

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 13 marca 2018 r.

Sąd Okręgowy w Poznaniu w XVII Wydziale Karnym Odwoławczym w składzie:

Przewodnicząca SSO Justyna Andrzejczak

Sędziowie SSO Anna Judejko (spr.)

SSO Małgorzata Susmaga

Protokolant: sekr. sąd. Agnieszka Popławska

przy udziale Prokuratora Prokuratury Rejonowej Poznań Wilda Małgorzaty Wolińskiej-Nowak

po rozpoznaniu w dniu 28 lutego 2018 r.

sprawy **R. C. (1) i M. C. (1)** oskarżonych o przestępstwo z art. 56 § 1 k.k.s. i inne,

z powodu apelacji wniesionych przez obrońcę oskarżonych, oskarżonych i prokuratora

od wyroku Sądu Rejonowego Poznań-Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu z dnia 24.07.2017 r., sygn. akt VI K 1233/15

1. w oparciu o przepis art. 2 § 2 kks przyjmując, iż w niniejszej sprawie zastosowanie mają przepisy obowiązujące w okresie objętym zarzutem, zmienia zaskarżony wyrok i uniewinnia obu oskarżonych od popełnienia zarzucanych im przestępstw skarbowych z art. 56 § 1 kks w zb. z art. 60 § 1 kks w zb. z art. 62 § 2 kks w zw. z art. 6 § 2 kks w zw. z art. 9 § 3 kks i w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 kks,

2. kosztami postępowania w obu instancjach obciąża Skarb Państwa.

SSO Małgorzata Susmaga SSO Justyna Andrzejczak SSO Anna Judejko

UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 24 lipca 2017r., sygn.. akt VI K 1233/15, oskarżony **R. C. (1)** został uznany winnym tego, że prowadząc w 2009 r. działalność gospodarczą w formie spółki cywilnej pod firmą Przedsiębiorstwo (...), M. C. (1) zs L. ul. (...), działając wspólnie i w porozumieniu ze współnikiem spółki M. C. (1), w składanych deklaracjach w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w P. dla podatku od towarów i usług VAT-7 za kolejne miesiące za okres od stycznia 2009r. do grudnia 2009r. sporządzonych na podstawie nierzetelnie prowadzonych ksiąg, podawał nieprawdę poprzez odliczenie kwot podatku naliczonego pomimo braku oryginałów bądź duplikatów faktur oraz odliczenie podatku naliczonego wynikającego z nierzetelnych faktur dokumentujących zakupy towarów i usług, które w rzeczywistości nie miały miejsca, przez co zaniżono kwoty zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2009r. co spowodowało uszczuplenie podatkowe w podatku VAT w wysokości:

- za styczeń 2009r. 92.862,00 zł należności głównej,

- za luty 2009r. 155.475,00 zł należności głównej

- za marzec 2009r. 165.855,00 zł należności głównej

- za kwiecień 2009r. 130.961,00 zł należności głównej

- za maj 2009r. 166.288,00 zł należności głównej

- za czerwiec 2009r. 159.018,00 zł należności głównej
- za lipiec 2009r. 270.985,00 zł należności głównej
- za sierpień 2009r. 310.236,00 zł należności głównej
- za wrzesień 2009r. 317.917,00 zł należności głównej
- za październik 2009r. 249.474,00 zł należności głównej
- za listopad 2009r. 176.343,00 zł należności głównej
- za grudzień 2009r. 56.374,00 zł należności głównej,

gdzie łączna kwota podatku od towarów i usług za okres od stycznia 2009r. do grudnia 2009r. narażonego na uszczuplenie wyniosła 2.251.788,00 zł należności głównej, przez co spowodowano uszczuplenie należności publicznoprawnej wielkiej wartości, tj. przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s. w zb. z art. 60 § 1 k.k.s., w zb. z art. 62 § 2 k.k.s., w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. i w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 2 k.k.s. Sąd wymierzył oskarżonemu karę 1 roku i 8 miesięcy pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wysokości 160 stawek dziennych, ustalając, na podstawie art. 23 § 3 kks, wysokość jednej stawki na kwotę 400 zł.

Tym samym wyrokiem Sąd uznał oskarżonego **M. C. (1)** winnym tego, że prowadząc w 2009 r. działalność gospodarczą w formie spółki cywilnej pod firmą Przedsiębiorstwo (...), M. C. (1) zs L. ul. (...), działając wspólnie i w porozumieniu ze współnikiem spółki R. C. (1), w składanych deklaracjach w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w P. dla podatku od towarów i usług VAT-7 za kolejne miesiące za okres od stycznia 2009r. do grudnia 2009r. sporządzonych na podstawie nierzetelnie prowadzonych ksiąg, podawał nieprawdę poprzez odliczenie kwot podatku naliczonego pomimo braku oryginałów bądź duplikatów faktur oraz odliczenie podatku naliczonego wynikającego z nierzetelnych faktur dokumentujących zakupy towarów i usług, które w rzeczywistości nie miały miejsca, przez co zaniżono kwoty zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2009r. co spowodowało uszczuplenie podatkowe w podatku VAT w wysokości:

- za styczeń 2009r. 92.862,00 zł należności głównej,
- za luty 2009r. 155.475,00 zł należności głównej
- za marzec 2009r. 165.855,00 zł należności głównej
- za kwiecień 2009r. 130.961,00 zł należności głównej
- za maj 2009r. 166.288,00 zł należności głównej
- za czerwiec 2009r. 159.018,00 zł należności głównej
- za lipiec 2009r. 270.985,00 zł należności głównej
- za sierpień 2009r. 310.236,00 zł należności głównej
- za wrzesień 2009r. 317.917,00 zł należności głównej
- za październik 2009r. 249.474,00 zł należności głównej
- za listopad 2009r. 176.343,00 zł należności głównej
- za grudzień 2009r. 56.374,00 zł należności głównej,

gdzie łączna kwota podatku od towarów i usług za okres od stycznia 2009r. do grudnia 2009r. narażonego na uszczuplenie wyniosła 2.251.788,00 zł należności głównej, przez co spowodowano uszczuplenie należności publicznoprawnej wielkiej wartości, tj. przestępstwa skarbowego z art. 56 § 1 k.k.s. w zb. z art. 60 § 1 k.k.s., w zb. z art. 62 § 2 k.k.s., w zw. z art. 6 § 2 k.k.s., w zw. z art. 9 § 3 k.k.s. i w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. i za to na podstawie art. 56 § 1 kks w zw. z art. 7 § 2 kks wymierzył oskarżonemu karę 6 miesięcy pozbawienia wolności oraz karę grzywny w wysokości 100 stawek dziennych, ustalając, na podstawie art. 23 § 3 kks, wysokość jednej stawki na kwotę 300 zł.

