

Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach

KATARZYNA KITA-WAŁĘKA

ORCID: 0000-0002-6105-7321

katarzyna.kita-waleka@ujk.edu.pl

Status byłych wspólników spółki cywilnej i rozwiązanej spółki cywilnej jako podmiotów gospodarczych a ich legitymacja na gruncie prawa publicznego gospodarczego – wybrane przykłady

The Status of Former Partners of a Civil Partnership and a Dissolved Civil Partnership
Company as Business Entities and Their Legitimacy under Public Economic Law –
Selected Examples

WPROWADZENIE

Spółka cywilna i wspólnicy spółki cywilnej w różnych dziedzinach prawa mogą mieć odmienne statusy prawne. Podobnie ma to miejsce po rozwiązaniu spółki cywilnej. Wydaje się, że o ile prawo ma chronić wszystkie podmioty obrotu gospodarczego, a także po jego ustaniu czy likwidacji podmiotu, o tyle po rozwiązaniu spółki cywilnej byli wspólnicy nie zawsze mają przyznane te same prawa i instrumenty do ich ochrony ani nie są tak samo traktowani, to zaś narusza podstawowe zasady równości i sprawiedliwości w zakresie szeroko ujętego prawa publicznego gospodarczego i Konstytucji RP.

Na gruncie prawa cywilnego spółka cywilna zarówno nie ma żadnej zdolności prawnej, jak i nie podlega pod systematykę żadnej kategorii podmiotowej¹, podczas gdy podmiotem praw i obowiązków są wspólnicy spółki cywilnej. Z chwilą zawarcia umowy spółki cywilnej podmiotem praw i obowiązków na

¹ M. Litwińska-Werner, *Spółka cywilna – byt ciągle nieznanym?*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2021, nr 3, s. 4–14.

gruncie prawa cywilnego stają się wspólnicy spółki cywilnej. To oni są podmiotem będącym stroną obrotu gospodarczego, w tym zawieranych umów, i tylko oni mają legitymację sądową – w przeciwieństwie do spółki cywilnej, która nie jest samodzielnym podmiotem prawnym².

Spółka cywilna, a nie jej wspólnicy, staje się rozpoznawalną jednostką jako podmiot praw i obowiązków dopiero na gruncie prawa publicznego gospodarczego, a w tym ujęciu prawa administracyjnego i szczególnie prawa podatkowego, ale tylko w niektórych przypadkach.

W świetle prawa podatkowego, zgodnie z art. 25 § 3 zw. z art. 32 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi³, zdolność sądową mają także inne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, jeżeli przepisy prawa dopuszczają możliwość nałożenia na te jednostki obowiązków lub przyznania uprawnień, lub skierowania do nich nakazów i zakazów, a także stwierdzenia albo uznania uprawnienia lub obowiązku wynikającego z przepisów prawa. Prowadzi to do stwierdzenia, że zdolność sądową spółki cywilnej przed sądem administracyjnym posiada podmiot, na który organ administracji nałożył obowiązek, nawet jeżeli nie posiada on osobowości prawnej. Takie obowiązki nakładają na spółkę cywilną przeważnie przepisy nakładające na podmiot zobowiązania podatkowe, czyli – ogólnie ujmując – przepisy podatkowe. Na przykład w myśl art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁴ niemająca osobowości prawnej jednostka organizacyjna, która dokonuje czynności objętych opodatkowaniem, staje się podatnikiem danego podatku. Status, w tym wypadku spółki cywilnej, potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 14 grudnia 2015 r. (I GPS 1/15), stwierdzając, że „w rozumieniu art. 13 ust. 1 oraz art. 102 ust. 1–3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2014 r. poz. 752 ze zm.) podatnikiem jest spółka cywilna”⁵.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁶ 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. Potwierdza to też wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Kielcach z dnia 22 października 2020 r. (I SA/Ke 40/20), zgodnie z którym „wszelkie obowiązki i uprawnienia podatników tego podatku wynikające z ustawy o VAT odnoszą się do spółek cywilnych, a nie bezpośrednio do wspólników tych spółek.

² Wyrok SN z dnia 7 listopada 2003 r., I CK 191/03.

³ T.j. Dz.U. 2023, poz. 259, dalej: p.p.s.a.

⁴ T.j. Dz.U. 2023, poz. 1542.

⁵ Szerzej R. Rycielski, *Model odpowiedzialności podatkowej spółki cywilnej oraz jej wspólników w prawie polskim*, „Palestra” 2019, nr 5.

⁶ T.j. Dz.U. 2023, poz. 1570, dalej: ustawa o VAT.

To spółka cywilna jest podatnikiem podatku od towarów i usług, a w konsekwencji stroną postępowania podatkowego, a nie wspólnicy spółki cywilnej⁷.

Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców⁸ za przedsiębiorców uważa się wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej. Zapis ten został powielony z uchylonej już ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej⁹, a stanowisko takie wielokrotnie pojawiało się w judykaturze¹⁰.

O ile co do zasady wspólnicy spółki cywilnej lub – jak w innych przypadkach – spółka cywilna są rozpoznawalnym podmiotem praw i obowiązków w trakcie trwania umowy spółki cywilnej, o tyle po rozwiązaniu spółki już niekoniecznie. O ile bowiem podmioty te – albo wspólnicy spółki cywilnej, albo sama spółka cywilna – są wyposażone w odpowiednie instrumenty prawne podczas trwania umowy spółki cywilnej, o tyle rozwiązanie umowy spółki cywilnej i utrata statusu wspólnika spółki cywilnej rodzą różne skutki prawne, nie zawsze korzystne dla byłych wspólników spółki cywilnej. Podmioty te po utracie statusu spółki cywilnej, czyli po rozwiązaniu umowy spółki cywilnej lub po zakończeniu prowadzenia działalności w formie spółki cywilnej, jako wspólnicy spółki cywilnej mają problemy prawne z egzekucją i ochroną swoich praw.

Nawet jeśli wprowadzane są przepisy skierowane wprost do byłych wspólników spółki cywilnej, to – jak zostanie wykazane w artykule – jest to wciąż niewystarczające działanie i prawa byłych wspólników nie są dostatecznie chronione, a nawet łamane są podstawowe zasady Konstytucji RP w odniesieniu do ich traktowania.

STATUS PRAWNY SPÓŁKI CYWILNEJ PO JEJ ROZWIĄZANIU I JEJ BYŁYCH WSPÓLNIKÓW

Po rozwiązaniu spółki cywilnej na gruncie różnych dziedzin prawa różnie bywają traktowani byli wspólnicy spółki cywilnej, a tym samym przyznane im różne prawa w celu ich zabezpieczenia, ochrony i egzekucji. Co istotne, w niektórych przypadkach są ich w ogóle pozbawieni.

