a sformułowanie art. 14 ust. 5 ustawy o VAT z 2004 r. byłoby pozbawione możliwości racjonalnej interpretacji (obowiązek sporządzenia spisu z natury i dokonania stosownego zawiadomienia ciąży – *verba legis* – na „podatniku”, który – według tej interpretacji – już nie istnieje). Doktryna prawa podatkowego wyjaśnia zazwyczaj tę rozbieżność, wskazując, że powołane przepisy o.p. wprowadzają na użytek opodatkowania przy likwidacji działalności spółki własną, autonomiczną definicję podatnika (zob. na ten temat poniżej, cz. III, pkt 4.3.).

Poważniejsze wątpliwości wiążą się z sytuacją wskazaną *explicite* w treści rozpatrywanego pytania prawnego. Idzie o instrumentarium proceduralne, pozwalające na zwrot nadpłaty VAT zapłaconego przez rozwiązaną spółkę cywilną. Podtrzymanie poglądu „tradycyjnego”, według którego z chwilą rozwiązania spółki traci ona swój byt prawny i status podatnika, a podmiotowość podatkowoprawną spółki cywilnej należy przeciwstawić podmiotowości jej wspólników, prowadzi do wniosku, że możliwości takiej brak. Za stanowiskiem takim opowiada się co do zasady orzecznictwo administracyjne (zob. wyrok NSA w Krakowie z 11 października 2002 r., sygn. akt I SA/Kr 2082/00; wyrok NSA w Rzeszowie z 31 stycznia 2003 r., sygn. akt SA/Rz 1590/00; wyrok NSA w Warszawie z 8 grudnia 2005 r., sygn. akt I FSK 302/05; wyrok NSA w Warszawie z 5 września 2006 r., sygn. akt I FSK 733/05; wyrok NSA w Warszawie z 6 września 2006 r., sygn. akt II FSK 1116/05; wyrok WSA w Warszawie z 9 grudnia 2004 r., sygn. akt III SA/Wa 330/04; wyrok WSA w Warszawie z 20 kwietnia 2007 r., sygn. akt V SA/Wa 412/07). Wobec kwalifikacji proceduralnych przepisów ordynacji podatkowej jako norm o charakterze *stricti iuris*, stanowisko to należy uznać za najbardziej uzasadnione. Brak z jednej strony tożsamości podmiotowej spółki i wspólników, a z drugiej – brak

przepisów wyraźnie przewidujących następstwo prawne wspólników w prawa i obowiązki spółki wynikające ze stosunków podatkowopravných, w których występowała ona w roli uprawnionego (i zobowiązanego), skutkuje stwierdzeniem niemożliwości odzyskania niesłusznie (bezpodstawnie) zapłaconego podatku.

4. Niespójność rozwiązań prawa cywilnego i podatkowego w zakresie statusu prawnego spółki cywilnej a konstytucyjny standard ochrony praw majątkowych.

#### 4.1. Uwagi ogólne; problem adekwatności wzorców kontroli.

Pytający sąd przywołuje w charakterze wzorców kontroli przepisy art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 2 Konstytucji. W myśl art. 2 Konstytucji, „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji, „Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia”. Art. 64 ust. 3 Konstytucji stanowi zaś, że „Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”. Mimo że ostatecznie z powołanych postanowień nie odsyła wprost do art. 31 ust. 3 Konstytucji, w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego nie ulega wątpliwości, że do oceny legalności ograniczeń prawa własności znajduje zastosowanie ogólny mechanizm wynikający z szeroko rozumianej zasady proporcjonalności (co do komponentów tej zasady zob. m.in. wyroki TK z: 24 marca 2003 r., sygn. akt P 14/01, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 22 i 6 marca 2007 r., sygn. akt SK 54/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 23, a co do relacji wzorców zawartych w art. 64 i 31 ust. 3 Konstytucji zob. zwłaszcza wyrok TK z 23 maja 2006 r., sygn. akt SK 51/05, OTK ZU nr 5/A/2006, poz. 58).

Już w tym miejscu, bez potrzeby rozwijania szerszej argumentacji, można stwierdzić, że postanowienie art. 64 ust. 3 Konstytucji nie stanowi w rozpatrywanej sprawie relewantnego wzorca kontroli. Inaczej niż zdaje się twierdzić pytający sąd, nie sposób uznać, że w tej sprawie mamy do czynienia z nieproporcjonalnym ograniczeniem, czy wręcz „wyzuciem” z własności. Problem poddany rozważeniu Trybunału sprowadza się do oceny rozwiązania, które utrudnia czy też wręcz uniemożliwia skorygowanie i zwrot nadpłaconego podatku. Zdaniem Trybunału, w tym kontekście nie można mówić o własności – przynajmniej w ścisłym rozumieniu tego terminu – ale o wierzytelności bądź o ekspektatywie wierzytelności o zwrot nadpłaconego VAT (szerzej na ten temat zob. poniżej, cz. III, pkt 4.3). Artykuł 64 ust. 3 Konstytucji, stanowiący o przesłankach dopuszczalności ograniczenia własności, nie jest zatem, w tym przypadku relewantnym wzorcem kontroli konstytucyjnej.

#### 4.2. Standard ochrony konstytucyjnej innych niż własność praw majątkowych.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że „Kontrola zgodności konkretnego przepisu prawnego ze wzorcami konstytucyjnymi wynikającymi z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej wymaga udzielenia odpowiedzi na następujące pytania:

- po pierwsze – czy mamy do czynienia z własnością bądź też innym prawem majątkowym w rozumieniu konstytucyjnym;
- po drugie – czy kwestionowany przepis rzeczywiście stanowi ograniczenie prawa własności;
- po trzecie – czy ograniczenie nastąpiło w akcie prawnym rangi ustawowej;
- po czwarte – czy ograniczenie nie narusza istoty prawa własności;
- po piąte – czy statuowane ograniczenie, o ile nie jest nadmierne w przyjętym powyżej rozumieniu, znajduje uzasadnienie w świetle dyrektyw z art. 31 ust. 3 Konstytucji

(konieczność ograniczenia dla realizacji innych, wskazanych w powołanym przepisie wolności i praw konstytucyjnie chronionych)” (wyrok TK z 23 maja 2006 r., sygn. SK 51/05).

