

**Wyrok z dnia 20 grudnia 2001 r.**

**III RN 163/00**

**Skorzystanie przez podatnika z prawa obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) w sytuacji, gdy nie nabywa on przedsiębiorstwa na podstawie jednej umowy sprzedaży, lecz szeregu kolejnych umów cywilnoprawnych, których przedmiotem jest sprzedaż poszczególnych składników majątkowych przedsiębiorstwa, stanowi obejście wynikające z art. 3 ust. 1 pkt 1 tej ustawy zakazu korzystania z możliwości odliczania kwoty podatku naliczonego od kwoty podatku należnego.**

Przewodniczący SSN Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Andrzej Wasilewski (sprawozdawca), Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 20 grudnia 2001 r. sprawy ze skargi „E.” SA w T. na decyzję Izby Skarbowej w T. z dnia 29 października 1997 r. [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług, na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 9 lutego 2000 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

### **U z a s a d n i e n i e**

Izba Skarbowa w T. decyzją z dnia 29 października 1997 r. utrzymała w mocy decyzję Pierwszego Urzędu Skarbowego w T. z dnia 15 lipca 1997 r. określającą podatnikowi – Spółce Akcyjnej „E.” w T. zobowiązanie z tytułu podatku od towarów i usług za miesiąc styczeń, luty i marzec 1997 r. oraz ustalającą dodatkowe zobowiązanie podatkowe za te miesiące, a nadto umarzającą postępowanie dotyczące zobowiązań z tytułu podatku od towarów i usług za miesiąc grudzień 1996 r. W uzasadnieniu tej decyzji Izba Skarbowa stwierdziła, że zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1

ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 marca 1997 r., przepisów tej ustawy nie stosuje się do sprzedaży przedsiębiorstwa, zakładu (oddziału) samodzielnie sporządzającego bilans lub innej zorganizowanej części przedsiębiorstwa stanowiącej wyodrębniony organizacyjnie zakład (oddział). Tymczasem, mając na uwadze art. 55<sup>1</sup> KC, definiujący pojęcie przedsiębiorstwa, organy podatkowe stwierdziły, że w rozpoznawanej sprawie Spółka cywilna „E.” zbyła na rzecz podatnika – Spółki Akcyjnej „E.” w T. w okresie od grudnia 1996 r. do marca 1997 r. w zasadzie cały posiadany (z wyjątkiem jednego komputera ze scannerem) majątek ruchomy i nieruchomy przedsiębiorstwa – Spółki cywilnej „E.” (w tym między innymi także: konstrukcję stalową hali magazynowej, budynki i budowle, ogrodzenie oraz prawo wieczystego użytkowania gruntu). Ponadto, organy podatkowe stwierdziły, że: po pierwsze – część rzeczy ruchomych i nieruchomości, które były przedmiotem powyższych umów sprzedaży na rzecz podatnika – Spółki Akcyjnej „E.” w T. (w tym w szczególności: grunty wraz z zabudową, waga hakowa o udźwigu 5.000 kg, telefony komórkowe, samochody Cinquecento i Star oraz komputer z instalacją i okablowaniem) była już przez tę Spółkę do chwili dokonania zakupu dzierżawiona od Spółki cywilnej „E.” (na podstawie umów z dnia 31 grudnia 1996 r. – nr 1/96 i nr 2/96), co oznacza że Spółka Akcyjna „E.” prowadziła swoją działalność gospodarczą z wykorzystaniem tego majątku także przed datą przejęcia całości przedsiębiorstwa Spółki cywilnej „E.” na własność; po drugie – z dniem 31 grudnia 1996 r. Spółka cywilna „E.” rozwiązała umowy o pracę ze wszystkimi zatrudnionymi w niej pracownikami, którzy następnie z dniem 1 stycznia 1997 r. zostali zatrudnieni przez podatnika – Spółkę Akcyjną „E.” w T.; oraz po trzecie – obie Spółki – Spółka cywilna „E.” i Spółka Akcyjna „E.” – były ze sobą powiązane osobowo (wspólnicy Spółki cywilnej „E.” byli zarazem akcjonariuszami Spółki Akcyjnej „E.” w T.), ze względu na przedmiot prowadzonej działalności, nazwę firmy oraz siedzibę w T. przy ul. G. Wszystkie powyższe ustalenia stanowiły podstawę dla stwierdzenia przez organy podatkowe, że w rozpoznawanej sprawie faktycznie miało miejsce nabycie przez podatnika – Spółkę Akcyjną „E.” w T. przedsiębiorstwa od Spółki cywilnej „E.”, co uzasadnia zastosowanie w danym wypadku art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Potwierdziły to również złożone w dniu 5 marca 1997 r. wyjaśnienia, pochodzące od wspólnika Spółki cywilnej „E.” – Ryszarda B., będącego zarazem wiceprezesem zarządu Spółki Akcyjnej „E.” w T., który stwierdził, że „zadaniem E. S.A. jest