W świetle prawa cywilnego, po likwidacji spółki cywilnej, byli wspólnicy spółki cywilnej nadal są podmiotem praw i obowiązków oraz mogą pozywać i być pozwanymi, czyli posiadają legitymację sądową. Jest to związane z tym, że wspólnicy spółki ponoszą odpowiedzialność osobistą za zobowiązania powstałe

⁷ Szerzej R. Rycielski, *op. cit.*

⁸ T.j. Dz.U. 2023, poz. 221.

⁹ Dz.U. 2004, nr 173, poz. 1807, ze zm. – uchylona.

¹⁰ Wyrok NSA z dnia 10 października 2008 r., II GSK 366/08.

w związku z wykonywaniem działalności w ramach spółki cywilnej oraz odpowiedzialność solidarną ze współnikami zgodnie z art. 864 ustawy z dnia 24 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny¹¹.

Wobec stanowiska, że wierzyciel – ze stosunku zobowiązaniowego pomiędzy nim a współnikami spółki cywilnej – ma uprawnienie do dochodzenia swoich zobowiązań od tych ostatnich¹², utrata statusu współnika spółki cywilnej nie zmienia tego stanowiska. Za zobowiązania powstałe w trakcie obowiązywania umowy spółki cywilnej pomiędzy danymi współnikami to właśnie ci współnicy ponoszą odpowiedzialność, także po rozwiązaniu spółki cywilnej, gdyż – jak wskazał Sąd Najwyższy – wierzyciel musi pozwać współników spółki cywilnej, gdy występuje z roszczeniami przeciwko spółce cywilnej¹³.

Zgodnie z art. 778 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego¹⁴ do egzekucji ze wspólnego majątku współników spółki prawa cywilnego konieczny jest tytuł egzekucyjny wydany przeciwko wszystkim współnikom. Tym samym w przypadku chęci skierowania egzekucji do majątku objętego współwłasnością współników konieczne jest pozwanie i uzyskanie tytułu egzekucyjnego przeciwko wszystkim współnikom spółki cywilnej¹⁵.

Przedmiotowy tytuł egzekucyjny wydany na rzecz wierzyciela przeciwko dłużnikom będącym współnikami spółki cywilnej powinien być skierowany przeciwko tym współnikom, za czasów których powstał stosunek zobowiązaniowy, czyli wobec tych, którzy byli wtedy współnikami¹⁶. Oczywiście jest zatem, że w postępowaniu sądowym (przed sądem powszechnym) utrata statusu współnika spółki cywilnej nie zmienia zakresu praw i obowiązków tego byłego współnika jako strony. Jak każdej stronie postępowania sądowego, przysługują mu te same prawa strony, ta sama ochrona, możliwość wyrażenia własnego stanowiska, składania wniosków dowodowych czy uczestnictwa podczas prowadzenia postępowania dowodowego.

Na gruncie prawa cywilnego byli współnicy spółki cywilnej mają zatem przyznaną ochronę swoich praw i można tu – w porównaniu do innych dziedzin prawa – znaleźć najkorzystniejsze rozwiązania prawne.

Powyższe stanowisko bywa jednak odosobnione na gruncie innych dziedzin prawa, np. szeroko ujętego publicznego prawa gospodarczego w zakresie, w jakim Państwo oddziałuje na gospodarkę poprzez prawo podatkowe.

¹¹ T.j. Dz.U. 2023, poz. 1610.

¹² I. Hasińska, F. Zedler, *Wybrane zagadnienia egzekucji ze wspólnego majątku współników spółki cywilnej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2019, nr 5, s. 13–19.

¹³ Wyrok SN z dnia 7 listopada 2003 r., I CK 191/03.

¹⁴ T.j. Dz.U. 2023, poz. 1550.

¹⁵ Wyrok SN z dnia 7 listopada 2003 r., I CK 191/03.

¹⁶ I. Hasińska, F. Zedler, *op. cit.*

Jak wskazałam, w ramach przepisów z zakresu prawa podatkowego – art. 15 ust. 1 ustawy o VAT – podatnikiem podatku od towarów i usług w świetle praktyki organów i judykatury jest spółka cywilna¹⁷.

Co więcej, po rozwiązaniu spółki cywilnej – wobec faktu, że istnieje (zakładając, iż powstało) zobowiązanie podatkowe z zakresu podatku VAT, które rozliczane jest w deklaracji składanej w kolejnym miesiącu kalendarzowym za poprzedni miesiąc – nie ustaje obowiązek już byłych wspólników spółki zarówno do złożenia deklaracji podatkowej z tytułu podatku VAT w kolejnym miesiącu kalendarzowym za poprzedni miesiąc kalendarzowy, w którym spółka jeszcze funkcjonowała i prowadziła działalność gospodarczą przed jej rozwiązaniem, jak i do dokonania opłat z tytułu należności za podatek VAT we właściwym terminie.

Po rozwiązaniu spółki cywilnej, zgodnie z art. 14 ustawy o VAT, jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej spółka nadal jest podatnikiem¹⁸. Opodatkowaniu podatkiem podlegają bowiem towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku zarówno rozwiązania spółki cywilnej zgodnie z art. 14 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, jak i gdy przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego zgodnie z art. 14 ust. 4 ustawy o VAT. To z kolei uprawnia, a raczej zobowiązuje, byłych wspólników spółki cywilnej do złożenia spisu natury w świetle art. 14 ust. 5 ustawy o VAT¹⁹.

Ponadto art. 14 ust. 9a–9j ustawy o VAT przyznaje byłym wspólnikom spółki cywilnej, po jej rozwiązaniu, prawo do ubiegania się o zwrot nadwyżki podatku wykazanego w deklaracji podatkowej za okres, gdy spółka była podatnikiem zarejestrowanym jako czynny podatnik podatku VAT. Już w 2009 r. tak stwierdził WSA w Łodzi, rozpoznając sprawę w stanie prawnym sprzed wprowadzenia zmiany art. 14 ustawy o VAT (dodania ust. 9a–9j). Zgodnie z wyrokiem tego Sądu skoro byli podatnicy (np. wspólnicy rozwiązywanej spółki cywilnej) są zobowiązani do obliczenia i odprowadzenia podatku należnego od towarów objętych spisem z natury, to należy przyjąć, że posiadają również uprawnienie do jego obniżenia

¹⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 sierpnia 2018 r., I SA/GI 386/18. Podobnie wyrok WSA w Kielcach z dnia 22 października 2020 r., I SA/Ke 40/20. Por. wyrok NSA z dnia 16 października 2014 r., I GSK 1472/13; wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2013 r., I FSK 259/13; wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2013 r., I FSK 6/13; wyrok NSA z dnia 5 listopada 2014 r., I FSK 1658/13; wyrok NSA z dnia 18 marca 2015 r., I FSK 1990/13; wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2015 r., I FSK 1627/14; wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2016 r., I FSK 1849/14; uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 14 marca 2005 r., FPS 1/04. Zob. szerzej: T. Rycielski, *op. cit.*

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2009 r., I FSK 1496/07; wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2009 r., I FSK 115/08.

¹⁹ Szerzej o obowiązkach spisu z natury zob. J. Matarewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023.

przez odliczenie podatku naliczonego oraz prawo do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym (zgodnie z zasadą neutralności)²⁰.