Trybunał stwierdził wówczas również, że „Korelatem wyrażonego w formule pozytywnej i w odniesieniu do uprawnionego «prawa do własności i innych praw majątkowych» jest ciążąca na ustawodawcy zwykłym powinność zapewnienia tym prawom majątkowym należytego poziomu ochrony prawnej. Przyjmując tezę, że pojęcia konstytucyjne mają charakter autonomiczny, nie sposób także w przypadku terminów «prawo do» lub «ochrona» ograniczać się do ich znaczenia potocznego, czy też funkcjonującego na gruncie poszczególnych dziedzin prawa oraz dyscyplin prawnych. Przez «ochronę» prawa podmiotowego należy rozumieć przede wszystkim (...) środki prawne, które zabezpieczają możliwość swobodnego wykonywania przez uprawnionego owej «mocy postępowania», czyli wiązki uprawnień składających się na treść danego prawa podmiotowego, w sposób wolny od naruszeń i ingerencji osób trzecich. Skorzystanie z tych środków wiąże się z reguły z uruchomieniem aparatu przymusu państwowego. Nie wydaje się jednak uzasadnione ograniczanie pojęcia ochrony prawa podmiotowego jedynie do instrumentów o charakterze zakazowym, a w razie dokonanego już naruszenia – restytucyjnym”.

#### 4.3. Konstytucyjna ochrona własności a zasada sprawiedliwości społecznej.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalony jest pogląd, że postanowienia Konstytucji normujące zasady ogólne nie mogą stanowić samodzielnych wzorców kontroli w zakresie, w jakim określony problem konstytucyjnoprawny doczekał się odrębnej, wyraźnej regulacji w szczegółowych postanowieniach Konstytucji dotyczących poszczególnych wolności i praw obywatelskich. Sytuacja taka występuje także w rozpatrywanej sprawie. Nie znaczy to jednak, że powołany przez pytający sąd art. 2 Konstytucji nie ma dla niej znaczenia. Jego znaczenie polega na tym, że – niezależnie od oceny konkretnego rozwiązania prawnego pod kątem „standardowych” przesłanek dopuszczalności ograniczenia ochrony prawnej innych niż własność praw majątkowych (niegodzenie w istotę danego prawa podmiotowego, szeroko rozumiana proporcjonalność ograniczenia) – wprowadza element oceny słusznościowej (sprawiedliwościowej). Jest ona związana nie tyle z konstrukcją prawną konkretnego prawa podmiotowego i rozwiązań ograniczających zakres jego ochrony prawnej, co z analizą skutków funkcjonowania zakwestionowanej regulacji (bądź ich braku) w perspektywie ogólnie postrzeganych funkcji prawa, jako „sztuki tego, co dobre i sprawiedliwe”. W rozpatrywanej sprawie ta właśnie płaszczyzna oceny jest szczególnie istotna w kontekście stwierdzonej przez Trybunał asymetryczności uprawnień i środków ochrony interesów fiskalnych Skarbu Państwa (wierzyciela podatkowego) oraz interesów majątkowych podatnika (zob. poniżej, uwagi w cz. III, pkt 4.5). Niezależnie bowiem od tego, jak zapatrujemy się na problem charakteru prawnego prawa do zwrotu nadpłaconego podatku oraz zakres możliwego wykorzystania wzorców wynikających z art. 64 Konstytucji, dokonując oceny przepisów prawnopodatkowych, niekwestionowana wydaje się teza, że także w tym zakresie prawo – jeżeli nie ma być tzw. ustawowym bezprawiem – musi odpowiadać ogólnie formułowanym przez art. 2 Konstytucji zasadom słuszności i sprawiedliwości.

#### 4.4. Prawo do zwrotu nadpłaty VAT jako konstytucyjnie chronione prawo majątkowe.

Zgodnie z definiującym pojęcie nadpłaty przepisem art. 72 § 1 o.p., „Za nadpłatę uważa się kwotę: 1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku; 2) podatku pobraną przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej; 3) zobowiązania

zapłaconego przez płatnika lub inkasenta, jeżeli w decyzji, o której mowa w art. 30 § 4, określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej; 4) zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej”.

W doktrynie prawa podatkowego nie budzi wątpliwości, że prawo do zwrotu nadpłaty VAT stanowi prawo majątkowe podlegające ochronie konstytucyjnej na podstawie art. 64 Konstytucji, jako „inne niż własność prawo majątkowe” (zob. m.in. M. Zdebel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2008, s. 590). Jak trafnie podkreśla pytający sąd, mamy tutaj do czynienia z uiszczonym bez podstawy prawnej (a więc nienależnym) przymusowym i nieodpłatnym świadczeniem publicznoprawnym. Wierzyciel podatkowy otrzymuje zatem świadczenie podatkowe, które mu nie przysługuje. Instytucja nadpłaty ma doprowadzić do stanu zgodnego z prawem materialnym i obciążenia strony stosunku prawnopodatkowego tylko w granicach określonych prawem. Jakkolwiek zarówno doktryna prawa, jak i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dość szeroko ujmuje swobodę ustawodawcy w sferze prawa daniowego, to nie powinno ulegać wątpliwości, że granicą tej swobody jest m.in. konieczność respektowania konstytucyjnych reguł ochrony praw majątkowych podatników (także ogółu tych praw, a więc majątku w rozumieniu cywilistycznym), a zdecydowanie wykraczają poza jej zakres rozwiązania sankcjonujące zapłatę podatków i innych należności publicznoprawnych pobranych nienależnie, bądź też – równoznaczne z nimi w skutkach – pominięcia regulacyjne uniemożliwiające odzyskanie takich należności.