przejęcie i kontynuowanie działalności handlowej PZH „E.” Spółka cywilna. W związku z powyższym zaistniała potrzeba sprzedaży całego majątku na rzecz Spółki Akcyjnej”. Mając powyższe na uwadze, organy podatkowe stwierdziły, że celem i zamiarem obu stron (Spółki cywilnej „E.” oraz Spółki Akcyjnej „E.” w T.) zawierających w stosunkowo krótkim czasie kolejne umowy sprzedaży poszczególnych składników majątku przedsiębiorstwa Spółki cywilnej „E.” nie było wyłącznie przenoszenie tych składników mienia na Spółkę Akcyjną „E.” w T., lecz także faktyczne wstąpienie podatnika – Spółki Akcyjnej „E.” w T. w sytuację prawną i faktyczną Spółki cywilnej „E.” poprzez nabycie przedsiębiorstwa. W konsekwencji, transakcje te – jako dotyczące sprzedaży przedsiębiorstwa – nie podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług), a podatnik w swych deklaracjach podatkowych od powyższych umów dokonał z tego tytułu zawyżenia kwot zwrotu podatku naliczonego nad podatkiem należnym za miesiące: grudzień 1996 r. oraz styczeń i luty 1997 r., a także zaniżył kwotę podlegającą wpłacie na rachunek Urzędu Skarbowego za miesiąc marzec 1997 r., co stwarzało konieczność prawidłowego naliczenia podatku od towarów i usług za trzy miesiące (styczeń - luty - marzec) 1997 r. oraz ustalenia za te miesiące dodatkowego zobowiązania podatkowego w trybie art. 27 ust. 5 i ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku wyrokiem z dnia 9 lutego 2000 r. [...] oddalił skargę podatnika – Spółki Akcyjnej „E.” w T. na powyższą decyzję Izby Skarbowej w T. z dnia 29 października 1997 r. W uzasadnieniu tego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził w szczególności, iż w świetle niespornych ustaleń okoliczności sprawy, dokonanych przez organy podatkowe, zasadne było przyjęcie przez organy podatkowe, że w rozpoznawanej sprawie „przedmiotem sprzedaży było przedsiębiorstwo, przy czym oceny tej nie sposób uznać za dowolną” i dlatego „strona skarżąca nie mogła w sposób skuteczny dokonać odliczenia podatku VAT wynikającego z przedmiotowych faktur sprzedaży poszczególnych składników majątku spółki cywilnej”.