Faktycznie spółka cywilna może już być rozwiązana, a zatem nie jest czynnym podatnikiem podatku VAT, ale zobowiązanie powstało przed jej rozwiązaniem i tym samym zwrot różnicy (nadpłaty) podatku powinien nastąpić już po rozwiązaniu spółki cywilnej na rzecz byłych wspólników spółki cywilnej, którzy jednak byli wspólnikami w momencie powstania prawa do zwrotu należności podatkowej i złożą dodatkowo stosowne dokumenty wyszczególnione w art. 14 ust. 9b ustawy o VAT²¹.

W odniesieniu do powyższego w glosie do wyroku NSA z dnia 7 kwietnia 2009 r. (I FSK 115/08) J. Drosik zajął stanowisko, zgodnie z którym „rozwiązanie spółki cywilnej nie powoduje utraty podmiotowości prawnej owej jednostki organizacyjnej na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług”²². Należy podkreślić, że ówczesna linia orzecznicza była znacznie korzystniejsza dla byłych wspólników spółki cywilnej, tym bardziej że w świetle wyroku NSA z dnia 15 grudnia 2005 r. (I FSK 250/05) uznawano, że wobec rozwiązania spółki cywilnej stronami postępowania sądownoadministracyjnego stali się byli wspólnicy tej spółki i postępowanie to toczy się z ich udziałem. Co więcej, NSA w tym wyroku podkreślił i przypomniał stanowisko NSA Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z orzeczenia z dnia 27 marca 2003 r., że byli wspólnicy rozwiązanej spółki cywilnej mają interes prawny – z uwagi na ich odpowiedzialność za zaległości podatkowe tej spółki (art. 115 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²³) – w popieraniu skargi, a także w jej wniesieniu.

W judykaturze (do czasu podjęcia uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 30 stycznia 2017 r., I FSP 5/16) uznawało się również, że organ II instancji w postępowaniu podatkowym w przedmiocie określenia wymiaru podatku VAT powinien uchylić decyzję organu I instancji i umorzyć postępowanie na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej, a nie wyłącznie postępowanie odwoławcze²⁴, co oczywiście było znacznie korzystniejsze dla byłych już wspólników spółki cywilnej.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 12 października 2010 r. (I FSK 826/10) podkreślił, że „spółka cywilna jako jednostka organizacyjna

²⁰ Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 listopada 2009 r., I SA/Łd 536/09 – stan prawny obowiązujący do 1 grudnia 2008 r.

²¹ Szerzej J. Matarewicz, *op. cit.*

²² J. Drosik, *Prawo do zwrotu podatku VAT po likwidacji spółki cywilnej. Glosa do wyroku NSA z dnia 7 kwietnia 2009 r., I FSK 115/08*, „Państwo i Prawo” 2010, z. 12, s. 126–130; wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2009 r., I FSK 115/08.

²³ T.j. Dz.U. 2022, poz. 2651.

²⁴ Zob. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 2 lipca 2008 r., I SA/OI 142/08; wyrok NSA z dnia 12 października 2010 r., I FSK 826/10.

nieposiadająca osobowości prawnej posiada wprawdzie wyodrębniony majątek, właścicielem tego majątku nie jest jednak spółka, lecz wspólnicy na zasadzie współwłasności łącznej (zob. art. 863 Kodeksu cywilnego)". Z tego względu oraz z uwagi na odpowiedzialność solidarną wspólników za zobowiązania spółki, ponoszoną na podstawie zarówno art. 864 Kodeksu cywilnego, jak i art. 115 § 2 w zw. z § 1 Ordynacji podatkowej, decyzja wymiarowa w podatku od towarów i usług powinna być kierowana nie tylko do spółki, lecz także do jej wspólników, którzy są współwłaścicielami na zasadzie współwłasności łącznej spółki i ponoszą odpowiedzialność solidarną za zobowiązania spółki, w tym również jako byli wspólnicy za zobowiązania podatkowe rozwiązanej już spółki cywilnej, nie tylko z majątku spółki, ale i z majątku odrębnego każdego ze wspólników. Jak dalej uzasadnił trafnie NSA, „skoro wspólnicy spółki cywilnej w czasie trwania spółki de facto ponoszą odpowiedzialność solidarną za jej zobowiązania, to przyjęcie, że rozwiązanie spółki cywilnej na etapie postępowania odwoławczego skutkuje umorzeniem postępowania odwoławczego, uniemożliwia wspólnikom kwestionowanie decyzji wymiarowej, co nie tylko naruszałoby zasadę praworządności określoną w art. 7 Konstytucji RP – powtórzenie której na gruncie prawa podatkowego stanowi art. 120 Ordynacji podatkowej, ale też naruszałoby zasadę dwuinstancyjności postępowania podatkowego". Naczelny Sąd Administracyjny w tym wyroku uznał, że niespójność uregulowań procesu likwidacji spółki cywilnej w zakresie podatku od towarów i usług nie powinna pozbawiać możliwości weryfikacji decyzji wymiarowej w postępowaniu odwoławczym. Zauważył też, że ustawodawca w art. 233 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej nie wskazuje, z jakich przyczyn może dojść do umorzenia postępowania odwoławczego. Podobne stanowisko zaprezentowane zostało w wyroku NSA z dnia 5 września 2013 r. (I FSK 1338/12).

Odwołanie do cywilnych korzeni statusu prawnego spółki cywilnej i wspólników spółki cywilnej nie pozostało odosobnione. Niedawno w tym zakresie wypowiedział się NSA w postanowieniu z dnia 9 lipca 2019 r. (II GZ 123/19), stwierdzając, że „spółka cywilna nie posiada odrębnej od wspólników podmiotowości prawnej, czyli nie jest odrębnym od wspólników podmiotem prawa. Spółka cywilna jest jednostką organizacyjną nieposiadającą ani osobowości prawnej, ani zdolności prawnej, gdyż żaden przepis ustawy takich przymiotów jej nie nadaje. Nie może być kwalifikowana ani jako osoba prawna, ani też jako tzw. ułomna osoba prawna w świetle art. 33¹ k.c. W związku z tym podmiotami występującymi w obrocie są wspólnicy spółki działający łącznie. Spółka cywilna to zatem zorganizowana zbiorowość wspólników jako odrębnych podmiotów prawa (przedsiębiorców), powiązanych określonym stosunkiem prawnym. Innymi słowy, spółka cywilna jest jednostką organizacyjną nieposiadającą podmiotowości prawnej, którą tworzą wspólnicy prowadzący działalność we własnym imieniu i wspólnie realizujący określony cel gospodarczy, na podstawie umowy o współpracę”.