Na podstawie art. 69 § 1 i 2 kk i art. 70 § 1 kk w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. Sąd warunkowo zawiesił wykonanie kary pozbawienia wolności wobec M. C. (1) na okres 2 lat próby oraz wobec R. C. (1) na okres 3 lat próby zaś na podstawie art. 72 § 1 pkt 8 kk w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. orzekł wobec obu oskarżonych obowiązek regulowania należności podatkowych w okresie próby oraz na podstawie art. 72 § 1 pkt 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. obowiązek informowania Sądu o przebiegu okresu próby.

Na podstawie art. 627 k.p.k., art. 633 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. i art. 1, art. 2 ust. 1 pkt 2 i 4 w zw. z art. 3 ust. 1 w zw. z art. 21 pkt 1 ustawy z dnia 23.06.1973r. o opłatach w sprawach karnych (Dz. U. z 1983r. Nr 49, poz. 223 ze zm.) Sąd zasądził od oskarżonych na rzecz Skarbu Państwa koszty postępowania w kwocie po 90 zł i opłaty - w kwocie 13100 zł od oskarżonego R. C. (1) oraz w kwocie 6120 zł od oskarżonego M. C. (1).

Apelacje od tego wyroku wywiedli: oskarżeni oraz ich obrońca, a nadto prokurator.

Obrońca oskarżonych zaskarżył wyrok w całości (k 1632 – 1638) zarzucając naruszenie wskazanych w apelacji przepisów Kodeksu karnego skarbowego, w szczególności zaś art.9 § 3 k.k.s. w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2017r. w zw. z art.2§2k.k.s. i wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez uniewinnienie oskarżonych od popełnienia zarzucanych im czynów, ewentualnie uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Oskarżony M. C. (1) w apelacji (k 1641 – 1644) podniósł zarzuty naruszenia wskazanych w apelacji przepisów prawa procesowego oraz zarzut błędu w ustaleniach faktycznych, w konsekwencji wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku i uniewinnienie go od popełnienia zarzucanego mu czynu, ewentualnie uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Oskarżony R. C. (1) podniósł w apelacji (k 1646 – 1653) zarzuty dotyczące nierozpoznania przez Sąd zgłoszonych przez obrońcę wniosków dowodowych, naruszenia wskazanych przepisów Kodeksu karnego skarbowego, błędnej oceny dowodów oraz błędu w ustaleniach faktycznych. W konsekwencji wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku i uniewinnienie od popełnienia zarzucanego mu czynu, ewentualnie uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Prokurator zaskarżył wyrok w części na niekorzyść R. C. (1) w zakresie orzeczenia o karze (1628 – 1630) podnosząc zarzut rażącej niewspółmierności kary i w konsekwencji wnosząc o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez wymierzenie R. C. (1) kary 1 roku i 8 miesięcy pozbawienia wolności bez warunkowego zawieszenia wykonania.

Sąd Okręgowy zważył, co następuje:

Apelacja obrońcy okazała się zasadna w stopniu skutkującym zmianą zaskarżonego wyroku i uniewinnieniem oskarżonych od zarzucanych im czynów, co spowodowało bezprzedmiotowość pozostałych zarzutów podniesionych w wywiedzionych apelacjach, a co w konsekwencji uprawniało Sąd Okręgowy do ograniczenia rozpoznania apelacji na podstawie art.436 k.p.k.

Jak wynika z uzasadnienia zaskarżonego wyroku, Sąd I instancji oceniając kwestię odpowiedzialności karnej oskarżonych opowiedział się za stanowiskiem doktryny krytycznym wobec stanowiska Sądu Najwyższego wyrażonego w uchwale z dnia 26.IV.2007 r. (I KZP 7/07, PIP 2008r. z 1, 134 – 137) oraz w postanowieniu SN z dnia 29 stycznia 2009r. (I KZP 28/08, OSNKW 2009, Nr 2, poz. 14). We wskazanej wyżej uchwale Sąd Najwyższy sformułował

tezę, że: Spółka cywilna nie należy do wymienionych w art. 9 § 3 KKS (w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 28 lipca 2005r. o zmianie ustawy Kodeks karny skarbowy i niektórych innych ustaw - Dz.U. Nr 178, poz. 1479) jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, gdyż nie posiada zdolności prawnej w rozumieniu prawa cywilnego. Natomiast w wydanym 29 stycznia 2009 r. postanowieniu Sąd Najwyższy potwierdził tezę wyrażoną we wcześniejszej uchwale wskazując, że: Zawarte w treści art. 9 § 3 Kodeksu karnego skarbowego pojęcie "zdolność prawna" oznacza generalną zdolność bycia podmiotem praw i obowiązków cywilnoprawnych oraz publicznoprawnych - w tym z zakresu podatków, ceł, reglamentacji dewizowej czy prawa loteryjnego.

