

Podmiotowość spółki cywilnej a zasady odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe w systemie krajowego porządku prawnego. Konteksty antropologiczno-filozoficzne

Mgr Dominika Kaźmierczak

Streszczenie rozprawy w języku polskim

Spółka cywilna jest jedną z form prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce. Jej istota, a także fundamentalne elementy konstrukcyjne uregulowane zostały w dziedzinie prawa cywilnego. Występowanie spółki cywilnej w obrocie gospodarczym, nierozzerwalnie wiąże się z koniecznością ponoszenia danin publiczno-prawnych, z uwagi na podejmowane w jej ramach czynności, z którymi poszczególne ustawy podatkowe wiążą powstanie obowiązku podatkowego. Przedmiotem niniejszej rozprawy doktorskiej jest problematyka podmiotowości spółki cywilnej oraz ustalenie zasad odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe w polskim porządku prawnym, a zatem zagadnienie budzące zarówno w doktrynie prawa podatkowego, jak również w orzecznictwie spore kontrowersje o wymiarze praktycznym. Praca ukazuje nie tylko ujęcie formalnoprawne, lecz nadto przedstawia perspektywę antropologiczno-filozoficzną tożsamości spółki cywilnej w ujęciu wybranych nurtów filozoficznych.

Dysertacja składa się ze wstępu, sześciu rozdziałów oraz zakończenia.

Pierwszy rozdział rozpoczęto od analizy historycznej, ukazującej genezę kształtowania się w Polsce przepisów o spółce cywilnej. Przywołane zostały regulacje prawne państw sąsiednich wraz ze wskazaniem ich roli w stanowieniu instytucji spółki cywilnej, a także okoliczności jakie towarzyszyły poszczególnym nowelizacjom. Ukazano zatem tło historyczne stanowiące podwaliny dla obecnie przyjętej formuły. Kluczowym elementem rozważań prowadzonych w ramach pierwszego rozdziału były przepisy Kodeksu Cywilnego stanowiące główne źródło uregulowania. Ukazano tym samym cechy istotowe rzeczowej formy prawnej wynikające z przywołanej regulacji. Analiza formalno-prawna została dopełniona poprzez przedstawienie spółki cywilnej w ujęciu antropologiczno-filozoficznym. Próżno wprawdzie odnaleźć koncepcje filozoficzne, które wprost odnosiłyby się do tej formy prowadzenia działalności gospodarczej, aczkolwiek zauważono pośredni wpływ poszczególnych nurtów, ze względu na dosyć obszerne wywody poświęcone tematyce

dotyczącej zaufania oraz równości, stanowiące filary, na których oparto konstrukcję spółki cywilnej. Przywołane zostały wobec powyższego koncepcje filozoficzne ukazujące aspekt antropologiczny ze względu na osobisty charakter spółki cywilnej wymagający zaufania pomiędzy jej wspólnikami, a także poczucia równości. Stosując metodę prawną-dogmatyczną przeprowadzono nadto analizę orzecznictwa poruszającego aspekt podmiotowości w ujęciu spółki cywilnej na gruncie gałęzi prawa takich jak prawo cywilne, prawo administracyjne, prawo karne skarbowe. Istotą przeglądu judykatury w wyżej wskazanym przedmiocie było ustalenie czy spółka cywilna jest uznawana za podmiot praw i obowiązków w świetle przywołanych dziedzin prawa, czy też rola ta przypisywana jest jej wspólnikom. Ze względu na to, iż podmiotowości analizowanej w kontekście spółki cywilnej przypisywana jest naczelną rolę w ramach niniejszej dysertacji, rozważania w tym zakresie uzupełniono poprzez przedstawienie wybranych koncepcji gnoseologicznych, których elementy są odpowiednio dostrzegalne w aktualnych procesach poznawczych.

Drugi rozdział poświęcony został umiejscowieniu spółki cywilnej w obrocie gospodarczym. Ze względu na powyższe odwołano się do genezy oraz istoty prowadzenia działalności gospodarczej, a także przywołano przepisy Ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo Przedsiębiorców¹. Znamienne rolę w stosunkach gospodarczych podejmowanych w związku z zawarciem umowy spółki cywilnej odgrywa specyfika majątku, którego charakteryzuje wspólność łączna, czyli do niepodzielnej ręki, a także zasady odpowiedzialności za zobowiązania zaciągnięte w związku z prowadzeniem spółki cywilnej. Nie bez znaczenia dla rozważań przeprowadzonych w kontekście zasad odpowiedzialności za zaciągnięte zobowiązania jest rozwiązanie spółki cywilnej i związana z tym zmiana charakteru prawnego wspólnego majątku wspólników, który objęty wówczas współwłasnością łączną przekształca się we współwłasność w częściach ułamkowych. Tytułem uzupełnienia przeprowadzono analizę systemu zobowiązań podatkowych w ujęciu prawnym, filozoficznym jako wynik przemyśleń antropologicznych, a także socjologicznym. System należy postrzegać jako zorganizowaną całość, szereg powiązanych i oddziałujących na siebie elementów, któremu przyświeca realizacja określonej idei z równoległym uwzględnieniem normy prawa skupiającej w sobie takie cechy jak porządek i bezpieczeństwo, władzę i pokój, współdziałanie, solidarność i sprawiedliwość, co niekiedy związane jest z koniecznością stosowania przymusu określonego postępowania względem jednostki. Mając na względzie założenia jakie powinny przyświecać systemowi zobowiązań podatkowych podjęto weryfikację czy w ujęciu spółki cywilnej charakteryzuje się on