Należy podkreślić, że luka prawna i niedoprecyzowanie przepisów postępowania w odniesieniu do zlikwidowanej spółki cywilnej na gruncie prawa podatkowego w zakresie zobowiązania podatkowego (np. podatku od towarów i usług) nie może dyskryminować tego już byłego tworu i byłych wspólników spółki cywilnej (będą oni ponosili odpowiedzialność solidarną za zobowiązania podatkowe spółki całym swoim majątkiem) w zakresie dopuszczenia do drogi odwoławczej i merytorycznego rozstrzygnięcia w przedmiocie wymiaru podatku VAT. Niestety, takie stanowisko nie przyjęło się w rozwoju linii orzeczniczej²⁵.

Odmienne orzekł NSA w postanowieniu z dnia 8 września 2014 r. (I FSK 1299/14), uznał bowiem, że spółka cywilna po jej rozwiązaniu traci podmiotowość podatkowoprawną, ale dopatrzył się tej utraty jedynie na gruncie art. 15 ust. 1 ustawy o VAT.

Ostatnio przeważa stanowisko judykatury mówiące o tym, że rozwiązanie spółki cywilnej powoduje, iż w świetle przepisów Ordynacji podatkowej sądy nie uznają rozwiązanej spółki cywilnej, która w momencie rozwiązania utraciła swój byt prawny, za stronę postępowania²⁶. Byli wspólnicy nie są także ani stronami, ani następcami prawnymi spółki cywilnej i nie mają możliwości prezentowania swojego stanowiska czy składania środków odwoławczych w sytuacji, gdy decyzja wymiarowa zobowiązania podatkowego została wydana wobec jeszcze istniejącej spółki cywilnej²⁷, nie wypełnia ono bowiem znamion następstwa prawnego, o którym mowa w dziale III rozdziale 14 Ordynacji podatkowej²⁸.

Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 30 stycznia 2017 r. (I FPS 5/16) przesądziła, że „w sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług rozwiązanie spółki cywilnej po wniesieniu odwołania powoduje konieczność umorzenia postępowania odwoławczego na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa”²⁹. Zdaniem NSA doszło do bezprzedmiotowości postępowania, ale dopiero na etapie postępowania odwoławczego, które uniemożliwia merytoryczne rozpoznanie i załatwienie sprawy oraz prowadzenie postępowania. Spółka cywilna będąca podatnikiem przestała istnieć, utraciła byt prawny

²⁵ Podobnie jak jeszcze dalej idące stanowisko, które zajął NSA w postanowieniu z dnia 9 lipca 2019 r. (II GZ 123/19), uznając, że „w sytuacji gdy spółka cywilna nie należy do żadnej z grup podmiotów, o których mowa w art. 25 p.p.s.a., nie posiada osobowości prawnej, jak również zdolności prawnej oraz zdolności sądowej, brak było podstaw do uznania, jak stara się to czynić autor zażalenia, aby stroną zawisłej sprawy była spółka cywilna”. W tej samej sprawie NSA również uznał, że „stronami przedmiotowej sprawy mogą być i de facto są wymienieni wspólnicy tejże spółki”.

²⁶ Wyrok NSA z dnia 18 lipca 2023 r., I FSK 1992/21; postanowienie NSA z dnia 8 września 2014 r., I FSK 1299/14.

²⁷ Postanowienie NSA z dnia 22 września 2022 r., I FZ 185/22; postanowienie NSA z dnia 8 września 2014 r., I FSK 1299/14.

²⁸ Por. postanowienie NSA z dnia 11 lipca 2022 r., I FSK 585/16; wyrok WSA w Kielcach z dnia 22 października 2020 r., I SA/Ke 40/20.

²⁹ Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 30 stycznia 2017 r., I FPS 5/16.

przyznany jej w art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, a zatem także status strony w postępowaniu; innymi słowy, strona przestała istnieć. W doktrynie prawa uznaje się to za bezprzedmiotowość postępowania powstałą z przyczyn podmiotowych.

Należy przy tym zauważyć, że w orzecznictwie NSA przyjmuje się, iż byłym współnikom spółki cywilnej, rozwiązanej już po wszczęciu postępowania odwoławczego, przysługuje interes prawny, a tym samym legitymacja procesowa, w żądaniu kontroli sądowej decyzji o umorzeniu postępowania³⁰ poprzez zaskarżenie rozstrzygnięcia o umorzeniu postępowania, ale nie dotyczy on innych rozstrzygnięć. Co za tym idzie prawa byłego współnika do kontroli decyzji wymiarowej są ograniczone, o ile jest ich zupełnie pozbawiony.

Należy więc wskazać dwie drogi uniemożliwiające już byłym współnikom spółki cywilnej obronę merytoryczną swoich praw, uzależnioną od etapu postępowania, na którym doszło do rozwiązania spółki cywilnej, a to w sytuacji gdy:

- a) spółka cywilna zostanie rozwiązana przed wniesieniem skargi na decyzję w przedmiocie wymiaru podatku VAT – skarga powinna zostać odrzucona, jako wniesiona przez podmiot nieuprawniony, na podstawie art. 58 § 1 pkt 5 p.p.s.a.³¹;
- b) spółka cywilna zostanie rozwiązana po wniesieniu skargi na decyzję podatkową ustalającą wymiar podatku VAT, tj. po skutecznym wszczęciu postępowania odwoławczego – organ II instancji umorzy postępowanie na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, a gdy jest na etapie postępowania sądownoadministracyjnego, to na podstawie art. 130 § 1 pkt 3 p.p.s.a.³², alternatywnie na podstawie art. 161 § 1 pkt 3 p.p.s.a.³³.

Na byłych współnikach spółki cywilnej nadal ciążyą zobowiązania nałożone na spółkę cywilną w ramach prawa podatkowego w związku z obowiązkiem rozliczenia (np. podatku VAT) okresu, w którym zobowiązania podatkowe powstały. To właśnie byli współnicy rozwiązanej spółki cywilnej ponoszą odpowiedzialność całym swoim majątkiem, solidarnie z pozostałymi współnikami, za zobowiązania podatkowe spółki cywilnej na podstawie art. 115 ust. 2 w zw. z ust. 1 Ordynacji podatkowej. W takim przypadku wydana przez organ decyzja w przedmiocie odpowiedzialności byłych współników spółki cywilnej nie może nastąpić bez

³⁰ Postanowienie NSA z dnia 8 września 2014 r., I FSK 1299/14; postanowienie NSA z dnia 25 września 2014 r., I FSK 1353/14; postanowienie NSA z dnia 27 września 2016 r., I FSK 326/15.

³¹ Postanowienie WSA w Kielcach z dnia 13 czerwca 2019 r., I SA/Ke 463/18.

³² Uchwała NSA z dnia 30 stycznia 2017 r., I FPS 6/16.

