

Wyrok z dnia 8 marca 2001 r.

III RN 76/00

Wynikające z 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.) prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, związanych ze sprzedażą opodatkowaną, nie jest wyłączone w przypadku wyboru przez podatnika korzystniejszej z tego punktu widzenia drogi przeniesienia własności nieruchomości. W postępowaniu podatkowym organy skarbowe są uprawnione do zbadania czynności prawnych mających znaczenie prawne w sferze stosunku podatkowoprawnego, a ustalenie nieważności nabycia własności wyłącza prawo do obniżenia kwoty podatku.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 22 lutego 2001 r. sprawy ze skargi „E.” Sp. z o.o. w W. na decyzję Izby Skarbowej w B.-B. z dnia 2 listopada 1998 r. [...] w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania w podatku od towarów i usług za maj 1994 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach z dnia 18 czerwca 1999 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Zaskarżony rozpatrywaną rewizją nadzwyczajną wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach z dnia 18 czerwca 1999 r. został wydany po rozpoznaniu skargi Spółki z o.o. „E.” w W. na decyzję Izby Skarbowej w B.-B. z dnia 2 listopada 1998 r. Decyzją tą Izba Skarbowa uchyliła w trybie art. 138 § 1 pkt 2 i art. 174 KPA decyzję organu skarbowego pierwszej instancji i orzekła

co do istoty sprawy na podstawie art. 10 ust. 2a, art. 19 ust. 1 i 2, art. 20 ust. 2, art. 25 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 oraz art. 27 ust. 6 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.), a także art. 3 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz.U. Nr 137, poz. 640). Rozstrzygnięcie odnosi się do maja 1994 r. i zawiera określenie nadwyżki podatku od towarów i usług naliczonego nad należnym w wysokości 84.209 zł (przy 330.886,60 zł zadeklarowanej przez podatnika), zobowiązanie do zwrotu nienależnie pobranej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w kwocie 330.886,60 zł wraz z odsetkami za zwłokę oraz ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego (art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług) w kwocie 99.266 zł z zapłatą w ustalonych w decyzji terminach.

Wyrokiem z dnia 18 czerwca 1999 r. Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach oddalił skargę podatnika.

W rewizji nadzwyczajnej od tego wyroku Minister Sprawiedliwości zarzucił rażąco naruszenie art. 7 ust. 1 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym w związku z art. 19 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz art. 80 KPA i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach.

Sąd Najwyższy rozpoznał sprawę w granicach rewizji nadzwyczajnej (por. art. 393¹¹ KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego - Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) i po rozważeniu przedstawionych zarzutów stwierdził, że żaden z nich nie został wykazany.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej nie ma żadnej argumentacji postawionego zarzutu naruszenia art. 27 ust. 1 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, stanowiącego, iż NSA oddala skargę w razie jej nieuwzględnienia. Zaskarżonym wyrokiem Sąd skargi nie uwzględnił, co nie może budzić jakichkolwiek wątpliwości w świetle obszernie uzasadnionego stanowiska Sądu co do tego, że zaskarżona decyzja Izby Skarbowej jest zgodna z prawem a skarga jest bezzasadna. Wyrok zatem – wbrew rewizji nadzwyczajnej – stanowi oczywiście odpowiednie do jego podstaw rozstrzygnięcie, zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym.

Drugi z procesowych zarzutów rewizji nadzwyczajnej dotyczy naruszenia art. 80 KPA. Z poświęconej temu zarzutowi części uzasadnienia rewizji nadzwyczajnej wynika, że zdaniem Ministra Sprawiedliwości „zebrany materiał dowodowy nie uprawnia do kategorycznego twierdzenia, że nastąpiło rażące zawyżenie ceny sprzedaży nieruchomości. Przeprowadzone wyceny nie wskazują bowiem w sposób bezsporny jaka powinna być wartość tej nieruchomości oraz czy i o ile faktycznie została zawyżona cena sprzedaży”.

W postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym nie toczyło się postępowanie dowodowe, natomiast Sąd ten w ramach sprawowania właściwej mu kontroli legalności postępowania (por. art. 21 ustawy w NSA) ocenił, między innymi, czy podstawa faktyczna zaskarżonej decyzji Izby Skarbowej została prawidłowo wywiedziona z zebranego w sprawie materiału. Przyjmując, że rewidującemu chodziło o niedostatki krytycznej oceny w zaskarżonym wyroku zastosowania art. 80 KPA przez Izbę Skarbową, w odniesieniu do zakwestionowanej w rewizji nadzwyczajnej okoliczności faktycznej, należy zauważyć co następuje:

Stosownie do art. 80 KPA organ administracji państwowej ocenia na podstawie całokształtu materiału dowodowego, czy dana okoliczność, została udowodniona. Oceniając pod kątem tego przepisu ustalone w postępowaniu administracyjnym okoliczności nabycia w dniu 19 maja 1994 r. przez skarżącą Spółkę „E.” od Spółki z o.o. „M.” prawa wieczystego użytkowania gruntu i prawa własności określonych budynków za cenę 1.515.000 zł jako rażąco wygórowaną Naczelny Sąd Administracyjny rozważył po pierwsze zespół okoliczności towarzyszących przedmiotowej transakcji w tym szczególne stosunki między kontrahentami, po drugie wyniki przeprowadzonego w sprawie, między innymi z udziałem biegłych, postępowania dowodowego w zakresie porównania ceny zakwestionowanej i innych cen rynkowych. W tej ostatniej kwestii Sąd stwierdził, że wyczerpane zostały wszystkie wnioskowane środki dowodowe i zostały wszechstronnie rozważone wyniki postępowania dowodowego. W ramach tego postępowania ustalono, że „wartość sprzedażna” budynków, budowli i urządzeń przewyższyła jedenastokrotnie ich wartość księgową, a przyjęta przez strony cena była 6,4 razy wyższa od cen rynkowych w 1993 r. i 4,4 razy wyższa od cen rynkowych z 1995 r. Natomiast w oparciu o analizę „operatów szacunkowych” jako najbardziej odpowiednią cenę rynkową przyjęto wartość wyszacowaną (bez nakładów na modernizację) przez inż. A.K. na kwotę 495.000 zł, którą uzasadniała także zbliżona wycena inż. A.O. (496.425,95 zł). Ustosunkowując się do zarzutów

skargi w zakresie przeprowadzonych dowodów Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu swego wyroku wskazał, że Izba Skarbowa właściwie oceniła wartość dowodową poszczególnych opinii rzeczoznawców, w szczególności z przekonujących powodów nie uwzględniła innych opinii (O.P., Z.K. i W.A. oraz częściowo A.O.). Na tle szerokiej i równocześnie wyraźnie określonej co do poszczególnych przedmiotów, oceny zebranego w sprawie materiału bezpodstawny jest zarzut rewizji nadzwyczajnej przedstawiony w formie ogólnej krytycznej oceny, bez jej odniesienia do przeprowadzonych w sprawie dowodów i ich oceny.

Gdyby przyjąć, że zarzuty rewizji nadzwyczajnej w zakresie zastosowania art. 80 KPA odnoszą się także do zasadniczego ustalenia zaskarżonej decyzji, które podzielił NSA, że przedmiotowa sprzedaż z 19 maja 1994 r., nie mając odpowiedniego uzasadnienia gospodarczego, podjęta została w celu uzyskania kosztem Skarbu Państwa nienależnego zwrotu podatku – to ustalenia te na zasadzie domniemania faktycznego zostały wywiedzione z innych ustalonych faktów, poddanych co do każdego z nich ocenie na tle zebranego w sprawie materiału. Istotne tu były powiązania personalne pomiędzy podmiotami poszczególnych czynności prawnych i szczegółowo przedstawiony (por. pkt IV uzasadnienia wyroku NSA i rozważania na str. 42 tego uzasadnienia) przebieg działań faktycznych i prawnych podejmowanych przez Spółkę „E.” oraz powiązane z nią pozostałe spółki czy osoby fizyczne, poczynając od nabycia przedmiotowej nieruchomości przy ul. C. w W. przez Krzysztofa P., wniesienia jej jako aportu do spółki „M.”, przekazania jej do używania Spółce „E.”, uzyskania przez Spółkę „M.” statusu zakładu pracy chronionej, korzystającej z zaniechania poboru podatku od towarów i usług, wreszcie sprzedaży tej nieruchomości za cenę wielokrotnie przewyższającą wartość, a następnie wniesienie jej jako aportu do Spółki „W.B.”. Analiza powiązań pomiędzy poszczególnymi zdarzeniami doprowadziła najpierw Izbę Skarbową, a następnie NSA, do jednakowych wniosków w zakresie umowy z dnia 19 maja 1994 r., że jej celem było uzyskanie z budżetu państwa kwoty 330.000 zł z tytułu zwrotu podatku naliczonego. W analizie tej uwzględnione zostało to, że zgodnie z porozumieniem z dnia 11 maja 1994 r. przedmiotowa nieruchomość miała stanowić aport do nowej spółki z kapitałem zagranicznym. Dla zrealizowania tego zamiaru – zdaniem Sądu – nie było jednak niezbędne aby spółka „E.” stała się właścicielem nieruchomości, którą miała już w swym władaniu i mogła wnieść jako aport prawo jej użytkowania (używania). Jako istotne tło dla takiej oceny uznał Naczelny Sąd Administracyjny określoną sytuację prawną w zakresie podatku

od towarów i usług z tytułu dokonywanego obrotu przedmiotową nieruchomością, to jest, że na gruncie ówczesnie obowiązującego stanu prawnego wnoszenie tej nieruchomości w postaci aportu nie wiązało się z obowiązkiem podatkowym. Natomiast do sprzedaży doszło w sytuacji gdy sprzedająca Spółka korzystała ze zwolnienia podatkowego i była jedynym udziałowcem Spółki, która przedmiotową nieruchomość nabyła.