¹ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo Przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162)

następującymi cechami tj.: trafnością, trwałością, kosztochłonnością, skutecznością, efektywnością, funkcjonalnością, innowacyjnością oraz użytecznością.

Trzeci rozdział stanowi wprowadzenie w materię prawa podatkowego. Wyjaśniono znaczenie tego określenia, dokonano charakterystyki zasad podatkowych, a także przedstawiono klasyfikację podatków, jaka wykształciła się w literaturze przedmiotu. Istotnym elementem tej części rozważań stanowi ekonomiczna analiza systemu podatkowego w Polsce. W ramach rzeczonej analizy fragmentarycznie omówiono wybrane teorie ekonomiczne opodatkowania ukazując ich założenia, kierunki zmian, okoliczności temu towarzyszące, jak również dokonano ekonomicznej analizy struktury polskiego systemu podatkowego posiłkując się danymi statystycznymi ukazującymi stopień wydajności fiskalnej poszczególnych danin. Na zakończenie rozdziału trzeciego podjęto tematykę ukazującą rolę sądów w stanowieniu oraz stosowaniu prawa podatkowego, czy też wpływ regulacji unijnych na krajowy porządek prawny, który niejednokrotnie wymaga implementacji rozwiązań wspólnotowych, co dostrzegalne jest w przypadku podatków objętych harmonizacją na poziomie unijnym, jak jest np. w ramach podatku od towarów i usług, czy też podatku akcyzowego.

Rozdział czwarty poświęcony został zagadnieniu podmiotowości podatkowo-prawnej w ujęciu prawa pozytywnego. Podjęta została próba modelowego przedstawienia znaczenia tego terminu. W tej części pracy zwrócono uwagę na charakter podmiotowości cywilno-prawnej oraz specyfikę podmiotowości podatkowo-prawnej ukazując tym samym ich elementy wspólne, a także występujące pomiędzy nimi odmienności. Podejmowane w ramach rozdziału czwartego rozważania koncentrowały się przede wszystkim wokół stosunku podatkowo-prawnego i jego stron. Ze względu na przedmiot niniejszej dysertacji główną uwagę poświęcono stronie biernej. W związku z powyższym przywołano instytucję prawną podatnika, płatnika, czy też osoby trzeciej odpowiedzialnej za zobowiązania podatnika, z jednoczesnym wskazaniem specyfiki odpowiedzialności tych kategorii podmiotów za świadczenie podatkowe. Główny wywód sprowadzony został do podmiotowości podatkowo-prawnej podatnika, będący elementem niezbędnym, poprzedzającym właściwe rozważania o wymiarze praktycznym w zakresie ustalenia czy status podatnika na gruncie poszczególnych podatków państwowych oraz podatków samorządowych winien być przyznawany spółce cywilnej, czy jej wspólnikom (o czym szerzej mowa w kolejnych rozdziałach). Determinowane było to tym, że podmiotowość podatkowo-prawna może być przyznawana różnym bytom, wśród których wyszczególniana jest w określonych przypadkach spółka cywilna. Nie bez znaczenia dla niniejszych rozważań była wspomniana wcześniej instytucja

osoby trzeciej odpowiedzialnej za zaległości podatkowe podatnika, którą w przypadku spółki cywilnej są jej wspólnicy, czy też pobór podatku przez płatnika, wskutek czego dochodzi do zmiany zasad odpowiedzialności podatnika. Poruszona w ramach rzeczowego rozdziału tematyka uzupełniona została poprzez przedstawienie podmiotowości w ujęciu praw podmiotowych w świetle określonych nauk antropologicznych oraz poszczególnych nurtów filozoficznych. Przywołano w związku z powyższym wybrane koncepcje praw podmiotowych, ukształtowanych w ramach szkoły prawa naturalnego, a także ukazano ich sposób ewoluowania i kształt jaki przyjmowany był na gruncie filozofii prawa pozytywnego.