³³ Szerzej B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, LEX/el. 2021. Por. wyrok NSA z dnia 2 października 2019 r., II OSK 2728/17; postanowienie NSA z dnia 23 listopada 2022 r., I FSK 2294/18; wyrok NSA z dnia 25 maja 2016 r., I FSK 1447/15; wyrok NSA z dnia 10 lutego 2017 r., I FSK 1071/15; postanowienie NSA z dnia 22 września 2022 r., I FZ 185/22; postanowienie WSA w Gliwicach z dnia 16 maja 2022 r., I SA/GI 1270/21.

uprzedniego wszczęcia postępowania, w którym stroną są bez wyjątku wszyscy byli wspólnicy spółki cywilnej³⁴. Powstanie odpowiedzialności byłych wspólników jest zatem warunkowane uprzednim wydaniem decyzji kształtującej tę odpowiedzialność, ale nie oznacza merytorycznej kontroli nad wysokością orzeczonego zobowiązania³⁵.

Mimo że w tym wypadku byli wspólnicy są stroną postępowania o nałożenie na nich odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe zlikwidowanej spółki, to jednak w sumie nie tyle brak odpowiednich przepisów, co może raczej ich niedoprecyzowanie lub zbyt wąska interpretacja, a przez to przede wszystkim ewoluujące orzecznictwo, przesuwają się w kierunku braku możliwości merytorycznego kwestionowania decyzji w przedmiocie wymiaru podatku VAT nałożonego decyzją przed rozwiązaniem spółki cywilnej.

Z odmienną sytuacją mamy do czynienia, gdy spółka cywilna zostanie rozwiązana przed wydaniem przez organ I instancji decyzji w przedmiocie ustalenia wymiaru podatku VAT na spółkę cywilną. Taka sytuacja jest jedyną, w której byli wspólnicy spółki cywilnej mogą kwestionować decyzję pod względem merytorycznym o wysokości należnego zobowiązania podatkowego, gdyż decyzja wydana na podstawie art. 115 § 4 w zw. z art. 108 § 1 i 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej w przedmiocie odpowiedzialności wszystkich byłych wspólników spółki cywilnej za zobowiązania podatkowe rozwiązanej już spółki cywilnej będzie musiała zawierać wymiar tego zobowiązania³⁶.

Postępowanie prowadzone przeciwko byłym wspólnikom spółki cywilnej jako osobom trzecim na podstawie art. 107 w zw. z art. 108 i art. 115 § 4 Ordynacji podatkowej ma zatem inny przedmiot w przypadku tej ostatniej sytuacji, w której ustawodawca dopuściłby określoną wysokość zobowiązania podatkowego rozwiązanej spółki cywilnej, obok orzeczenia o odpowiedzialności byłego wspólnika spółki cywilnej³⁷.

W odniesieniu do pierwszej sytuacji, w której spółka cywilna zostanie rozwiązana po wydaniu decyzji podatkowej przez organ I instancji, obecne przepisy nie dopuszczają, by dokonano się zamiana podmiotów występujących w postępowaniu w przedmiocie określenia wymiaru podatku VAT i prowadzonym przeciwko byłym wspólnikom spółki cywilnej w postępowanie prowadzone przeciwko byłym wspólnikom spółki cywilnej rozwiązanej w trakcie tego postępowania. Judykatura, w świetle art. 133 Ordynacji podatkowej, nie uznała za osoby trzecie byłych wspólników spółki cywilnej w postępowaniu wymiarowym toczącym się

³⁴ Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2014 r., II FSK 785/12; uchwała NSA z dnia 30 stycznia 2017 r., I FPS 6/16; postanowienie NSA z dnia 24 stycznia 2012 r., I FZ 521/11.

³⁵ Por. L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 1: *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, LEX/el. 2023.

³⁶ Zob. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 2 lipca 2008 r., I SA/OI 142/08.

³⁷ Por. postanowienie NSA z dnia 22 września 2022 r., I FZ 185/22.

wobec podatnika, jakim jest spółka cywilna, która utraciła zarówno ten status poprzez jej rozwiązanie, jak i w konsekwencji legitymację procesową.

Byli wspólnicy spółki cywilnej, gdy rozwiązanie spółki nastąpiło po wydaniu przez organ I instancji decyzji wymiarowej w zakresie podatku VAT, nie mogą być stroną w takim postępowaniu, nie mają bowiem interesu prawnego, mimo że będą ponosić odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe rozwiązywanej już spółki cywilnej³⁸.

Obecnie judykatura i doktryna stoją na stanowisku, że w następstwie rozwiązania (likwidacji) spółki cywilnej traci ona podmiotowość podatkowoprawną oraz byt prawny na gruncie ustawy o VAT. Konsekwencją tego jest utrata przez byłą już i nieistniejącą spółkę cywilną zdolności procesowej, czyli zdolności do posiadania statusu strony w postępowaniu podatkowym oraz do wykonywania swoich praw jako strona³⁹.

Wiąże się to z podstawą prawną do umorzenia postępowania wszczętego przed rozwiązaniem spółki cywilnej na podstawie art. 161 § 1 pkt 3 p.p.s.a., jeśli postępowanie to stanie się bezprzedmiotowe z przyczyn innych niż wymienione w pkt 1–3 tego przepisu, czyli np. rozwiązania spółki cywilnej i jej wykreślenia z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej⁴⁰.

Analogicznie powyższe przepisy mają zastosowanie w przypadku nałożenia na wspólników spółki cywilnej, w tym byłych wspólników spółki cywilnej, odpowiedzialności jako osoby trzeciej na podstawie art. 107 § 1 w zw. z art. 108 Ordynacji podatkowej w związku ze zobowiązaniem podatkowym z zakresu podatku akcyzowego⁴¹.

Reasumując, przepisy prawa podatkowego nie przewidują *expressis verbis* następstwa prawnego byłych wspólników spółki w przypadku rozwiązania spółki cywilnej ani ich interesu prawnego, mimo że byli wspólnicy spółki cywilnej w myśl art. 133 § 1 Ordynacji podatkowej mają ponosić odpowiedzialność za jej zobowiązania na podstawie art. 115 Ordynacji podatkowej.

Orzecznictwo w omawianym zakresie uznaje, że osoby trzecie, jakimi są wspólnicy spółki cywilnej, w postępowaniu wymiarowym toczącym się w stosunku do podatnika, jakim jest spółka cywilna, nie mają interesu prawnego

³⁸ Por. wyrok NSA z dnia 25 maja 2016 r., I FSK 1447/15; wyrok NSA z dnia 10 lutego 2017 r., I FSK 1071/15; postanowienie NSA z dnia 22 września 2022 r., I FZ 185/22; wyrok NSA z dnia 18 lipca 2023 r., I FSK 1992/21.

³⁹ Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 kwietnia 2004 r., I SA/Wr 2922/01; wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2008 r., I FSK 901/08; postanowienie NSA z dnia 11 lipca 2022 r., I FSK 585/16; postanowienie NSA z dnia 8 września 2014 r., I FSK 1299/14.

⁴⁰ Postanowienie WSA w Gliwicach z dnia 16 maja 2022 r., I SA/GI 1270/21.