Powyższe ustalenia wyprowadzone zostały z wszechstronnej analizy wielu ustaleń szczegółowych. Tymczasem rewizja nadzwyczajna przedstawiła zastrzeżenia nie tyle do sposobu ustalenia podstawy faktycznej wyroku, ale do niektórych tylko okoliczności bez wskazania dlaczego odmienne ustalenia Sądu miałyby naruszać art. 80 KPA. Wadliwości oceny Sądu dotyczy zarzut zamiennego opisywania obligacyjnego uprawnienia Spółki „E.” do używania nieruchomości przed jej nabyciem bądź jako używanie bądź jako użytkowanie, co byłoby odpowiednie dla prawa rzeczowego. Tego rodzaju błąd dostrzeżony w uzasadnieniu wyroku nie mógł mieć znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy, skoro równocześnie z tego uzasadnienia wynika, iż NSA nie przywiązując wagi do odrębności znaczeniowej powołanych określeń, rozważał gospodarczy i funkcjonalny zakres korzystania przez Spółkę z nieruchomości w stosunku do jej potrzeb.

W rewizji nadzwyczajnej zarzucono także naruszenie art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług, to jest tego przepisu, który w ustępie pierwszym ustala jedną z podstawowych zasad konstrukcyjnych podatku VAT określając uprawnienie podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. W tej kwestii Sąd Najwyższy rozważył, co następuje:

W zaskarżonym wyroku wyrażona została ocena, że ze względu na ustalone okoliczności faktyczne, podatnik nie uzyskał uprawnienia, o którym mowa w powołanym wyżej przepisie. Przedmiotowe bowiem nabycie umową sprzedaży nastąpiło w celu wykorzystania mechanizmu zwrotu podatku naliczonego, nie miało natomiast uzasadnienia gospodarczego. Gdyby nawet przyjąć, że będąca przedmiotem sprzedaży nieruchomość miała stanowić aport do nowej spółki z kapitałem zagranicznym to i tak cel ten podatnik mógł osiągnąć bądź w drodze aportu bądź przez wniesienie do majątku nowego kontrahenta tego uprawnienia do władania nieruchomością, którą podatnik już posiadał. Przedmiotowa umowa sprzedaży była nieważna ze względu na zawarcie jej w celu obejścia prawa „rozumianego w tym przypadku nie jako pominięcie obowiązującej regulacji prawnej, ale jako nadużycie przepisów

prawa podatkowego, do osiągnięcia korzyści z tym prawem sprzecznych. Równocześnie świadczą one o tym, że umowa zawarta przez stronę skarżącą ze spółką „M.” ma cechy umowy pozornej”. W tym zakresie, to jest co do bezpodstawnego zastosowania w zaskarżonym wyroku art. 58 KC i art. 83 KC jako podstawy nieważności nabycia przedmiotowej nieruchomości w rozumieniu art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, Minister Sprawiedliwości podniósł zarzut zasadny. W rewizji nadzwyczajnej trafnie zauważono, że prawo wynikające z powołanego art. 19 ust. 1 nie podlegałoby wyłączeniu w związku z wyborem przez podatnika korzystniejszej podatkowo drogi przeniesienia własności nieruchomości. Żaden bowiem przepis ustawy nie zabrania podatnikowi wyboru takiego rozwiązania zgodnego z prawem i rzeczywistością, które byłoby dla niego przy podejmowaniu decyzji gospodarczych bardziej korzystne na gruncie prawa podatkowego. Uznając powyższe stanowisko za słuszne należy zaakcentować, że Sąd Najwyższy podziela ugruntowane już w orzecznictwie stanowisko, zgodnie z którym w postępowaniu podatkowym organy skarbowe uprawnione są do zbadania czynności prawnych mających znaczenie prawne w sferze stosunku podatkowoprawnego, a ustalenie nieważności nabycia wyłącza określone w art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Odrębnym natomiast problemem są materialno-prawne podstawy nieważności (także pozorności) nabycia. Ponieważ chodzi tu o czynność cywilnoprawną – umowę sprzedaży, a w ustawie podatkowej nie ma specjalnej regulacji, w szczególności klauzuli generalnej umożliwiającej sankcjonowanie obejścia prawa podatkowego, to ustalenie, że umowa taka była nieważna (pozorna) może nastąpić tylko na podstawie przepisów prawa cywilnego (art. 58 i art. 83 Kodeksu cywilnego). Stosownie do art. 535 KC przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić sprzedawcy cenę. Odnosząc tę regulację do stanu faktycznego sprawy można zgodzić się z zarzutami rewizji nadzwyczajnej w tym, że ustalenie w zaskarżonym wyroku zamiaru podatnika dążącego do uzyskania wyznaczonych sobie korzystnych celów podatkowych i z tego tylko powodu dokonującego nabycia własności (zawierającego umowę sprzedaży) chociaż cele gospodarcze mógłby uzyskać w inny sposób – nie wystarcza do uznania, że nabycie było nieważne (pozorne). Przy przyjęciu stanowiska zaskarżonego wyroku sankcjonowane byłyby – bez podstawy prawnej – motywy podejmowania czynności prawnych, natomiast