Uczestnicy postępowania kwestionujący stanowisko pytającego sądu – tj. Minister Finansów i Marszałek Sejmu – negują prawną relewancję powołanego wzorca kontroli (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji). Podnoszą bowiem, że w analizowanej sprawie mamy do czynienia nie z prawem do zwrotu nadpłaty – to bowiem powstaje dopiero w momencie złożenia korekty deklaracji – ale z uprawnieniem do złożenia korekty deklaracji podatkowej i stosownego wniosku. To upoważnienie – według nich – ma charakter osobisty, niemajątkowy i nie wchodzi do majątku wspólnego wspólników rozwiązanej spółki cywilnej. Wskazują także, że za nieprzyznaniem wspólnikom rozwiązanej spółki cywilnej uprawnienia do korekty deklaracji przemawia to, że określenie wysokości należnego podatku następuje w drodze tzw. samoobliczenia. Przywołane argumenty nie wydają się jednak przekonujące, i to z kilku względów.

Po pierwsze – wspomniani uczestnicy prezentują raczej stan istniejący, nie odnoszą się natomiast w szerszym zakresie do tego, jak być powinno. Po drugie – w rozumowaniu Ministra Finansów i Marszałka Sejmu odwołującym się do nieistnienia prawa do zwrotu nadpłaty do momentu złożenia deklaracji, tkwi pewna logiczna sprzeczność. Podnoszą oni mianowicie – trafny – argument, że zobowiązanie podatkowe powstaje zawsze z mocy prawa i zawsze w wysokości prawidłowej, zaś problem, z którym mamy do czynienia w związku ze składaniem deklaracji, korekty deklaracji czy też wydawaniem decyzji wymiarowych, dotyczy jedynie wymiaru podatku (ustaleń dotyczących konkretyzacji zobowiązania podatkowego). Po trzecie – niewątpliwie uprawnienie do złożenia korekty deklaracji i uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty ma charakter proceduralny; trudno natomiast równie jednoznacznie stwierdzić, że ma równocześnie charakter ściśle osobisty i niemajątkowy. Przeczy temu katalog przypadków następstwa prawnego obejmującego także te uprawnienia (art. 93, 93a i 97 o.p.) oraz fakt, iż wykonanie tych uprawnień prowadzi (albo może prowadzić) do powstania roszczenia majątkowego; w przypadku samoobliczenia podatku jest to konieczna przesłanka takiego roszczenia.

Odrębnym zagadnieniem jest ocena dopuszczalności złożenia korekty deklaracji przez wspólników rozwiązanej spółki cywilnej w kontekście problemu odpowiedzialności za dokonywane czynności konwencjonalne. W ogromnym uproszczeniu można sprowadzić ten sposób rozumowania do tezy, że ten, kto określa wysokość zobowiązania podatkowego (organ w drodze decyzji wymiarowej, podatnik w drodze tzw. samoobliczenia podatku), odpowiada za dokonane ustalenia. Tego typu teza dezawuowałaby jednak samą instytucję korekty deklaracji i stałaby w sprzeczności z wyraźnymi przepisami prawa i utartą praktyką. Po pierwsze – w wielu przypadkach podatnik, nie będąc pewnym określonego sposobu interpretacji przepisów prawa podatkowego, oblicza należny podatek i wypełnia deklarację podatkową w sposób dla siebie niekorzystny, a zgodny z interesami fiskalnymi Skarbu Państwa. Korekta deklaracji pełni wtedy rolę korelatu mechanizmu samoobliczania podatku, chroniąc go zarówno przed niekorzystnymi skutkami powstania zaległości podatkowej, jak i otwierając możliwość ewentualnego zwrotu nadpłaty. Po drugie – nie zawsze złożenie korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty będzie w danym momencie jurydycznie możliwe. Stan taki wystąpił zresztą w sytuacji skarżącej w postępowaniu przed WSA. Zgodnie bowiem z art. 79 § 1 o.p., „Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty nie może zostać wszczęte w czasie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej oraz w okresie między zakończeniem kontroli a wszczęciem postępowania – w zakresie zobowiązań podatkowych, których dotyczy postępowanie lub kontrola”. Z kolei art. 81b § 1 o.p. stanowi, że „Uprawnienie do skorygowania deklaracji:

1) ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą;

2) przysługuje nadal po zakończeniu:

a) kontroli podatkowej,

b) postępowania podatkowego – w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego”.

Reasumując, z przedstawionych powyżej względów, nie jest uzasadnione przeciwstawianie uprawnienia do złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty VAT prawu do zwrotu nadpłaty. Na tle zarzutów skargi widoczna jest konieczność łącznej oceny całego mechanizmu jurydycznego, służącego realizacji szeroko rozumianego uprawnienia do odzyskania nienależnie spełnionego świadczenia podatkowego.

4.5. Niespójność rozwiązań prawopodatkowych dotyczących statusu spółki cywilnej w likwidacji i jej wspólników.

Pytający sąd trafnie zwraca uwagę na to, że ustawodawca podatkowy – odmawiając samej „spółce cywilnej w likwidacji” bądź też jej wspólnikom prawa do złożenia korekty deklaracji i wniosku o zwrot nadpłaty podatku – nie ujmuje statusu podatkowoprawnego tych osób w sposób konsekwentny. Tam bowiem, gdzie wymaga tego interes fiskalny Skarbu Państwa, ustawodawca stworzył mechanizmy jurydyczne, które pozwalają nie tylko na wyegzekwowanie należności podatkowych powstałych w okresie funkcjonowania spółki, ale również na nałożenie nowych obowiązków podatkowych po jej rozwiązaniu.