Według wspomnianego powyżej, zacytowanego w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, stanowiska doktryny - odmiennego od oceny prawnej wyrażonej w wyżej zacytowanych orzeczeniach Sądu Najwyższego - pojęcie zdolności prawnej należy rozumieć jako odnoszące się do wszelkich przepisów odrębnych, o których mowa w art. 9 § 3 k.k.s., przyznającym spółkom cywilnym zdolność prawną na gruncie prawa podatkowego w zakresie określonego rodzaju podatku, bez konieczności posiadania przez taką jednostkę organizacyjną ogólnej zdolności prawnej w rozumieniu prawa cywilnego. W uzasadnieniu tego stanowiska wskazuje się, że ustawodawca nie określił, w kontekście jakiego aktu prawnego, czy jakiej gałęzi prawa, należy dokonywać interpretacji pojęcia zdolności prawnej, można zatem przyjąć, że chodzi o wszelkie, jakiegokolwiek przepisy i taki pogląd nie będzie wykładnią rozszerzającą. Zważywszy zaś na związki prawa karnego skarbowego z prawem podatkowym, celnym, dewizowym i hazardowym, to w tych dziedzinach należy poszukiwać punktu odniesienia do wykładni prawa karnego skarbowego, co dotyczy także pojęcia zdolności prawnej występującego w art.9 § 3 k.k.s. Prawo karne skarbowe jest subsydiarne wobec prawa podatkowego, celnego, dewizowego i hazardowego i to jest normatywny punkt odniesienia do wykładni jego pojęć, a nie prawo cywilne. Przy odniesieniu pojęcia zdolności prawnej do prawa cywilnego powstaje na gruncie k.k.s znaczne pole zdekryminalizowane, co trudno pogodzić z ochronną funkcją prawa karnego skarbowego. Sąd I instancji wskazał nadto, że pogląd zaprezentowany przez Sąd Najwyższy powodowałby uchylenie odpowiedzialności karnej skarbowej współników spółki cywilnej za przestępstwa i wykroczenia skarbowe, co prowadziłoby do swoistego uprzywilejowania ich sytuacji prawnej. Sąd I instancji wskazał, że dopóki w prawie podatkowym ustawodawca nakłada na spółki cywilne obowiązki podatkowe jak na innych podatników będących osobami fizycznymi lub innymi jednostkami organizacyjno-prawnymi, dopóty wykładnia celowościowa nakazuje, aby k.k.s. sankcjonował jednolicie niewykonanie tych obowiązków.

Sąd Okręgowy nie podzielił zaprezentowanego powyżej stanowiska Sądu I instancji. Analiza bowiem uzasadnień wyżej zacytowanych orzeczeń Sądu Najwyższego jest dla Sądu odwoławczego w pełni przekonująca. Sąd Najwyższy poprzedził sformułowanie zacytowanych tez odnoszących się do interpretacji prawnej art.9 §3 k.k.s. wszechstronną i wyczerpującą analizą odwołującą się do wykładni językowej, a następnie systemowej i historycznej. Teza w drugim orzeczeniu została przy tym sformułowana w związku z pytaniem prawnym Sądu Okręgowego w O.: "czy współnik spółki cywilnej może być osobą odpowiadającą jak sprawca - w rozumieniu art. 9 § 3 KKS w brzmieniu nadanym ustawą z 28.7.2005 r. o zmianie ustawy Kodeks karny skarbowy i niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 178, poz. 1479) - za przestępstwa skarbowe (wykroczenia skarbowe) z art. 56 § 2 KKS i art. 61 § 1 i 3 KKS w zakresie w jakim zarzucane mu zachowania dotyczą narażenia na uszczuplenie zobowiązań podatkowych spółki cywilnej w podatku od towarów i usług oraz nierzetelnego lub wadliwego prowadzenia ksiąg (ewidencji) co do należnego i naliczonego podatku od towarów i usług spółki cywilnej". W uzasadnieniu wskazanego pytania Sąd Okręgowy w O. wyrażając wątpliwości co do wspomnianej wyżej uchwały Sądu Najwyższego z 2007r. podniósł, między innymi, że sposób rozumowania zawarty we wskazanej uchwale i efekty przeprowadzonej interpretacji, mogą budzić wątpliwości na gruncie wykładni funkcjonalnej i aksjologicznej. Sąd Okręgowy w O. jako argument wskazał (podobnie jak Sąd I instancji w przedmiotowej sprawie), że efekt wykładni pojęcia „zdolność prawna” na płaszczyźnie prawa cywilnego prowadzi do całkowitej depenalizacji zachowań dotyczących obowiązków podatkowych (sensu largo) spółki cywilnej z uwagi na fakt, iż zasadniczą część zachowań stypizowanych w Kodeksie karnym skarbowym ma charakter przestępstw indywidualnych, tak jak w przypadku czynów z art.56 i 61 k.k.s, bowiem gdy chodzi o obowiązki podmiotu nie będącego osobą fizyczną, „jedyną formułą pozwalającą egzekwować odpowiedzialność za sprawstwo takich zachowań jest właśnie art.9 § 3 k.k.s”. Taka depenalizacja zaś nie znajduje uzasadnienia aksjologicznego.

Sąd Najwyższy postanowieniem z 29.1.2009 r. (I KZP 28/08), po rozpoznaniu zagadnienia prawnego odmówił podjęcia uchwały. Niemniej jednak w uzasadnieniu, wyrażając swoje poparcie dla stanowiska wyrażonego w uchwale z 2007r., uzupełnił analizę prawną zawartą we wskazanej uchwale, a nadto odniósł się do podnoszonych wątpliwości odnoszących się do problemu depenalizacji zachowań przy uwzględnieniu interpretacji „zdolności prawnej”, o której mowa w art.9§3 k.k.s. na gruncie prawa cywilnego.