⁴¹ Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2022 r., I GSK 2175/18.

w rozumieniu art. 133 Ordynacji podatkowej⁴². Brak uznania interesu prawnego zarówno współników, jak i byłych współników spółki cywilnej powoduje, że nie mogą mieć przyznanego statusu strony w postępowaniu w przedmiocie określenia wymiaru zobowiązania podatkowego, a to wszystko pomimo tego, że to właśnie współnicy, ale przede wszystkim byli współnicy spółki cywilnej, mogą ponosić odpowiedzialność za zaległości podatnika w świetle art. 115 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej. Szczególnie narażony jest tu byłý współnik spółki cywilnej, gdyż o ile współnik spółki cywilnej jako spółka występuje w postępowaniu odwoławczym od wymiaru podatku, o tyle po rozwiązaniu spółki cywilnej – jak zostało wyżej wykazane – postępowania są umarzane, a tym samym byłý współnik nie ma żadnej możliwości uzyskania merytorycznej kontroli nad wymiarem należności podatkowej.

Co więcej, jak ostatnio wielokrotnie potwierdził NSA, nie ma podstaw do wywodzenia interesu prawnego osób potencjalnie ponoszących odpowiedzialność za zaległości podatkowe podatnika uczestniczącego w postępowaniu dotyczącym decyzji wymiarowej⁴³.

W rzeczywistości trudno się jednak zgodzić z takim poglądem, skoro to właśnie byli współnicy spółki cywilnej ponoszą odpowiedzialność za jej zobowiązania podatkowe powstałe przed i w chwili jej rozwiązania.

To właśnie wskazuje na dyskryminację i nierówność wobec prawa byłych współników w przedstawionej sytuacji oraz na naruszenie konstytucyjnej zasady prawa do odwołania, prawa do rozpoznania sprawy przez sąd i obrony przed tak wymierzonym zobowiązaniem podatkowym. Jak wskazał NSA w wyroku z dnia 10 lutego 2017 r. (I FSK 1071/15), rozwiązanie spółki cywilnej stanowi przeszkodę do zakończenia postępowania odwoławczego i uzasadnia umorzenie takiego postępowania. Ponadto nie sposób uznać, by z urzędu lub na wniosek byłych współników wznowić postępowanie zakończone ostateczną decyzją wymiarową skierowaną do spółki cywilnej przed jej rozwiązaniem. Jak wskazuje ostatnie orzecznictwo, nie ma też żadnej podstawy prawnej, by prowadzić to postępowanie z udziałem współników tejże spółki, która w dacie postępowania już nie istniała⁴⁴.

Odmienną sytuację przewidują przepisy dla byłych współników rozwiązanej spółki cywilnej, gdy przysługują im zwroty lub nadpłata od Skarbu Państwa z tytułu podatku od towarów i usług. Wobec braku podstaw do bezpodstawnego wzbogacenia Skarbu Państwa w sytuacji, w której podmiot uprawniony do zwrotu na jego rzecz należnego mu podatku od towarów i usług lub stwierdzenia nadpła-

⁴² Por. wyrok NSA z dnia 25 maja 2016 r., I FSK 1447/15; wyrok NSA z dnia 10 lutego 2017 r., I FSK 1071/15; wyrok NSA z dnia 18 lipca 2023 r., I FSK 1992/21.

⁴³ Wyrok NSA z dnia 28 września 2018 r., I FSK 1631/16; wyrok NSA z dnia 18 lipca 2023 r., I FSK 1992/21.

⁴⁴ Wyrok NSA z dnia 10 lutego 2017 r., I FSK 1071/15; wyrok NSA z dnia 18 lipca 2023 r., I FSK 1992/21.

ty przedmiotowego podatku zakończył swoją działalność gospodarczą, rozwiązał umowę spółki cywilnej przed ich wypłaceniem, a nawet przed przyznaniem w decyzji tej spółce wspomnianej należności, musiały zostać wprost wywiedzione przepisy umożliwiające takie postępowanie i zwrot przedmiotowych należności.

Były wspólnik spółki cywilnej ma przyznany wprost w art. 133 § 2a Ordynacji podatkowej status strony w postępowaniu podatkowym w przypadku spraw dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług, który w świetle ustawy o VAT jest uprawniony do otrzymania zwrotu tego podatku, czyli był wspólnikiem spółki w chwili jej rozwiązania⁴⁵.

Podobnie na podstawie art. 133 § 2b Ordynacji podatkowej status strony w postępowaniu podatkowym w sprawie stwierdzenia nadpłaty w zakresie zobowiązań byłej spółki cywilnej ma osoba, która była wspólnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki⁴⁶. W takim przypadku przepisy *expressis verbis* zagwarantowały ochronę praw byłych wspólników spółki cywilnej, ale nie we wszystkich wypadkach, co przedstawiono w niniejszym artykule. Czy jednak takiej ochrony nie można wywodzić z zapisu art. 133 § 1 Ordynacji podatkowej czy też art. 25 w zw. z art. 26 w zw. z art. 33 p.p.s.a.?

PODSUMOWANIE

Przedstawiona w niniejszym opracowaniu analiza postrzegania i statusu byłych wspólników spółki cywilnej prowadzi do wniosku, że najpewniejszą pozycję i możliwości ochrony swoich praw mają oni na gruncie prawa cywilnego. Co do zasady są uznawani bowiem jako strona postępowania, a na pewno osoba mająca istotny interes prawny w obronie swoich praw, a tym samym możliwości podnoszenia zarzutów, jakie przysługiwałyby wspólnikom spółki cywilnej przed jej rozwiązaniem.

W odniesieniu do prawa podatkowego pozycja byłych wspólników spółki cywilnej jest już niestabilna. O ile wprowadzono przepisy, które w przypadku rozwiązania spółki cywilnej gwarantują byłym wspólnikom prawo do udziału w postępowaniu podatkowym o zwrot podatku VAT oraz o stwierdzenie nadpłaty VAT, o tyle w pozostałych przypadkach interpretacja przepisów poszła w niekorzystnym kierunku. Przepisy nie przewidziały bowiem konieczności i zasadności obrony praw byłych wspólników spółki cywilnej po jej rozwiązaniu, choć może nie tyle przepisy zawierają luki, co ich interpretacja często jest zbyt wąska.

Wspomniane w opracowaniu orzeczenia kwestionują status strony byłych wspólników spółki cywilnej po jej rozwiązaniu, a także istnienie po ich stronie

⁴⁵ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 stycznia 2021 r., I SA/Kr 885/20.

⁴⁶ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 stycznia 2021 r., I SA/Kr 885/20; postanowienie NSA z dnia 22 września 2022 r., I FZ 185/22.

interesu prawnego, mimo że należałoby rozważyć umożliwienie byłym wspólnikom prawa do sądu i sprawiedliwego procesu. Obecna linia orzecznicza narusza w tym zakresie fundamentalne prawa uczestników obrotu gospodarczego określone w Konstytucji RP. Byli wspólnicy spółki cywilnej po jej rozwiązaniu tracą możliwość kontroli wydanych decyzji w postępowaniu odwoławczym oraz prawo do dwuinstancyjnego i rzetelnego procesu jako podmiot nieposiadający statusu strony, jaki posiadała spółka cywilna⁴⁷. Taka sytuacja jest nie do przyjęcia w zakresie, w jakim uniemożliwia i zamyka drogę odwoławczą czy drogę sądową byłym wspólnikom, gwarantowaną przepisami Konstytucji RP.