Przykładem sytuacji pierwszego typu jest odpowiedzialność wspólników – traktowanych przez przepisy o.p. jako osoby trzecie – za zobowiązania podatkowe spółki (art. 115 § 1 i 2 o.p.). Powoływanie tego przykładu nie ma oczywiście służyć dezawuowaniu zasadności lub konstrukcji takiej odpowiedzialności. Zwłaszcza w przypadku spółek osobowych, w których ustawodawca nie wprowadza mechanizmów jurydycznych, zapewniających wniesienie i utrzymanie kapitału własnego na określonym,



minimalnym poziomie, celowość jej istnienia jest bowiem bezsporna. Można jednak wskazać na tym tle dwojakiego rodzaju niespójność w argumentacji Ministra Finansów i Marszałka Sejmu. Po pierwsze – wymienieni uczestnicy postępowania podnoszą w swych pismach, że nadpłata podatku nie istnieje, jako konstrukcja jurydyczna, do chwili złożenia korekty deklaracji. A zarazem uzasadniają m.in. odpowiedzialność podatkową wspólników za zobowiązania spółki, wskazując, że zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, zawsze w prawidłowej wysokości (*sic!*), a wierzyciel podatkowy nie może ponosić negatywnych konsekwencji zniżenia kwoty należnego podatku przez rozwiązanego następnie podatnika. Po drugie – istotnym argumentem przeciwko przyznaniu wspólnikom rozwiązanej spółki cywilnej prawa do złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty mają być trudności z przeprowadzeniem ewentualnego postępowania kontrolnego, dostępem do ksiąg i dokumentów *etc.* Także w tym przypadku powołani wyżej uczestnicy postępowania nie zauważają podobnych trudności, jeżeli *in casu* konieczne jest przeprowadzenie postępowania wymiarowego i egzekucyjnego, w razie stwierdzenia istnienia zaległości podatkowej, bezpośrednio w odniesieniu do wspólników rozwiązanej spółki.

Przykładem sytuacji drugiego typu są przepisy rozdziału 4 ustawy o VAT z 2004 r., pt. „Opodatkowanie przy likwidacji działalności spółki i zaprzestaniu działalności przez osobę fizyczną” (art. 14 i n. ustawy o VAT z 2004 r.). Zgodnie z art. 14 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r., „opodatkowaniu podatkiem podlegają towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku: 1) rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej; 2) zaprzestania przez podatnika, o którym mowa w art. 15, będącego osobą fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązanego, na podstawie art. 96 ust. 6 o.p., do zgłoszenia zaprzestania działalności naczelnikowi urzędu skarbowego”. Powołana norma, realizująca założenie powszechności opodatkowania konsumpcji, rozszerza zakres przedmiotowy opodatkowania VAT na sytuacje „zatrzymania” (jak stanowi dyrektywa z 2006 r.) przez wspólników rozwiązanej spółki osobowej albo osobę fizyczną, która zaprzestała prowadzenia działalności gospodarczej towarów, które były przedmiotem nabycia albo zostały wytworzone w celu dalszej odsprzedaży. Z tego też względu niektórzy autorzy twierdzą, że na użytek powołanego przepisu ustawodawca konstruuje specyficzną definicję podatnika i przedmiotu opodatkowania (zob. m.in. Z. Modzelewski, G. Mularczyk, *Ustawa o VAT*, Warszawa 2002, s. 149). Z drugiej strony, przepis art. 115 § 2 zdanie drugie o.p. zdaje się traktować jako podatnika samą „rozwiązywaną” czy też „likwidowaną” spółkę. Powołany przepis, pomieszczony w rozdziale 15 o.p. „Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich”, stanowi bowiem, że „za zobowiązania podatkowe powstałe, na podstawie odrębnych przepisów, po rozwiązaniu spółki odpowiadają osoby będące wspólnikami w momencie rozwiązania spółki”.

W myśl art. 14 ust. 5 i 6 ustawy o VAT z 2004 r., w wymienionych powyżej przypadkach podatnicy są obowiązani sporządzić spis z natury towarów na dzień rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu oraz załączyć informację o dokonanym spisie z natury, o ustalonej na jego podstawie wartości i o kwocie podatku należnego, do deklaracji podatkowej składanej za okres obejmujący dzień rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu. Obowiązek podatkowy powstaje w tym przypadku w dniu rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu. Zgodnie z art. 14 ust. 9a ustawy o VAT z 2004 r., „Osobom fizycznym, o których mowa w ust. 1 pkt 2, oraz osobom, które były wspólnikami spółek, o których mowa w ust. 1 pkt 1, w dniu ich rozwiązania, zwanych dalej «byłymi wspólnikami», przysługuje prawo zwrotu różnicy podatku wykazanego w deklaracji podatkowej za okres,

w którym odpowiednio te osoby lub spółki były podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni”. Należy jednak podkreślić, że prawo do zwrotu różnicy podatku naliczonego, o którym mowa w powołanym przepisie, dotyczy jedynie towarów objętych spisem z natury, o których mowa powyżej. Nie rozwiązuje to zatem w żadnym stopniu problemu korekty wcześniej (tj. w okresie funkcjonowania spółki) złożonych deklaracji VAT, co zgodnie – i trafnie – stwierdzają wszyscy uczestnicy postępowania.