Sąd I instancji aprobuje stanowisko krytyczne wskazanych autorów wobec stanowiska Sądu Najwyższego w omawianej kwestii i przyjmując prymat wykładni celowościowej nie odniósł się jednak do wyczerpujących rozważań Sądu Najwyższego. Wypada zatem zacytować fragmenty uzasadnienia wskazanego wyżej postanowienia:

...”Kodeks karny skarbowy posługując się w art. 9 § 3 pojęciem "zdolność prawna" nie definiuje go, ani też nie odsyła do innego aktu prawnego precyzującego rozważany zwrot. "Zdolność prawna" jest bez wątpienia wyrażeniem prawniczym, które definiowane jest jako: "zdolność nabywania praw cywilnych i zaciągania zobowiązań" (por. Słownik języka polskiego pod red. M. Szymczaka, Warszawa 1981, Tom III, s. 993 oraz Uniwersalny słownik języka polskiego pod red. S. Dubisza, Warszawa 2003, Tom V, s. 626), "zdolność bycia podmiotem praw i obowiązków" (por. Encyklopedia prawa pod red. U. Kaliny - Prasznic, Warszawa 2004, s.1004), a także "zdolność do tego, aby być podmiotem stosunków cywilnoprawnych" (por. Encyklopedia Gazety Wyborczej, Kraków, Tom 20, s. 511). Odwołując się nadto do przywołanych w uchwale z dnia 26 kwietnia 2007 r. poglądów doktryny i orzecznictwa, nie można mieć wątpliwości co do tego, że "zdolność prawna" jest kategorią właściwą dla prawa cywilnego, którą należy rozumieć jako możliwość bycia podmiotem stosunków cywilnoprawnych (por. także J. Frąckowiak (w:) System prawa prywatnego. Prawo cywilne - część ogólna, Tom I, Warszawa 2007, s. 1086). Ogólny charakter sformułowania pociąga za sobą konieczność określenia istoty tej instytucji prawnej. Po nowelizacji Kodeksu cywilnego ustawą z dnia 14 lutego 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 49, poz. 408), w obowiązującym prawie cywilnym istnieją trzy grupy podmiotów wyposażone w przymiot zdolności prawnej. Podmiotami tymi są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne, którym ustawa przyznaje zdolność prawną (ostatni z wymienionych podmiotów przewidziany został w treści art. 331 KC). Na gruncie prawa cywilnego przyznanie zdolności prawnej, to uznanie przez porządek prawny, że dana jednostka może być podmiotem każdego stosunku cywilnoprawnego. Tylko z przepisu prawa lub z całokształtu regulacji odnoszącej się do danej osoby fizycznej, osoby prawnej, czy jednostki organizacyjnej, o której mowa w art. 331 KC, może wynikać ograniczenie tej możliwości, czyli wskazanie, że w określonym stosunku czy stosunkach prawnych, podmiotem nie może być ten, komu przysługuje zdolność prawna. Jest oczywiste, że w obrocie prawnym funkcjonują także inne jednostki organizacyjne, którym ustawa nie przyznaje zdolności prawnej, które wszakże mogą być adresatem norm prawnych, ale nie zawsze łączy się to z możliwością bycia podmiotem stosunku prawnego. Nawet gdy tak jest, to musi istnieć przepis prawa, który w konkretnej sytuacji taką możliwość im przyznaje, gdyż jako pozbawionym zdolności prawnej nie przysługuje takim jednostkom generalna kompetencja uznawania ich za podmioty stosunków prawnych. Zatem, w rozważanej sytuacji możliwość bycia adresatem określonych norm prawnych nie jest zdolnością prawną, lecz przyznaną przez przepis prawa określoną zdolnością do bycia podmiotem ściśle określonych praw lub obowiązków (por. J. Frąckowiak (w:) System prawa prywatnego op. cit., s. 1086 - 1087). W świetle powyższych uwag jest jasne, że - jak trafnie wywiedziono w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2007 r. - spółka cywilna nie ma zdolności prawnej na gruncie prawa cywilnego (inaczej rzecz się ma z osobowymi spółkami handlowymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną stwierdzając w art. 8 § 1 Kodeksu spółek handlowych, iż spółka osobowa może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywaną). Poza stosunkami cywilnoprawnymi, wymienione wcześniej cztery kategorie adresatów norm prawa mogą wchodzić także w stosunki publicznoprawne, w tym wynikające z prawa podatkowego. W związku z tym pojęcie zdolności prawnej pojawia się również w innych - niż prawo cywilne - gałęziach prawa. W art. 30 § 1 Kodeksu postępowania administracyjnego stwierdzono, że zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych stron ocenia się według przepisów prawa cywilnego, o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej. Podobnie rzecz unormowano we wskazanym wcześniej art. 135 Ordynacji podatkowej, który przewiduje, że zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej. Odmienne kwestia ta ujęta została w przepisach prawa dewizowego. Definiując w art. 2 ust.