Rzecznik Praw Obywatelskich pismem z dnia 12 października 2000 r. [...] wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 9 lutego 2000 r. [...], któremu zarzucił rażące naruszenie art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług (w brzmieniu obowiązującym w 1997 r.) w związku z art. 55<sup>1</sup> KC – „przez błędną wykładnię i zastosowanie tego przepisu, a także rażące przekroczenie granic swobod-

nej oceny dowodów (art. 233 KPC)”. W konsekwencji, w rewizji nadzwyczajnej wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Gdańsku do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że: po pierwsze – Naczelny Sąd Administracyjny „dokonał błędnej oceny prawnej stanu faktycznego sprawy twierdząc, iż między stronami doszło do zawarcia umowy sprzedaży przedsiębiorstwa”, bowiem w danym wypadku należy stosować definicję przedsiębiorstwa z art. 55<sup>1</sup> KC, a spośród kilkunastu umów sprzedaży, na podstawie których podatnik – Spółka Akcyjna „E.” w T. nabyła majątek Spółki cywilnej „E.”, „przedmiotem żadnej z nich nie było przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55<sup>1</sup> KC, a co za tym idzie także w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT (...)”; po drugie - „z samego faktu, iż dokonano sprzedaży majątku Spółki cywilnej w ramach kilku umów, Sąd nie miał podstaw do przyjęcia negatywnych dla tych podmiotów konsekwencji podatkowych. Stwierdzenie Sądu, że ‘organy podatkowe, z uwagi na autonomiczność prawa podatkowego, mogą dla celów podatkowych nie uwzględniać skutków czynności cywilnoprawnych, które zostały zawarte wyłącznie w celu obejścia przepisów prawa podatkowego’ - przekracza w sposób rażąco granice swobodnej oceny dowodów (art. 233 KPC), a tym samym staje się dowolne”; po trzecie - „niedopuszczalne jest dowolne interpretowanie oświadczeń woli stron, mocą których doszło do zawarcia kilku odrębnych umów sprzedaży, a nie jak oceniał Urząd Skarbowy, jednej umowy. Gdyby strony chciały zbyć (nabyć) przedsiębiorstwo, zamiar taki w umowie powinien zostać zamieszczony, dochowując przy tym wymogu co do formy czynności cywilnoprawnej, określonej pod rygorem nieważności w art. 75<sup>1</sup> KC”; po czwarte – „organy podatkowe i Naczelny Sąd Administracyjny bezpodstawnie i z rażącym naruszeniem prawa przyjęły, że skarżąca działała w celu obejścia prawa. Zarzut obejścia prawa wymaga wskazania konkretnego przepisu prawa, którego obejście ma dotyczyć, tym samym wskazania jaki skutek zabroniony przez prawo chciano osiągnąć.”, przy czym Rzecznik Praw Obywatelskich zwraca uwagę, że „pojęcie ‘obejścia prawa’, którym posługują się organy podatkowe, a które przyjął NSA w zaskarżonym wyroku, znacznie odbiega od postrzegania tego pojęcia przez doktrynę prawa cywilnego oraz orzecznictwo cywilnoprawne, na tle art. 58 KC”; po piąte – w rewizji nadzwyczajnej podniesiono, że „żaden przedstawiciel doktryny nie wyraził dotąd poglądu, że ‘obejściem prawa’ jest również dokonywanie czynności, które są przez prawo dopuszczalne, a które dążą do znalezienia sposobu wykorzystania przepisów (m. in.