Należy jeszcze przypomnieć, że to na skutek zakwestionowania przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 10 marca 2009 r. (P 80/08) braku uregulowań trybu złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług przez byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem tego podatku, zostały wprowadzone w tym zakresie omówione wyżej przepisy. W wyroku tym Trybunał Konstytucyjny wskazał też na niespójność i brak kompleksowej regulacji w przepisach podatkowych skutków rozwiązania spółki cywilnej.

Niestety, nadal jest to aktualne w świetle obowiązujących przepisów prawa, a raczej ich interpretacji orzeczniczej. Niespójność czy niejasność regulacji w tym zakresie, a także brak kompleksowej regulacji odnoszącej się do statusu rozwiązanej spółki cywilnej powodują, że istnieją również wątpliwości związane z konsekwencjami prawnymi rozwiązania spółki cywilnej, czego wyrazem są wykazane w niniejszym artykule rozbieżności w orzecznictwie w tym zakresie.

Niemniej Konstytucja RP przewiduje, że „każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd” (art. 45 ust. 1). Zasadę tę uzupełnia art. 77 ust. 2 Konstytucji RP, zawierający zakaz zamykania drogi sądowej do dochodzenia naruszonych wolności lub praw, oraz art. 78, w myśl którego każda ze stron postępowania ma prawo do zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w I instancji.

Wobec powyższego pomijanie przez sądy w kształtowaniu kierunku linii orzeczniczej wobec byłych wspólników spółki cywilnej art. 45 ust. 1 w zw. z art. 77 ust. 2 w zw. z art. 78 Konstytucji RP powoduje zamknięcie drogi sądowej byłym wspólnikom spółki cywilnej w sytuacji, gdy Konstytucja RP przyznaje wszystkim mającym interes prawny prawo do sądu, prawo do rozpoznania sprawy bez zamykania jej drogi sądowej oraz prawo do zaskarżania orzeczeń i decyzji. Przepisy te

⁴⁷ Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 30 stycznia 2017 r., I FPS 5/16; wyrok WSA w Kielcach z dnia 22 października 2020 r., I SA/Ke 40/20; postanowienie NSA z dnia 22 września 2022 r., I FZ 185/22.

samodzielnie są podstawą do przyznania drogi sądowej byłym wspólnikom spółki cywilnej, po jej rozwiązaniu, co sądy powinny rozważyć w interpretacji prawa.

Nie można zapominać, że Konstytucja RP jest bezpośrednim źródłem prawa w Polsce, które może być stosowane bezpośrednio. Przepisy te uzasadniają interes prawny byłych wspólników spółki cywilnej, po jej rozwiązaniu, i stanowią samodzielną podstawę do wykazania ich interesu prawnego do merytorycznego rozpoznania skargi w postępowaniu.

Jak wskazał NSA w wyroku z dnia 12 października 2010 r. (I FSK 826/10), „niespójność uregulowań procesu likwidacji spółki cywilnej na gruncie prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług w tej sytuacji nie powinna pozbawiać możliwości weryfikacji decyzji wymiarowej w postępowaniu odwoławczym, szczególnie jeżeli uwzględni się istotę administracyjnego toku instancji”.

Co więcej, uznanie braku interesu prawnego byłych wspólników spółki cywilnej, która uległa rozwiązaniu, w rezultacie prowadzi do uniemożliwienia wspólnikom kwestionowania tej decyzji wydanej w postępowaniu wymiarowym, co narusza zasadę praworządności określoną w art. 7 Konstytucji RP i art. 120 Ordynacji podatkowej, a także zasadę dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Taką opinię wyraził NSA w wyroku z dnia 5 września 2013 r. (I FSK 1338/12).

Ponadto zdaniem autorki skoro art. 133 Ordynacji podatkowej przewiduje, że stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik lub jego następca prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art. 110–117c, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy, to nie ma przeszkód, aby byłych wspólników spółki cywilnej uznać za osobę trzecią, gdyż w świetle art. 115 Ordynacji podatkowej były wspólnik spółki cywilnej odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi wspólnikami za zobowiązania podatkowe spółki. Nie ma też powodu ograniczać prawa byłego wspólnika do występowania jako osoba trzecia w postępowaniach wymiarowych podatku VAT. Właśnie jako strona będąca osobą trzecią powinien on mieć prawo do udziału w postępowaniu. Wystarczy tu tylko zmiana interpretacji przepisu, a nie zmiana jego treści. Alternatywnie można zmienić ustawę poprzez wprowadzenie zapisu o następstwie prawnym byłych wspólników spółki cywilnej, jeżeli postępowanie wiąże się z ich prawami i obowiązkami podatkowymi.

Analogicznie należałoby uznać w świetle art. 25 w zw. z art. 26 w zw. z art. 33 p.p.s.a., na podstawie których należałoby wywodzić interes prawny byłych wspólników spółki cywilnej do udziału w postępowaniu, ponieważ to oni ponoszą potem ciężar rozstrzygnięć dokonanych wobec nieistniejącej już spółki cywilnej.

Ostatecznie, dla rozwiania wszelkich wątpliwości w obu wskazanych ustawach, można by wprost zapisać prawo byłego wspólnika spółki cywilnej do

brania udziału w postępowaniu jako strona, a tym samym przypisać mu wszystkie instrumenty prawne, jakie przysługują stronie do obrony swojego prawa.

Niestety, mimo że wyrok Trybunału Konstytucyjnego w pewnym stopniu polepszył sytuację byłych wspólników spółki cywilnej (na gruncie zmiany ustawy o VAT), to – jak wykazano w niniejszym artykule – judykatura pominęła go tak samo, jak wskazane przepisy Konstytucji RP i ustaw podatkowych, w tym Ordynacji podatkowej i Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, co ma wpływ na naruszenie gwarantowanych Konstytucją RP praw byłych wspólników spółki cywilnej w postępowaniach podatkowych.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

- Dauter B., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, LEX/el. 2021.
- Drosik J., *Prawo do zwrotu podatku VAT po likwidacji spółki cywilnej. Glosa do wyroku NSA z dnia 7 kwietnia 2009 r., I FSK 115/08*, „Państwo i Prawo” 2010, z. 12.
- Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 1: *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, LEX/el. 2023.
- Hasińska I., Zedler F., *Wybrane zagadnienia egzekucji ze wspólnego majątku wspólników spółki cywilnej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2019, nr 5.
- Litwińska-Werner M., *Spółka cywilna – byt ciągle nieznanym?*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2021, nr 3.
- Matarewicz J., *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2023.
- Rycielski R., *Model odpowiedzialności podatkowej spółki cywilnej oraz jej wspólników w prawie polskim*, „Palestra” 2019, nr 5.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 24 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1610).
- Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1550).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2022, poz. 2651).
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. 2023, poz. 259).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1570).
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. 2004, nr 173, poz. 1807, ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1542).
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U. 2023, poz. 221).