1 pkt 1 lit. a, pkt 2 lit. a oraz pkt 3 ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. Prawo dewizowe (Dz.U. Nr 141, poz. 1178 ze zm.) pojęcia rezydentów, nierezydentów i nierezydentów z krajów trzecich wymieniono osoby fizyczne, osoby prawne, a także inne podmioty posiadające zdolność zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu. O ile w przypadku prawa dewizowego "zdolność zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu" to nic innego jak zdolność prawna w podanym wcześniej znaczeniu cywilnoprawnym, o tyle w przypadku Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej rzecz ma się odmiennie. Pomijając fakt, że określona w przepisach tych ustaw zdolność prawna wiąże się odpowiednio tylko z postępowaniem administracyjnym oraz sprawami podatkowymi, należy zauważyć, że cywilnoprawne znaczenie tego pojęcia będzie miało zastosowanie tylko wówczas, gdy przepisy administracyjnego prawa materialnego, w tym podatkowego, nie będą stanowiły inaczej. Oznacza to, że zdolność administracyjnoprawną, także podatkową, mogą mieć również tacy adresaci normy prawnej, którzy na gruncie prawa cywilnego zdolności prawnej nie mają, ale tylko wówczas, gdy wynika to z treści szczególnych przepisów (por. m.in.: G. Łaszczyca, Cz. Marzysz i A. Matan, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Tom I, Warszawa 2007, s. 298; E. Klat -Górska, L. Klat - Wertelecka, Oznaczenie strony w decyzji administracyjnej, Samorząd Terytorialny 2004, z. 7 - 8, s. 44 - 59; wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 8 maja 1998 r., I SA/Lu 346/97, i w W. z dnia 27 czerwca 2000 r., V SA 2008/99; B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa, Wrocław 2007, s. 619 - 622; C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa, Kraków 2007, s. 549 - 551). Przechodząc na istotny, z punktu widzenia czynionych rozważań, grunt prawa podatkowego stwierdzić trzeba - w ślad za wywodami zawartymi w uzasadnieniu uchwały Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2007 r. - że w doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, iż art. 135 Ordynacji podatkowej jest wyrazem autonomii prawa podatkowego, co oznacza, że zdolność prawną na gruncie tego prawa ma wyłącznie podmiot (adresat normy prawnej) objęty normatywnym obowiązkiem podatkowym sensu largo, który nie musi posiadać wszelkich cech "zdolności". Oznacza to, że każda ustawa podatkowa tworzy własny katalog podmiotów posiadających zdolność prawną w danym podatku. Już w tym miejscu, zważywszy, że w realiach rozważanej sprawy w grę wchodzić może jedynie podatek od towarów i usług, należy wskazać, iż zgodnie z art. 15 ust. 1 oraz 16 i 17 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), przy spełnieniu określonych warunków, podatnikami tego podatku są: osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne. Ze względu na to, że - jak wspomniano już na wstępie - Kodeks karny skarbowy nie definiuje znajdującego się w art. 9 § 3 pojęcia "zdolność prawna", nie odwołuje się też do jego znaczenia wypracowanego na gruncie innej gałęzi prawa, jak czynią to w podany sposób Kodeks postępowania administracyjnego oraz Ordynacja podatkowa, a nadto uwzględniając przedmiot regulacji Kodeksu karnego skarbowego oraz swoiste pojmowanie zdolności prawnej na gruncie prawa podatkowego czy dewizowego, stwierdzić należy, że wykładnia językowa omawianego zwrotu nie prowadzi do jednoznacznego rezultatu, co pociąga za sobą konieczność skorzystania z innych metod wykładni. Rozważając kwestię zdolności prawnej spółki cywilnej na gruncie art. 9 § 3 KKS Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 26 kwietnia 2007 r. prześledził okoliczności związane z uchwaleniem ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, uwzględniając uzasadnienie projektu ustawy oraz argumenty podnoszone w toku prac legislacyjnych i doszedł do przekonania, że zastąpienie wyrażenia „Jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej” zwrotem „Jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną” podyktowane były potrzebą "zsynchronizowania" przepisów Kodeksu karnego skarbowego z rozwiązaniami przyjętymi w Kodeksie cywilnym. Podzielając ten punkt widzenia zwrócić należy uwagę na wynikające z tego stanu rzeczy konsekwencje. Rozważany przepis art. 9 § 3 KKS stanowi, że za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi trzech rodzajów podmiotów: osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Przepis ten, co oczywiste, poprzez regulację negatywną odnosi się także do jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy nie przyznają zdolności prawnej. Jak łatwo zauważyć, w rozważanym zakresie omawiany przepis powieliła koncepcję trójpodmiotowości funkcjonującą w systemie prawa cywilnego. Jak już wspomniano wcześniej, zdolność prawna - w rozumieniu prawa cywilnego - przysługuje poszczególnym podmiotom ze względu na ich istotę oraz ma charakter kompleksowy. Nie ma żadnego powodu, zważywszy na dotychczasowe argumenty oraz redakcję art. 9 § 3 KKS, by zawarte w nim pojęcie "zdolność

prawna", odnoszące się także do innych niż tylko cywilnoprawne stosunków, rozumieć w odmienny sposób. W odniesieniu do osób fizycznych i osób prawnych nie może być przecież wątpliwości, że przysługująca im zdolność prawna oznacza możliwość bycia podmiotem całokształtu praw lub obowiązków, a wykluczenie możliwości bycia podmiotem konkretnych praw lub obowiązków musi wynikać z przepisu prawa lub z całokształtu norm dotyczących danej jednostki. Taki sam sposób rozumowania wiązać się musi z jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Owe przepisy mają przyznać wspomnianej jednostce zdolność prawną nie w określonej sferze jej działalności, czy w obszarze określonej gałęzi prawa, lecz w ogóle. Zdolność prawna w rozumieniu art. 9 § 3 KKS jest kategorią jednolitą, której nie można dzielić na ogólną, cywilną, podatkową, czy administracyjną.

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

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług została uchwalona już po wejściu w życie art. 331 KC, co miało miejsce w dniu 25 września 2003 r. Wyznaczony treścią art. 15, 16 i 17 ustawy o podatku od towarów i usług krąg podatników (osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej) odpowiadał brzmieniu art. 9 § 3 KKS sprzed zmiany Kodeksu karnego skarbowego ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy Kodeks karny skarbowy i niektórych innych ustaw. Wprowadzenie powyższą nowelą do art. 9 § 3 KKS trójpodmiotowości przystającej do konstrukcji obowiązującej aktualnie na płaszczyźnie prawa cywilnego wyklucza możliwość przyjęcia, że pojęcie "zdolność prawa", którym posługuje się wskazany przepis jest tożsame ze zdolnością prawnopodatkową wyznaczoną regulacją ustawy o podatku od towarów i usług.