przepisów regulujących uprawnienia podatników) dla zmniejszenia obciążeń podatkowych. To przepisy prawa podatkowego powinny być precyzyjne. Nie ma bowiem żadnej ku temu podstawy prawnej, aby przyjąć masochistyczną zasadę, że strony powinny zawsze regulować swoje stosunki cywilnoprawne w sposób najbardziej dla fiskusa korzystny. Z przepisów prawa podatkowego można jedynie wyprowadzić normę nakazującą określone zachowanie podatnika: normę, która nakazuje zapłacenie podatku, jeśli zostaną spełnione warunki powodujące powstanie zobowiązania podatkowego; nie wprowadzają natomiast ani nakazów, ani też zakazów odnoszących się do tego zachowania. Prawo podatkowe nie zawiera bowiem norm regulujących owe zachowania, lecz jedynie normuje konsekwencje, jakie te zachowania powodują na gruncie tego prawa”. Spółka Akcyjna „E.” w T. w piśmie popierającym rewizję nadzwyczajną podniosła dodatkowo, że: „od 1 stycznia 1997 r. działalność gospodarczą Spółki cywilnej przejęła w całości Spółka Akcyjna. W tym dniu bowiem Spółka Akcyjna dysponowała już takim zespołem składników materialnych i niematerialnych, który niewątpliwie stanowił przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT. Wszystkie transakcje dokonane po tej dacie, z przyczyn oczywistych nie mogą być objęte pojęciem ‘sprzedaży przedsiębiorstwa’. Tym okolicznościom ani organy podatkowe, ani Naczelny Sąd Administracyjny nie poświęciły w swych ustaleniach dostatecznej uwagi”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie jest zasadna. Art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług (w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 marca 1997 r.) stanowi, iż przepisów tej ustawy nie stosuje się do „sprzedaży przedsiębiorstw, zakładu (oddziału) samodzielnie sporządzającego bilans lub innej zorganizowanej części przedsiębiorstwa stanowiącej wyodrębniony organizacyjnie zakład (oddział)”. Oznacza to, że w wypadku nabycia „przedsiębiorstwa” podatnik nie może skorzystać z prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług – *a contrario*). Przy czym, istotne znaczenie dla oceny tego, czy w konkretnej sytuacji przedmiotem sprzedaży jest „przedsiębiorstwo”, ma czynność podatnika – sprzedawcy, a nie kupującego.

W rozpoznawanej sprawie w rewizji nadzwyczajnej nie została zakwestionowana wiarygodność materiału dowodowego zgromadzonego w toku postępowania

przed organami podatkowymi. Zarzucono natomiast, że podejmując rozstrzygnięcia w rozpoznawanej sprawie naprzód organy podatkowe, a następnie także Naczelny Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku, dokonał oceny zgromadzonego materiału dowodowego z rażącym naruszeniem granic swobodnej oceny dowodów (art. 233 KPC), bowiem pomimo, że bezsporne jest, iż Spółka Akcyjna „E.” na podstawie kilkunastu umów sprzedaży, nabyła majątek Spółki cywilnej „E.”, to jednak „przedmiotem żadnej z nich nie było przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55<sup>1</sup> KC, a co za tym idzie także w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, albowiem na podstawie zawartych umów następowało przeniesienie poszczególnych składników majątku przedsiębiorstwa, żadna zaś z poszczególnych umów nie mogła być uznana za przeniesienie minimum środków koniecznych do prowadzenia przedsiębiorstwa”. Równocześnie w rewizji nadzwyczajnej zarzucono, że: „niedopuszczalnym jest dowolne interpretowanie oświadczeń woli stron, mocą których doszło do zawarcia kilku odrębnych umów sprzedaży, a nie – jak oceniał Urząd Skarbowy – jednej umowy. Gdyby strony chciały zbyć (nabyć) przedsiębiorstwo, zamiar taki w umowie powinien zostać zamieszczony, dochowując przy tym wymogu co do formy czynności cywilnoprawnej określonej pod rygorem nieważności w art. 75<sup>1</sup> KC. Skoro tak nie uczyniły, należy uznać, że ich zamiarem był obrót poszczególnymi rzeczami”.

Jest jednak znamienne, że podniesione w rewizji nadzwyczajnej zarzuty nawiązują wyłącznie do treści zawartych pomiędzy Spółką cywilną „E.” w T. i Spółką Akcyjną „E.” w T. kolejnych umów sprzedaży składników majątkowych przedsiębiorstwa – Spółki cywilnej „E.” w T., natomiast zupełnie pomijają wszystkie pozostałe – zresztą niekwestionowane (*sic!*) – ustalenia, jakich organy podatkowe dokonały w toku postępowania dowodowego w rozpoznawanej sprawie, w tym w szczególności to, że: po pierwsze – Spółka cywilna „E.” zbyła na rzecz Spółki Akcyjnej „E.” w okresie od stycznia do marca 1997 r. w zasadzie cały majątek nieruchomy i ruchomy swego przedsiębiorstwa, przy czym część spośród rzeczy wchodzących w skład zbywanego majątku była już przez Spółkę Akcyjną „E.” w T. dzierżawiona od Spółki cywilnej „E.” w T. na podstawie umów zawartych pomiędzy tymi Spółkami w dniu 31 grudnia 1996 r.; po drugie – z dniem 31 grudnia 1996 r. Spółka cywilna „E.” w T. rozwiązała umowy o pracę ze wszystkimi zatrudnionymi w niej pracownikami, którzy z dniem 1 stycznia 1997 r. zostali zatrudnieni przez Spółkę Akcyjną „E.” w T.; po trzecie – Spółka cywilna „E.” w T. i Spółka Akcyjna „E.” w T. były ze sobą powiązane osobowo (wspólnicy Spółki cywilnej byli równocześnie akcjonariuszami Spółki Akcyj-