Kwestie techniczne związane z dokonaniem zwrotu podatku naliczonego regulują przepisy art. 14 ust. 9b-9f ustawy o VAT z 2004 r. (dodane przez art. 1 pkt 11 lit. b i c ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw; Dz. U. Nr 209, poz. 1320, z mocą obowiązującą od 1 grudnia 2008 r.), w następującym brzmieniu:

„9b. W przypadku byłych wspólników zwrotu różnicy podatku dokonuje się na podstawie złożonej deklaracji podatkowej wraz z załączonymi do tej deklaracji:

- 1) umową spółki, aktualną na dzień rozwiązania spółki;
- 2) wykazem rachunków bankowych byłych wspólników w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub rachunków byłych wspólników w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której są członkami, na które ma być dokonany zwrot różnicy podatku.

9c. Zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w ust. 9b, dokonuje się:

- 1) w proporcjach wynikających z prawa do udziału w zysku określonego w umowie spółki; jeżeli z załączonej umowy nie wynikają te udziały w zysku, przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku są równe;

- 2) na rachunki, o których mowa w ust. 9b pkt 2.

9d. Do zwrotu różnicy podatku, o której mowa w ust. 9a, przepisy art. 87 ust. 2 zdanie pierwsze i drugie oraz ust. 7 stosuje się odpowiednio.

9e. W przypadku niezłożenia dokumentów, o których mowa w ust. 9b, kwota zwrotu różnicy podatku składana jest do depozytu organu podatkowego. W przypadku gdy do deklaracji załączono dokumenty, o których mowa w ust. 9b, ale w wykazie rachunków, o którym mowa w tym przepisie, nie podano rachunków wszystkich byłych wspólników, do depozytu składana jest kwota zwrotu różnicy podatku w części przypadającej byłemu wspólnikowi, którego rachunku nie podano.

9f. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, złożenie do depozytu kwoty zwrotu różnicy podatku następuje po zakończeniu weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej lub postępowania kontrolnego na podstawie przepisów o kontroli skarbowej”.

Wskazane powyżej wątpliwości co do tego, czy w przypadku remanentu likwidacyjnego „właściwym” podatnikiem jest sama „rozwiązująca” czy też „likwidowana” spółka cywilna, czy też ogół albo poszczególni jej wspólnicy, nie mają przesądającego znaczenia dla rozstrzygnięcia analizowanej sprawy. Istotne jest natomiast dostrzeżenie, że ustawodawca, w pewnych przynajmniej sytuacjach, najczęściej uzasadnionych interesem fiskalnym Skarbu Państwa, dostrzega potrzebę podmiotowego traktowania takiego specyficznego „związku byłych wspólników”. Jest on też w stanie podołać rozwiązaniu technicznolegislacyjnych problemów związanych z koniecznością wykonania przez nich aktualizujących się na tym etapie zobowiązań podatkowych. Upadają tym samym podnoszone przez Ministra Finansów i Marszałka Sejmu argumenty, odwołujące się do „niemożliwości” skonstruowania – po rozwiązaniu spółki – strony postępowania o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług. Trudno też zrozumieć, dlaczego „mechanizm powstawania nadpłaty nie uzasadnia przyjęcia rozwiązań prawnych analogicznych do istniejących w ustawie o podatku od towarów i usług w zakresie zwrotu

różnicy VAT byłym wspólnikom spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej, wykazanego w deklaracji podatkowej spółki” (pismo Ministra Finansów, s. 10). W istocie mamy przecież do czynienia ze zbliżonymi – chociaż nie identycznymi – problemami prawnymi.

4.6. Asymetria rozwiązań cywilnoprawnych i podatkowo-prawnych dotyczących statusu spółki cywilnej w likwidacji i jej wspólników.

Postanowienia art. 84 i art. 217 Konstytucji ustanawiają tzw. zasadę władztwa daninowego, w tym podatkowego. Z zasady tej wynika legitymacja dla działań państwa, w wyniku których następuje obciążanie określonych podmiotów daninami (w tym podatkami), umożliwiającymi realizację zadań publicznych. Nakładanie danin (podatków) jest więc na gruncie Konstytucji uprawnione i nie może być traktowane jako pozbawianie własności, a ustawodawca ma w tym względzie dużą swobodę. Jednakże swoboda ustawodawcy nie jest absolutna i nie może przekształcić się w dowolność. Swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych ograniczona jest obowiązkiem przestrzegania reguł dotyczących wymogów drogi ustawodawczej, procedury uchwalania ustaw podatkowych oraz wymogu szczególnej dbałości legislacyjnej podczas stanowienia przepisów prawnych, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych. Swoboda ta jest, oczywiście, ograniczona również nakazem respektowania *vacatio legis* i zakazem nadawania mocy wstecznej oraz dokonywania zmian w ciągu roku podatkowego (por. W. Sokolewicz, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Wyd. Sejmowe, Warszawa 2005, t. IV, s. 26 i n. oraz tamże omówienie orzecznictwa TK; zob. także wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06). Jednakże problem prawny poddany rozważeniu Trybunału w niniejszej sprawie jest inny. Chodzi bowiem o rozwiązania (głównie proceduralne) pozwalające na zwrot bezzasadnie zapłaconego podatku. W ocenie Trybunału jest bezsporne, że tego typu wierzytelność, stanowiąca z punktu widzenia art. 875 w zw. z art. 195 i n. k.c. składnik wspólnego majątku wspólników rozwiązanej spółki cywilnej, jakkolwiek jest „zakorzeniona” w prawie podatkowym, to jednak stanowi „inne prawo majątkowe” podlegające ochronie konstytucyjnej zgodnie z art. 64 ust. 1 i 3 ustawy zasadniczej. Swoboda ustawodawcy w zakresie prawa daninowego nie rozciąga się bowiem na sytuacje, w których danina publicznoprawna została pobrana niesłusznie.