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

Po trzecie, przyjęcie, że zdolność podatkowa w ramach ustawy o podatku od towarów i usług jest równoznaczna ze zdolnością prawną w rozumieniu art. 9 § 3 KKS prowadziłoby do sprzeczności wewnątrz samego Kodeksu karnego skarbowego i to co najmniej w dwóch obszarach. Przepis art. 9 § 3 KKS znajduje się w części ogólnej Kodeksu karnego skarbowego, co oznacza, że odnosi się do wszystkich relewantnych z punktu widzenia przedmiotu regulacji typów przestępstw i wykroczeń skarbowych. W części szczególnej Kodeksu podmiot wielu przestępstw i wykroczeń skarbowych jest określany nazwą zbiorową (np. "podatnik" - art. 54 - 57, "płatnik" - art. 77 - 79, 81, "rezydent" - art. 98, 100, 102 - 106b i inne). Zgodnie z art. 9 § 3

KKS - w takich sytuacjach - osoba działająca w danym podmiocie gospodarczym, w tym w jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, w charakterze opisanym w tym przepisie, jeżeli nastąpi w tym podmiocie gospodarczym realizacja znamion danego czynu zabronionego, ponosi odpowiedzialność jako sprawca, określony w naruszonej normie KKS W konsekwencji, użyte w art. 9 § 3 KKS pojęcie

"zdolność prawna" musi być rozumiane jednakowo na gruncie całego tego aktu prawnego. Oznacza to, że zdolność prawna spółki cywilnej musi być rozumiana w taki sam sposób przy rozważaniu odpowiedzialności karnej skarbowej za przestępstwa podatkowe oraz za przestępstwa dewizowe. Okazuje się jednak, że przepisy materialne, regulujące stosunki podatkowe i dewizowe, właściwą dla nich zdolność prawną postrzegają w odmienny sposób. O ile w ustawie o podatku od towarów i usług mówi się, że podatnikiem są m.in. jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, a więc również spółka cywilna, o tyle, jak już wspomniano, prawo dewizowe definiując pojęcia rezydenta i nierezydenta mówi o podmiotach posiadających zdolność zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu. Nie wnikając w kwestię podmiotowości stwierdzić należy, że na gruncie prawa dewizowego spółka cywilna nie ma zdolności prawnej, bowiem - co bezsporne - nie ma zdolności zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu. Zaprezentowana sytuacja wyklucza więc możliwość rozumienia użytego w art. 9 § 3 KKS pojęcia "zdolność prawna" w sposób wynikający z regulacji zawartej w ustawie o podatku od towarów i usług.

Poza art. 9 § 3 KKS, wyrażenie "jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną" występuje także w art. 24 § 1 tego kodeksu. Zgodnie z dyrektywą konsekwencji terminologicznej, tj. zakazem wykładni homonimicznej, tym samym zwrotom nie należy nadawać różnych znaczeń. Oznacza to, że występujące w obu przepisach pojęcie "zdolność prawna" powinno być rozumiane w ten sam sposób. W związku z tym uznanie, że zdolność podatkowa spółki cywilnej, wynikająca z ustawy o podatku od towarów i usług, jest tożsama ze zdolnością prawną spółki cywilnej na gruncie art. 9 § 3 KKS, prowadzi do niedających się zaakceptować konsekwencji, zwłaszcza w układzie, gdy sprawcą w rozumieniu art. 9 § 3 KKS jest wspólnik spółki cywilnej. Wynikająca z art. 24 § 1 KKS odpowiedzialność posiłkowa jest obligatoryjna. Jej istota sprowadza się do tego, że za karę grzywny wymierzoną sprawcy przestępstwa skarbowego czyni się w całości albo w części odpowiedzialną posiłkowo osobę fizyczną, osobę prawną albo jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, jeżeli sprawcą czynu zabronionego jest zastępca tego podmiotu prowadzący jego sprawy jako pełnomocnik, zarządca, pracownik albo działający w jakimkolwiek innym charakterze, a zastępowany podmiot odniósł lub mógł odnieść z popełnionego przestępstwa skarbowego jakąkolwiek korzyść majątkową. W przypadku przyjęcia, że spółka cywilna ma zdolność prawną i w konsekwencji przypisania sprawstwa jej wspólnikowi przy wykorzystaniu konstrukcji z art. 9 § 3 KKS, to również spółka cywilna musiałaby zostać pociągnięta do odpowiedzialności posiłkowej wynikającej z art. 24 § 1 KKS - wszak zdolność prawna na gruncie obu wymienionych przepisów musi być rozumiana w ten sam sposób. Ze względu na istotę spółki cywilnej, wynikającą z prawa cywilnego, w rzeczywistości do odpowiedzialności posiłkowej pociągnięci zostaliby wszyscy jej wspólnicy, w tym również ten, który był sprawcą w rozumieniu art. 9 § 3 KKS. Tymczasem, ze względu na to, że odpowiedzialność posiłkowa polega na przerzuceniu odpowiedzialności za wykonanie kary majątkowej na osobę (podmiot) niewinną z punktu widzenia prawa karnego skarbowego, która nie ma bezpośredniego związku z popełnieniem przestępstwa skarbowego, lecz którą także obciąża się odpowiedzialnością majątkową wyłącznie ze względu na istnienie po jej stronie winy w zakresie wyboru czy nadzoru, nie może być odpowiedzialną posiłkowo osoba, która sama ponosi odpowiedzialność karną w związku z tym samym przestępstwem, za które miałyby ponosić odpowiedzialność posiłkową w zakresie skazania za grzywnę jeszcze innej osoby (por. B. Kurzępa, W. Kotowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2007, s. 155). Jednakże, przy założeniu podmiotowości spółki cywilnej związanej z jej zdolnością prawną, niemożliwe byłoby wyłączenie z kręgu odpowiedzialnych posiłkowo sprawcy w rozumieniu art. 9 § 3 KKS (wspólnika spółki), bowiem podmiotem odpowiedzialnym posiłkowo byłaby sama spółka, a nie jej wspólnicy (odmiennie rzecz się ma w odniesieniu do osobowej spółki handlowej, która zajmuje pozycję odrębnego - względem wspólników - podmiotu praw i obowiązków, ma własny majątek, uczestniczy w obrocie we własnym imieniu i ponosi odpowiedzialność cywilną).