Rozdział piąty stanowi część ukazującą sposób kształtowania się podejścia względem podmiotowości podatkowo-prawnej spółki cywilnej oraz jej wspólników na gruncie poszczególnych podatków państwowych. Rozważania w tym zakresie ograniczono do tych podatków państwowych, w których w ustawach brak wyraźnego wskazania spółki cywilnej, bądź jej wspólników jako podatnika, jak dokonano to w Ustawie z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobywania niektórych kopalin², czy też Ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym³. W związku z powyższym poddano analizie przepisy dotyczące podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, w tym wymogu opodatkowania dochodu z niezrealizowanych zysków (określany w języku potocznym jako podatek od wyjścia z angl. exit tax), podatku od gier hazardowych. Kluczową rolę dla prowadzonych w tym zakresie rozważań odegrała analiza rozstrzygnięć organów podatkowych w ramach wydanych interpretacji podatkowych, bądź decyzji, czy też orzecznictwa w tym w szczególności sądów

² Art. 4 ust. 1 pkt. 3 Ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobywania niektórych kopalin (Dz. U. z 2020 r. poz. 452) (dalej: Ustawa o podatku od wydobywania niektórych kopalin, u.p.w.k.): „Podatnikiem podatku jest dokonująca w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej wydobywania miedzi, srebra, gazu ziemnego lub ropy naftowej: (...) jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, w tym spółka cywilna, której wspólnikom udzielono koncesji na podstawie ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. - Prawo geologiczne i górnicze (Dz. U. z 2019 r. poz. 868, 1214 i 1495 oraz z 2020 r. poz. 284).

³ Art. 1 w zw. z art. 2 pkt. 3 lit. b Ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. z 2021 r. poz. 985) (dalej: Ustawa o podatku tonażowym, u.t.): „Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem tonażowym niektórych dochodów (przychodów) osiąganych przez przedsiębiorców żeglugowych eksploatujących morskie statki handlowe w żegludze międzynarodowej.”; „Ilekc w ustawie jest mowa o: przedsiębiorcy żeglugowym - rozumie się przez to: (...)wspólnika spółki cywilnej i spółki jawnej niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, mającego siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, która spełnia przynajmniej jeden z warunków:

- we własnym imieniu uprawia żeglugę statkiem własnym lub cudzym oraz posiada ważny Dokument Zgodności,
- jest właścicielem statku, ale nie uprawia równocześnie we własnym imieniu żeglugi statkiem własnym lub cudzym,
- zarządza cudzym statkiem, w cudzym imieniu i na cudzą rzecz na podstawie umowy, oraz posiada ważny Dokument Zgodności (...).”.

administracyjnych, ze zwróceniem szczególnej uwagi na judykaturę Naczelnego Sądu Administracyjnego, któremu przypisuje się wiodącą rolę w przedmiocie rozstrzygania poważnych wątpliwości prawnych jakie generuje określona materia zarówno w doktrynie prawa podatkowego, jak i praktyce orzeczniczej. Przywołane rozstrzygnięcia unaocznily trudności interpretacyjne jakie rodzą przepisy poszczególnych ustaw podatkowych w kontekście prezentowanej koncepcji spółki cywilnej na gruncie prawa cywilnego oraz postrzegania zasad odpowiedzialności za świadczenie podatkowe w świetle przepisów regulujących te daniny. Niejednolitość podejścia w zakresie podmiotowości podatkowo-prawnej spółki cywilnej, brak jednoznacznych przepisów w tym zakresie dały podstawę do przedstawienia kontekstu filozoficznego odnoszącego się do aspektu bezpieczeństwa prawnego, posiadającego silne związki ze sprawiedliwością czy celowością elementu idei prawa.

W ostatnim rozdziale przedstawiono rozważania na temat podmiotowości podatkowo-prawnej spółki cywilnej w kontekście podatków samorządowych, za które uznaje się w doktrynie prawa podatkowego podatek od środków transportowych, podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny, podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn. Poza wykładnią przepisów ustaw podatkowych, przywołano rozstrzygnięcia organów podatkowych, a także orzecznictwo zwłaszcza sądów administracyjnych ukazujące zasady odpowiedzialności odpowiednio spółki cywilnej lub jej wspólników na gruncie poszczególnych podatków. W ramach przeprowadzonej analizy zwrócono uwagę na przyjętą przez prawodawcę na gruncie omówionych danin konstrukcję kształtowania strony podmiotowej podlegającej opodatkowaniu i powiązaniu określonego rodzaju podmiotu z posiadaniem tytułu prawnego, uregulowanego w prawie prywatnym. Dostrzeżono w związku z tym liczne trudności interpretacyjne ze względu na wątpliwości co do możliwości legitymowania się przez spółkę cywilną wskazanym przez ustawodawcę prawem. Dopełnieniem rozważań prowadzonych w rozdziale piątym było ukazanie antropologii filozoficznej dotyczącej aspektu podmiotowości prawnej. Przywołane zostały koncepcje wybranych filozofów, spośród których najbardziej aktualna okazała się teoria Hansa Kelsena. Uczony przypisywał podmiotowość prawną człowiekowi, lecz nadto dopuszczał możliwość przypisania tego przymiotu przez przepis prawa innemu bytowi tj. będącemu wytworem człowieka. Przenosząc tę koncepcję na grunt omawianego zagadnienia, należy stwierdzić, że spółka cywilna jest wyrazem kreacji człowieka.

Dominika Kałmierczak