Już w świetle poczynionych ustaleń art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 o.p. są niekonstytucyjne. Pomijając wśród podmiotów uprawnionych do złożenia korekty deklaracji i wystąpienia z wnioskiem o zwrot nadpłaty VAT wspólników rozwiązanej spółki cywilnej, będącej podatnikiem tego podatku, zakwestionowane przepisy uniemożliwiają *de facto* realizację wskazanej wierzytelności, pozbawiają ją ochrony prawnej (ponieważ wierzytelność i zwrot nadpłaty podatku nie wynika ze stosunku cywilnoprawnego, nie może być dochodzona na drodze sądowej w postępowaniu cywilnym) i prowadzą do niesłusznego wzbogacenia Skarbu Państwa kosztem wszystkich wspólników rozwiązanej spółki cywilnej. W praktyce jedynym sposobem pozwalającym na wyegzekwowanie tej należności jest powstrzymanie się przez wspólników ze złożeniem oświadczenia o zaprzestaniu działalności opodatkowanej VAT i rozwiązania spółki do chwili ostatecznego wyjaśnienia spornej kwestii wysokości należnego VAT, co jednak nie zawsze będzie możliwe, gdyż w niektórych przypadkach rozwiązanie następuje nagle i niezależnie od woli uczestników.

4.7. Problem statusu prawnopodatkowego rozwiązanej spółki cywilnej w kontekście sposobu uregulowania likwidacji innych spółek.

W stanowiskach Ministra Finansów i Marszałka Sejmu przewija się teza, że przyznanie prawa do złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty VAT wspólnikom rozwiązanej spółki cywilnej („byłym wspólnikom”) prowadziłoby do nierównego (preferencyjnego) ich traktowania względem uczestników innych spółek, zarówno osobowych, jak i kapitałowych. Argument ten jest jednak oparty na nieporozumieniu i świadczy o niezrozumieniu istoty i źródła problemu stawianego przez pytający sąd. Pomijając unormowaną w radykalnie odmienny sposób sytuację uczestników spółek kapitałowych (nieposiadających prawa prowadzenia spraw spółki i nieodpowiadających osobiście za jej zobowiązania), można to wyjaśnić, porównawszy skutki zajścia przyczyny rozwiązania handlowej spółki osobowej (jawnej, partnerskiej, komandytowej lub komandytowo-akcyjnej) i spółki cywilnej.

W odniesieniu do handlowych spółek osobowych, z uwagi na wyraźną regulację prawną art. 67 i n. kodeksu spółek handlowych, a zwłaszcza art. 84 § 2 k.s.h. („Rozwiązanie spółki następuje z chwilą wykreślenia jej z rejestru”), jest poza sporem, że zajście zdarzenia prawnego kwalifikowanego jako przyczyna rozwiązania spółki (art. 58 k.s.h.) nie powoduje automatycznego ustania jej bytu prawnego – a w konsekwencji i podmiotowości prawnopodatkowej – ale (co do zasady) wyłącznie otwarcie fazy likwidacji spółki. Spółka handlowa przestaje istnieć – jako podmiot prawa cywilnego i podatkowego – dopiero w momencie wykreślenia jej z rejestru przedsiębiorców w KRS. Z praktycznego punktu widzenia oznacza to, że wspólnicy albo inne osoby prowadzące likwidację handlowej spółki osobowej mają jurydyczne i faktyczne możliwości „spłacenia długów i ściągnięcia wierzytelności”, w tym złożenia deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty VAT albo przeprowadzenia postępowania administracyjnego i sądownoadministracyjnego, wszczętego wskutek wydania kwestionowanej przez spółkę decyzji wymiarowej. Dotyczy to także sytuacji, w których zaistnienie przyczyny rozwiązania spółki jest całkowicie niezależne od ich woli.

Jak już wskazano, w przypadku spółki cywilnej sytuacja jest istotnie odmienna, przynajmniej w warstwie regulacyjnej. Przepis art. 875 k.c. *de facto* reguluje, w sposób bardzo fragmentaryczny i lakoniczny, fazę likwidacji spółki, nie określa jednak wprost stosunku prawnego istniejącego na tym etapie jako spółki cywilnej w likwidacji. W konsekwencji tego wadliwego sposobu regulacji, organy podatkowe i orzecznictwo administracyjne są skłonne formułować tezę o „nieistnieniu spółki” od momentu zajścia przyczyny jej rozwiązania, a tym samym – o braku prawnej możliwości wszczynania lub dalszego prowadzenia postępowań podatkowych z jej udziałem. W praktyce oznacza to, że spółka może „zniknąć” jako podatnik niemal „z dnia na dzień”, także wbrew woli jej wspólników. Wskutek takiego sposobu regulacji ustawodawca nie zapewnia wspólnikom żadnego okresu przejściowego, w którym mogłoby nastąpić prawidłowe ustalenie, wykonanie i wygaszenie nawiązanych stosunków prawnych. O ile bowiem w sferze stosunków cywilnoprawnych regulacja art. 875 k.c. jest wystarczająca (jakkolwiek niesatysfakcjonująca), o tyle w sferze prawa podatkowego, w zakresie w jakim wyposaża ono spółkę w podmiotowość prawnopodatkową, jest już całkowicie niedostateczna. Oczywiście, jak to już podkreślono na wstępie, ustawodawca podatkowy może nadawać spółce cywilnej, występującej jako jednostka organizacyjna wspólników działająca w ich wspólnym imieniu i w oparciu o majątek objęty wspólnością łączną, status podatnika (podmiotowość prawnopodatkową). Powinien jednak wziąć pod uwagę niejednoznaczny sposób regulacji statusu likwidowanej spółki cywilnej. Innymi słowy, przepisy prawa podatkowego powinny w takim przypadku sankcjonować dorobek doktryny cywilistycznej w zakresie dalszego istnienia spółki w likwidacji i respektować wynikające stąd uprawnienia „spółki w likwidacji” albo ściśle odwzorowywać stan regulacji kodeksu

cywilnego, wyposażając wówczas w stosowne uprawnienia wspólników rozwiązanej spółki cywilnej.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

Zdanie odrębne  
sędzi TK Marii Gintowt-Jankowicz  
do wyroku Trybunału Konstytucyjnego  
z dnia 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) zgłaszam zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 10 marca 2009 r. w sprawie o sygn. P 80/08, ponieważ postępowanie w tej sprawie powinno zostać umorzone na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym jako niedopuszczalne.