Podsumowując dotychczasowe rozważania należy stwierdzić, że zawarte w treści art. 9 § 3 Kodeksu karnego skarbowego pojęcie "zdolność prawna" oznacza generalną zdolność bycia podmiotem praw i obowiązków cywilnoprawnych oraz publicznoprawnych - w tym z zakresu podatków, ceł, reglamentacji dewizowej czy prawa loteryjnego. Prowadzi to do wniosku, że spółka cywilna nie ma zdolności prawnej w podanym wyżej znaczeniu ponieważ - co bezsporne - nie ma zdolności prawnej w zakresie stosunków cywilnoprawnych, nie jest podmiotem zbiorowym w rozumieniu ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz.U. Nr 197, poz. 1661, ze zm. (por. uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego

z dnia 3 listopada 2004 r., K 18/03, OTK - A, 2004/10/103 oraz wywód Sądu Najwyższego poświęcony tej kwestii oraz konsekwencji terminologicznej, zawarty w uzasadnieniu uchwały z dnia 26 kwietnia 2007 r.), nie ma zdolności prawnej na gruncie prawa publicznego, tj. ustawy z dnia 2 lutego 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jednolity Dz.U. z 2007 r., Nr 155, poz. 1095 ze zm.), bowiem w art. 4 § 1 tej ustawy wskazuje się, że przedsiębiorcą jest jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną - wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą, zaś w § 2 stwierdza się wprost, że za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej, a w sferze stosunków relewantnych z punktu widzenia przedmiotu ochrony przepisów Kodeksu karnego skarbowego, zdolność prawna spółki jest ograniczona do ściśle zakreślonych obszarów, wyznaczonych treścią przepisów poszczególnych ustaw. Warto przy tym zauważyć, że nie można mówić nawet o ogólnej zdolności podatkowej spółki cywilnej skoro nie jest ona podatnikiem na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych por. art. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2000 r., Nr 54, poz. 654 ze zm.), a na gruncie podatku od osób fizycznych podatnikami są wspólnicy spółki, a nie sama spółka cywilna (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 9 grudnia 1999 r., I SA/Łd 1604/97)".

Jak wynika z wyżej przytoczonego obszernego fragmentu uzasadnienia postanowienia Sądu Najwyższego, przeciwko interpretacji zdolności prawnej wskazanej w przepisie art. 9 § 3 K.k.s. przemawia jednoznacznie wykładnia systemowa, która prowadzi do logicznych wniosków, że nie sposób interpretować „zdolności prawnej”, o której mowa w art. 9 § 3 k.k.s w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2017r. odmiennie, aniżeli na gruncie prawa cywilnego, co musiało prowadzić do wniosku, że spółka cywilna tak rozumianej „zdolności prawnej” nie posiada. Rozważania, w których Sąd Najwyższy dokonał całościowej i wieloaspektowej interpretacji prawnej są logiczne i przekonujące. Tym bardziej, że Sąd Najwyższy odniósł się również do podnoszonego problemu dekryminalizacji zachowań przyznając, że mimo iż ustawodawca nakłada na spółki cywilne obowiązki podatkowe, to – przy przyjętym, z zastosowaniem wykładni systemowej, znaczeniu pojęcia "zdolność prawna" - nie sankcjonuje na gruncie prawa karnego skarbowego niewykonania tych obowiązków. Sąd Najwyższy dostrzegł również, że pozostawać to może w sprzeczności ze szczególnym przedmiotem ochrony, którego dotyczy prawo karne skarbowe, tj. interesem i porządkiem finansowym państwa. Jak wskazał jednak Sąd Najwyższy, odwołanie się do celu ustawy, a ściślej, do celu wchodzących w grę w tej sprawie przepisów prawa karnego skarbowego, nie może prowadzić do przekreślenia wyników dokonanej wykładni. Przekonujące przy tym jest odwołanie się do funkcji gwarancyjnej, której podstawowym instrumentem realizacji jest zasada określoności czynu zabronionego przez ustawę. Jak wskazano w uzasadnieniu, jednym z wiążących się z tą zasadą postulatów jest zakaz stosowania analogii i wykładni rozszerzającej na niekorzyść sprawcy - nullum crimen sine lege stricta (por. A. Zoll, (w:) Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz, Tom I, Kraków 2004, s. 43 - 61). Przyjęcie zatem w rozważanej sprawie prymatu wykładni funkcjonalnej nad wykładnią językową i systemową stanowiłoby złamanie tego zakazu, zwłaszcza w sytuacji, gdy dobrem chronionym są interesy państwa, a nie jednostki. Przekonująco wskazano nadto w uzasadnieniu, że za uznaniem, iż spółka cywilna jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną w rozumieniu art. 9 § 3 KKS nie przemawia także argument, że w przeciwnym przypadku tożsame zachowania osoby fizycznej, działającej we własnym imieniu lub jako reprezentanta spółki cywilnej byłyby prawnie irrelewantne natomiast w odniesieniu do reprezentanta spółki jawnej (np. wspólnika, czy doradcy podatkowego) pociągałyby za sobą odpowiedzialność karną skarbową. To swoiste odwołanie się do zasady równości, jak wskazał Sąd Najwyższy, jest chybione. Zasada ta bowiem przewiduje nie tylko nakaz jednakowego traktowania podmiotów znajdujących się w takiej samej sytuacji, ale także i dopuszczalność uzasadnionych zróżnicowań. Rzecz jednak w tym, że reprezentant spółki cywilnej i reprezentant spółki jawnej nie znajdują się w tej samej sytuacji. Uzasadnienie zróżnicowania, jak dalej argumentuje Sąd Najwyższy, jest zaś konsekwencją sposobu określenia podmiotu przestępstwa skarbowego, z którego wynika, że sprawcą w rozumieniu art. 9 § 3 KKS nie może być zastępca jednostki organizacyjnej, której odrębne przepisy nie przyznają zdolności prawnej (podobnie - sprawcą przestępstwa łapownictwa biernego może być tylko ten, kto przyjmuje korzyść majątkową, osobistą albo jej obietnicę w związku z pełnieniem funkcji publicznej, zatem - mimo takiego samego zachowania odpowiedzialności karnej nie będzie podlegał ten, którego czyn nie będzie pozostawał w związku z pełnieniem funkcji publicznej).