Orzecznictwo

- Postanowienie NSA z dnia 24 stycznia 2012 r., I FZ 521/11.
- Postanowienie NSA z dnia 8 września 2014 r., I FSK 1299/14.
- Postanowienie NSA z dnia 25 września 2014 r., I FSK 1353/14.
- Postanowienie NSA z dnia 27 września 2016 r., I FSK 326/15.
- Postanowienie NSA z dnia 9 lipca 2019 r., II GZ 123/19.
- Postanowienie NSA z dnia 11 lipca 2022 r., I FSK 585/16.
- Postanowienie NSA z dnia 22 września 2022 r., I FZ 185/22.

Postanowienie NSA z dnia 23 listopada 2022 r., I FSK 2294/18.
Postanowienie WSA w Kielcach z dnia 13 czerwca 2019 r., I SA/Ke 463/18.
Postanowienie WSA w Gliwicach z dnia 16 maja 2022 r., I SA/GI 1270/21.
Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 14 marca 2005 r., FPS 1/04.
Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 14 grudnia 2015 r., I GPS 1/15.
Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 30 stycznia 2017 r., I FPS 5/16.
Uchwała NSA z dnia 30 stycznia 2017 r., I FPS 6/16.
Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2005 r., I FSK 250/05.
Wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2008 r., I FSK 901/08.
Wyrok NSA z dnia 10 października 2008 r., II GSK 366/08.
Wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2009 r., I FSK 115/08.
Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2009 r., I FSK 1496/07.
Wyrok NSA z dnia 12 października 2010 r., I FSK 826/10.
Wyrok NSA z dnia 5 września 2013 r., I FSK 1338/12.
Wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2013 r., I FSK 259/13.
Wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2013 r., I FSK 6/13.
Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2014 r., II FSK 785/12.
Wyrok NSA z dnia 16 października 2014 r., I GSK 1472/13.
Wyrok NSA z dnia 5 listopada 2014 r., I FSK 1658/13.
Wyrok NSA z dnia 18 marca 2015 r., I FSK 1990/13.
Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2015 r., I FSK 1627/14.
Wyrok NSA z dnia 25 maja 2016 r., I FSK 1447/15.
Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2016 r., I FSK 1849/14.
Wyrok NSA z dnia 10 lutego 2017 r., I FSK 1071/15.
Wyrok NSA z dnia 28 września 2018 r., I FSK 1631/16.
Wyrok NSA z dnia 2 października 2019 r., II OSK 2728/17.
Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2022 r., I GSK 2175/18.
Wyrok NSA z dnia 18 lipca 2023 r., I FSK 1992/21.
Wyrok SN z dnia 7 listopada 2003 r., I CK 191/03.
Wyrok TK z dnia 10 marca 2009 r., P 80/08.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 kwietnia 2004 r., I SA/Wr 2922/01.
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 2 lipca 2008 r., I SA/OI 142/08.
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 listopada 2009 r., I SA/Ld 536/09.
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 sierpnia 2018 r., I SA/GI 386/18.
Wyrok WSA w Kielcach z dnia 22 października 2020 r., I SA/Ke 40/20.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 stycznia 2021 r., I SA/Kr 885/20.

ABSTRACT

A civil partnership company and partners of a civil partnership, as well as former partners of a civil partnership after its dissolution, may have different legal statuses in various areas of law. The law should protect the interests of persons and entities that will be affected by the outcome of the case. Under civil law, the rights of former partners of a civil partnership company can be considered as protected, but the situation is different on a ground of public economic law, using the example of tax law. Some provisions have been introduced in legal act guaranteeing former partners the right to participate in the proceedings as a party in the event that they are entitled to refunds or overpayments of VAT tax from the State Treasury. In other areas, despite the content of Article 133 in conjunction with Article 115 of the Tax Ordinance Act, as well as the content of Article 25 in conjunction with Article 26 in conjunction with Article 33 of the Law on Proceedings before Administrative

Courts, the jurisprudence does not grant former partners of a civil partnership company the status of a participant with the rights of a party in the proceedings, nor does it recognize their legal interest. For example, they do not have the right to question the decision on the assessment of VAT tax on the substantive level. This means that they cannot control the tax assessment decision, even though they are liable under Article 115 of the Tax Ordinance for tax liabilities of a civil partnership company. Moreover, the provisions of tax law do not expressly provide for the legal succession of former partners in the event of dissolution of a civil partnership. Such a situation is unacceptable if it prevents and closes the appeal route and the court route to a fair and public consideration of the case for former partners of a civil company, guaranteed by the provisions of the Polish Constitution.

Keywords: partners of a civil partnership company; former partners of a civil partnership company; civil partnership company; tax law; party of the proceedings; legal interest

ABSTRAKT

Spółka cywilna i wspólnicy spółki cywilnej, a także byli wspólnicy spółki cywilnej po jej rozwiązaniu w różnych dziedzinach prawa potrafią mieć odmienne statusy prawne. Prawo powinno chronić interesy osób czy podmiotów, na których wynik sprawy będzie miał wpływ. O ile na gruncie prawa cywilnego za chronione można uznać prawa byłych wspólników spółki cywilnej, o tyle z odmienną sytuacją mamy do czynienia na gruncie szeroko pojętego prawa gospodarczego na przykładzie prawa podatkowego. Mimo że wprost zostało wprowadzone gwarantujące byłym wspólnikom prawo do udziału w postępowaniu jako strona w przypadku, gdy przysługują im zwroty lub nadpłata od Skarbu Państwa z tytułu podatku od towarów i usług, to jednak w pozostałym zakresie – pomimo brzmienia art. 133 w zw. z art. 115 Ordynacji podatkowej oraz treści art. 25 w zw. z art. 26 w zw. z art. 32 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – judykatura byłym wspólnikom spółki cywilnej nie przyznaje statusu uczestnika na prawach strony postępowania ani nie uznaje ich interesu prawnego. Nie mają np. prawa kwestionowania decyzji wymiarowej podatku od towarów i usług w wymiarze merytorycznym. Przesądza to, że nie mogą kontrolować decyzji wymiarowej podatku, mimo iż ponoszą odpowiedzialność w świetle art. 115 Ordynacji podatkowej za zobowiązania podatkowe spółki cywilnej powstałe przed i w chwili jej rozwiązania. Ponadto przepisy prawa podatkowego nie przewidują *expressis verbis* następstwa prawnego byłych wspólników spółki w przypadku rozwiązania spółki cywilnej. Taka sytuacja jest nie do przyjęcia w zakresie, w jakim uniemożliwia i zamyka drogę odwoławczą czy drogę sądową do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy byłym wspólnikom, gwarantowaną przepisami Konstytucji RP.

Słowa kluczowe: wspólnicy spółki cywilnej; byli wspólnicy spółki cywilnej; spółka cywilna; prawo podatkowe; strona postępowania; interes prawny