Nie zgadzam się z wyrokiem Trybunału w niniejszej sprawie z następujących powodów:

1. Kognicja Trybunału Konstytucyjnego nie ma jednolitego zakresu, jest on zależny od formy kontroli. W wypadku pytania prawnego kontrola ma charakter konkretny. Zgodnie z regulacją art. 193 Konstytucji oraz art. 3 i art. 32 ustawy o TK pytanie prawne musi spełniać określone warunki, ażeby Trybunał mógł je rozpoznać merytorycznie. Jednym z nich, istotnym w niniejszej sprawie, jest istnienie związku funkcjonalnego, rozumianego jako bezpośrednia zależność rozstrzygnięcia przez sąd pytający konkretnej, zawisłej przed nim sprawy od treści wyroku Trybunału. A zatem przedmiotem pytania prawnego musi być przepis, którego ocena zgodności z określonym wzorcem konstytucyjnym będzie miała wpływ na treść rozstrzygnięcia sprawy przez sąd. Brak przesłanki funkcjonalnej powoduje konieczność umorzenia postępowania przez Trybunał (por. z ostatnich lat postanowienia: z 22 października 2007 r., sygn. P 24/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 118; z 12 lutego 2008 r., sygn. P 62/07, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 17; z 20 listopada 2008 r., sygn. P 18/08, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 168).

W niniejszej sprawie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (dalej: WSA) po rozpoznaniu na rozprawie skargi byłego współnika spółki cywilnej na decyzję Dyrektora właściwej Izby Skarbowej w przedmiocie umorzenia, jako bezprzedmiotowego postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług (dalej: p.t.u.) i zwrotu nadwyżki podatku zwrócił się do Trybunału z pytaniem czy art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) w zakresie, w jakim pomijają wśród osób uprawnionych do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty i korekty deklaracji współników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem, są zgodne z art. 2 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Stan prawa obowiązującego w sprawie zawisłej przed sądem pytającym nie budził żadnych wątpliwości, ani kolejnych organów administracji skarbowej, ani sądu administracyjnego. Organy te zgodnie stwierdzały brak podstawy prawnej aby pozytywnie rozstrzygnąć wnioski czy skargę byłego współnika rozwiązanej spółki cywilnej. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego w niniejszej sprawie, stosownie do treści pytania prawnego, dotyczy zatem braku regulacji normatywnej we wskazanym przedmiocie. Uznanie niekonstytucyjności zakwestionowanych przepisów ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim nie przewidują określonych uprawnień dla byłego współnika rozwiązanej spółki cywilnej, nie jest i być nie może równoznaczne z wprowadzeniem do postępowania podatkowego przepisu, dającego podstawę do złożenia przez byłego współnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty w p.t.u. A zatem, wyrok Trybunału Konstytucyjnego nie będzie miał żadnego wpływu na rozstrzygnięcie w sprawie zawisłej przed WSA. Brak będzie możliwości, aby stosownie do art. 190 ust. 4 Konstytucji byłby współnik mógł żądać wznowienia postępowania podatkowego w celu złożenia wniosku o

stwierdzenie nadpłaty (por. postanowienie TK z 11 października 2004 r., sygn. SK 42/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 99). W każdym postępowaniu, również w sytuacji złożenia wniosku o wznowienie postępowania, organy administracji skarbowej są zobowiązane do działania na podstawie przepisów prawa, co wynika wprost z art. 120 ordynacji podatkowej. Nie będą więc miały podstawy do przyjęcia i uwzględnienia wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz skorygowanych deklaracji p.t.u. złożonych przez byłego wspólnika rozwiązanej spółki cywilnej, a w konsekwencji stwierdzenia i obliczenia nadpłaty.

Oznacza to brak spełnienia przesłanki funkcjonalnej pytania prawnego i powinno prowadzić do umorzenia postępowania przed Trybunałem na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku.

2. Analiza kwestionowanych przepisów wskazuje, że w niniejszej sprawie mamy do czynienia nie z pominięciem ustawodawczym a z zaniechaniem, które nie podlega kognicji Trybunału.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału wykształciło się rozróżnienie zaniechania od pominięcia legislacyjnego. Obie sytuacje dotyczą braku regulacji prawnej, ale różnią się w zasadniczy sposób. Jak wskazano w wyroku Trybunału w pełnym składzie z 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01 (OTK ZU nr 7/2001, poz. 216) istotne jest: „odróżnienie sytuacji zaniechania ustawodawczego od sytuacji przyjęcia uregulowania niepełnego (pomijającego). Pierwsza sytuacja polega na tym, że ustawodawca świadomie pozostawia określoną kwestię w całości poza uregulowaniem prawnym. Ponieważ polskie ujęcie kognicji Trybunału Konstytucyjnego nie przewiduje orzekania o zaniechaniach ustawodawcy, nie ma możliwości wnoszenia takich spraw pod rozstrzygnięcie Trybunału”. Natomiast z pominięciem legislacyjnym mamy do czynienia w sytuacji, gdy w uchwalonych przepisach brakuje pewnych elementów normatywnych, koniecznych z punktu widzenia Konstytucji (por. wyrok z 6 maja 1998 r., sygn. K. 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33). Pominięcie ustawodawcze zachodzi więc, gdy integralną część regulacji powinien stanowić element, którego brakuje, a z uwagi na podobieństwo do istniejących unormowań należy oczekiwać jego istnienia. Dokonując powyższej oceny należy pamiętać, że orzeczenia Trybunału nie mogą jednak „prowadzić do «uzupełniania» obowiązującego stanu prawnego o rozwiązania pożądane z punktu widzenia inicjatora postępowania, ponieważ wykraczałoby to poza konstytucyjną rolę TK jako «negatywnego ustawodawcy» i naruszałoby to zasadę podziału władz” (wyrok z 13 listopada 2007 r., sygn. P 42/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 123).