na gruncie art. 58 KC (także art. 83 KC) chodzi o ocenę danej czynności prawnej, z uwzględnieniem oczywiście także jej kauzalnego uzasadnienia, w odniesieniu do bezpośredniego przedmiotu oraz oświadczenia woli jako elementu tej czynności.

Zasadność w powyższym zakresie stanowiska rewizji nadzwyczajnej nie oznacza jednakże, iż podstawa rewizji jest usprawiedliwiona. Są bowiem wystarczające powody, ażeby uznać, iż pomimo to, w ustalonym stanie faktycznym sprawy zasadnie organy skarbowe stwierdziły, że podatnik nie miał podstaw do skorzystania z uprawnienia określonego w art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług. Zachodziły bowiem warunki – tak jak to przyjęto w zaskarżonej decyzji Izby Skarbowej – do zastosowania art. 20 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Przepis ten ma zastosowanie w stosunku do podatników dokonujących jednocześnie sprzedaży towarów podlegających opodatkowaniu i zwolnionych od podatku (por. ust. 1 art. 20), stanowiąc, że podatnik może zmniejszyć podatek należny o kwotę podatku naliczonego, związaną ze sprzedażą opodatkowaną. Odwołując się do szczegółowych ustaleń faktycznych zaaprobowanych w zaskarżonym wyroku należy stwierdzić, że podatnik nabył przedmiotowe prawa do nieruchomości, którymi już władał na podstawie określonej wierzytelności wyłącznie po to, ażeby tak nabyte prawa wnieść w drodze aportu do innego podmiotu (spółki prawa handlowego). W rewizji nadzwyczajnej, akcentowany jest taki właśnie cel przedmiotowego nabycia. Jeżeli tak było, to nabyte „towary” (użytkowanie wieczyste gruntów i własność budynków) nie były przeznaczone przez podatnika do sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. Wynika to stąd, że w chwili przedmiotowego nabycia (19 maja 1994 r.) jak i zresztą w chwili realizacji celu nabycia w listopadzie 1994 r., wniesienie aportu do spółki handlowej było czynnością nie podlegającą opodatkowaniu, co w sprawie zostało ustalone i nie było przedmiotem kontrowersji w postępowaniu w zakresie rewizji nadzwyczajnej. Z powyższych względów, w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, NSA błędnie uznał, że Izba Skarbowa nie miała podstawy do zastosowania art. 20 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Tymczasem stanowisko Izby Skarbowej jest trafne a NSA nie wziął pod uwagę interpretacji przedstawionej we wcześniejszym orzecznictwie. W szczególności w wyroku z dnia 18 lutego 1999 r. , I SA/Ka 960/97 (Biul.Skarb. 1999/6/23) Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejskowy w Katowicach przyjmował, że na gruncie art. 20 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług nie podlega odliczeniu podatek od zakupów związanych ze sprzedażą zwolnioną, a także ze sprzedażą niepodlegającą opodatkowaniu. Podobnie w wyroku

Sądu Najwyższego z dnia 25 marca 1999 r., III RN 152/98 (Monitor Podatkowy 1999/9/3), stwierdzono, że z przepisu art. 20 ust. 2 ustawy wynika, iż przewidziane w tym przepisie uprawnienie do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego związanego ze sprzedażą opodatkowaną nie przysługuje jeżeli towary nie były przeznaczone przez podatnika do sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług.

Z powyższych przyczyn uznając, że rewizja nadzwyczajna nie miała usprawiedliwionych podstaw pomimo błędnego uzasadnienia wyroku w zakresie zastosowania art. 20 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, Sąd Najwyższy stosownie do art. 393¹² KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzekł jak w sentencji wyroku.

=====