Odnosząc powyższe do realiów przedmiotowej sprawy wskazać należy, że oskarżonymi w sprawie zostali R. C. (1) i M. C. (1) – wspólnicy spółki cywilnej Przedsiębiorstwo (...) z siedzibą w L., przy czym, jak wynika z klasyfikacji prawnej zarzucanych oskarżonym czynów, przyjęto ich odpowiedzialność na zasadzie określonej w art.9§3 k.k.s. Jak przy tym trafnie wskazał Sąd I instancji na stronie 8 uzasadnienia zaskarżonego wyroku odnosząc się do przepisów składających się na kumulatywną kwalifikację zarzuconych oskarżonym czynów, podmiotem czynu z art.56 §1 k.k.s. może być wyłącznie podatnik. Z kolei art. 60 § 1 k.k.s. penalizuje nieprowadzenie ksiąg rachunkowych, których obowiązek prowadzenia obciąża podatnika. Przepis zaś art. 62 § 2 k.k.s. normuje odpowiedzialność karną za nierzetelne wystawienie faktury lub rachunku za wykonanie świadczenia albo posługiwanie się takim dokumentem. Podmiotem zobowiązanym do wystawienia faktury jest podatnik podatku VAT wskazany w art.106 ustawy o podatku od towarów i usług. Oskarżonym w kontekście kwalifikacji z art.62 § 2 k.k. zarzucono przy tym posłużenie się, między innymi, nierzetelnymi fakturami poprzez ujęcie ich w ewidencji, co czyniło księgi nierzetelnymi i w konsekwencji podawanie nieprawdy w deklaracjach, co wszakże miało stanowić sposób działania prowadzący do uszczuplenia należności publicznoprawnej w zakresie podatku VAT podatnika, którym w przedmiotowej sprawie niewątpliwie była spółka cywilna.

Biorąc pod uwagę wyżej przedstawione rozważania i interpretację prawną przepisu art.9§3 k.k.s. w zakresie rozumienia pojęcia wskazanej w tym przepisie „zdolności prawnej”, Sąd Okręgowy nie podzielał wykładni celowościowej wskazanego przepisu, na którą powołał się Sąd I instancji, uznał, że oskarżeni nie mogli być pociągnięci do odpowiedzialności karnej za zarzucane im w związku z prowadzeniem spółki cywilnej przestępstwa na podstawie art.9§3k.k.s. Spółka cywilna bowiem, jako podmiot niemający „zdolności prawnej” nie należała do kręgu podmiotów wymienionych we wskazanym przepisie.

Wskazany przepis został zmieniony z dniem 1 stycznia 2017r. poprzez usunięcie sformułowania „której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną”, co oznacza powrót do sytuacji sprzed nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 28 lipca 2005r. Wypada przy tym zauważyć, co trafnie podniesiono w apelacji obrońcy oskarżonych, że w uzasadnieniu do projektu zmiany ustawy Kodeks karny skarbowy wskazano, iż:

„Skreślenie w k.k.s. zapisu „której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną” (art.9§3 in fine) spowoduje, iż przepis ten będzie stanowił również podstawę odpowiedzialności prawnej osoby fizycznej za uszczuplenia spółki cywilnej w zakresie podatku VAT, czy podatku akcyzowego, a zatem czyny te nie pozostaną bezkarne.

W obecnym stanie prawnym brak jest podstawy do pociągnięcia do odpowiedzialności karnej za zobowiązania z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego wspólników spółki cywilnej czy też osób zajmujących się sprawami gospodarczymi tej spółki, wobec faktu, iż spółka cywilna nie należy do wymienionych w art.9 §3 k.k.s. jednostek organizacyjnych niemających odpowiedzialności prawnej, gdyż nie posiada zdolności prawnej w rozumieniu prawa cywilnego mimo, że ma ona w razie nałożenia na nią obowiązku podatkowego zdolność podatkową.

Trafnie podniesiono - w kontekście powyższego - w apelacji obrońcy oskarżonych, że wskazane uzasadnienie, jak również przyjęcie proponowanej zmiany, oznacza, iż w ocenie ustawodawcy, stan prawny obowiązujący do dnia 1 stycznia 2017r. uniemożliwiał przypisanie wspólnikowi spółki cywilnej odpowiedzialności zastępczej określonej w art.9§3 k.k.s.

Wypada przy tym zauważyć, że dołączona do akt kopia postanowienia o umorzeniu dochodzenia przeciwko R. C. (1) za czyny z art.62§2 k.k.s. i art.61§1 k.k.s. popełnione w okresie 2007 i 2008r. (k1561 – 1562) wskazuje na brak konsekwencji oskarżyciela publicznego, który w tej sprawie uznał brak wyczerpania przez oskarżonego znamion czynu zabronionego z powołaniem się na wskazane powyżej orzeczenia Sądu Najwyższego odnośnie braku „zdolności prawnej” spółki cywilnej, na którą wskazywał przepis art.9§3 k.k.s, wcześniej kierując na podstawie art.9 §3 k.k.s wobec oskarżonych jako wspólników spółki cywilnej akt oskarżenia w przedmiotowej sprawie.

Reasumując powyższe rozważania, Sąd Okręgowy uznał, że zaskarżony wyrok nie mógł się ostać i uwzględniając wniosek apelacji obrońcy zmienił zaskarżony wyrok i uniewinnił obu oskarżonych od popełnienia zarzucanego im

czynu, którego mieli dopuścić się działając wspólnie i w porozumieniu. Sąd Okręgowy przy tym, z uwagi na czas, w jakim oskarżeni mieli dopuścić się zarzucanego czynu i wskazaną zmianę art.9§3 k.k.s. z dniem 1 stycznia 2017r., uznał na podstawie art.2 § 2 k.k.s., iż w przedmiotowej sprawie zastosowanie mają przepisy w wersji obowiązującej w okresie objętym zarzutem czyli w 2009r. (a zatem przed zmianą z dniem 1 stycznia 2017r. przepisu art.9 § 3 k.k.s.) jako względniejsze dla oskarżonych.

O kosztach Sąd orzekł na podstawie art.632 pkt. 2 k.p.k.

SSO Małgorzata Susmaga SSO Justyna Andrzejczak SSO Anna Judejko