Normy prawne dekodowane łącznie z art. 81 § 1 w związku z art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 ordynacji podatkowej są wewnątrznie spójne; krąg podmiotów legitymowanych do podejmowania czynności zmierzających do stwierdzenia istnienia nadpłaty i uzyskania jej zwrotu ustawodawca ograniczył do podatnika, płatnika i inkasenta czyli podmiotów będących stroną w wymiarowym postępowaniu podatkowym. Korekta deklaracji stanowi element tego postępowania mającego na celu ustalenie prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego spółki cywilnej, która była podatnikiem. Brak regulacji przyznających uprawnienie do korygowania deklaracji podatkowych innym podmiotom (m.in. byłym wspólnikom spółki cywilnej) ma cechy świadomego i kompletnego ukształtowania uprawnień i obowiązków w postępowaniu podatkowym, a nie stanowi fragmentarycznego pominięcia części regulacji. W trakcie trwania spółki jej wspólnicy nie są podatnikami p.t.u., dlatego również po jej rozwiązaniu nie posiadają interesu prawnego do występowania z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty tego podatku.

Pytanie prawne przedstawione przez WSA zawiera w istocie projekt nowej regulacji, nadającej prawa strony byłym wspólnikom, których pozycja prawna w zakresie

p.t.u. nie może być porównywana ze spółką cywilną, w której uczestniczyli. Tak daleko idąca i hipotetyczna zmiana stanu prawnego dowodzi, że pytanie prawne dotyczy zaniechania a nie pominięcia legislacyjnego.

Nie sposób zgodzić się ze stanowiskiem, jakoby prawo wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty oraz korekta deklaracji było równoznaczne z roszczeniem o zwrot nadpłaty, które ma charakter majątkowy i po rozwiązaniu spółki wchodzi w skład majątku stanowiącego współwłasność byłych wspólników w częściach ułamkowych (zgodnie z art. 875 kodeksu cywilnego). W konsekwencji byli wspólnicy poprzez brak możliwości wystąpienia o stwierdzenie nadpłaty byliby pozbawieni ochrony takiej wierzytelności. Proceduralne uprawnienie do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty p.t.u. ma charakter niemajątkowy, przysługuje spółce jako podatnikowi i wraz z zakończeniem działalności spółki wygasa. Nie ulega wątpliwości, że wspólnicy nie są następcami prawnymi rozwiązanej spółki, przejęcie majątku rozwiązanej spółki nie jest równoznaczne z uniwersalną sukcesją wszelkich uprawnień i obowiązków o charakterze podatkowym.

Dokonując kontroli konstytucyjności przepisów Trybunał Konstytucyjny nie może abstrahować od zasadniczego rozróżnienia stosunków administracyjnoprawnych i cywilnoprawnych. Tylko w wypadku tych ostatnich ma miejsce równorzędność podmiotów. Jakkolwiek spółka cywilna stanowi jedynie umowę pozwalającą na wspólne prowadzenie działalności w celu osiągnięcia celu gospodarczego (art. 860 kodeksu cywilnego), to jest pełnoprawnym uczestnikiem obrotu gospodarczego. Należy brać jednak pod uwagę, że zgodnie z przepisami kodeksu cywilnego umowa spółki może być równie łatwo zawarta, jak i rozwiązana.

Przepisy prawa podatkowego poza realizacją funkcji fiskalnej pełnią również funkcję interwencyjną, poprzez którą ustawodawca stara się skłaniać podatników do działania rzetelnego i odpowiedzialnego z punktu widzenia bezpieczeństwa obrotu. Dlatego spółka cywilna przed wyrejestrowaniem powinna zakończyć wszelkie sprawy, m.in. finansowe. Do chwili ustania spółki istnieje przecież możliwość złożenia przez nią, jako podatnika, wniosku o stwierdzenie nadpłaty i deklaracji korygujących. Istotnym rozszerzeniem tej możliwości jest nowelizacja ustawy o p.t.u. z dnia 7 listopada 2008 r. (Dz. U. Nr 209, poz. 1320), zgodnie z którą wprowadzono od 1 grudnia 2008 r. możliwość zwrotu różnicy podatku wykazanego w końcowym rozliczeniu spółki już po zakończeniu jej działalności w oparciu o dokonany spis z natury.

Na marginesie warto zwrócić uwagę, że zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej (art. 115) wspólnicy – jako osoby trzecie, zarówno w trakcie działania spółki – jak i po jej rozwiązaniu – mogą ponosić odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki, a nie za zobowiązania podatkowe. W niniejszej sprawie natomiast nie ulega wątpliwości, że kwestia stwierdzenia nadpłaty i złożenia deklaracji korygujących obejmuje zobowiązania podatkowe spółki.

Jednolite orzecznictwo Trybunału wskazuje, że zaniechanie legislacyjne nie może stanowić przedmiotu kontroli konstytucyjnej (por. postanowienie z 11 grudnia 2002 r., sygn. SK 17/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 98 oraz z 17 października 2007 r., sygn. P 29/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 116). W konsekwencji w niniejszej sprawie zachodzi brak kognicji Trybunału, co uniemożliwia merytoryczne badanie zgodności kwestionowanej regulacji ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi.

Ze względu na przedstawione wyżej okoliczności zdecydowałam się złożyć zdanie odrębne do niniejszego wyroku.