nej), ze względu na przedmiot prowadzonej działalności, nazwę firmy, a także ze względu na jej siedzibę w T. przy ul. G.; oraz po czwarte – w złożonych w dniu 5 marca 1997 r. wyjaśnieniach, wspólnik Spółki cywilnej „E.” w T. i zarazem wiceprezes zarządu Spółki Akcyjnej „E.” w T. – Ryszard B. potwierdził w sposób nie budzący żadnych wątpliwości, że „zadaniem ‘E.’ S.A. jest przejęcie i kontynuowanie działalności handlowej PZH ‘E.’ Spółki cywilnej. W związku z powyższym zaistniała potrzeba sprzedaży całego majątku na rzecz Spółki Akcyjnej”. I właśnie dopiero łączna ocena wszystkich dokonanych w niniejszej sprawie ustaleń faktycznych i zebranych dowodów (a nie wyłącznie treści poszczególnych umów sprzedaży, z których każda dotyczyła tylko określonych składników majątku „przedsiębiorstwa”) umożliwiła organom podatkowym stwierdzenie, że w danym wypadku – zresztą stosownie do rzeczywistej woli stron (*sic!*) – miała miejsce „sprzedaż przedsiębiorstwa” Spółki cywilnej „E.” w T. na rzecz Spółki Akcyjnej „E.” w T., tyle że dokonano jej nie jedną „umową cywilnoprawną sprzedaży przedsiębiorstwa”, lecz szeregiem kolejnych „umów cywilnoprawnych poszczególnych składników majątkowych wchodzących w skład przedsiębiorstwa”. Tymczasem, należy podkreślić, że wyłączenie z zakresu przedmiotowego stosowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, dotyczy każdej sytuacji „sprzedaży przedsiębiorstwa”, niezależnie od tego, czy cel ten realizowany jest w drodze jednej czynności prawnej mającej za przedmiot wszystkie składniki „przedsiębiorstwa” w rozumieniu art. 55<sup>1</sup> KC, czy też w drodze wielu kolejnych czynności prawnych, które dotyczą poszczególnych składników majątkowych „przedsiębiorstwa” (art. 55<sup>2</sup> KC), tak jak to miało miejsce w rozpoznawanej sprawie. Dlatego, zarówno organy podatkowe, jak i Naczelny Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku trafnie stwierdził, że skorzystanie przez podatnika z prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług), w sytuacji gdy nabywa on „przedsiębiorstwo” nie w drodze jednej „cywilnoprawnej umowy sprzedaży przedsiębiorstwa”, lecz w drodze szeregu kolejnych umów cywilnoprawnych, których przedmiotem jest sprzedaż poszczególnych składników majątkowych „przedsiębiorstwa”, stanowi obejście wynikającego z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług zakazu korzystania z możliwości odliczania kwoty podatku naliczonego od kwoty podatku należnego w wypadku „sprzedaży przedsiębiorstwa”. Tym samym zarzuty podniesione w rewizji nadzwyczajnej okazały się oczywiście niezasadne.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 393<sup>12</sup> KPC w

związku z art.10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz.189 ze zm.) orzekł jak w sentencji.

=====