

I FSK 1316/15 - Wyrok NSA

Data orzeczenia	2016-11-24	<i>orzeczenie prawomocne</i>
Data wpływu	2015-07-02	
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny	
Sędziowie	Arkadiusz Cudak Bożena Dziełak /sprawozdawca/ Małgorzata Niezgódka - Medek /przewodniczący/	
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług	
Hasła tematyczne	Podatek od towarów i usług	
Sygn. powiązane	I SA/Wr 2277/14 - Wyrok WSA we Wrocławiu z 2015-02-20	
Skarżony organ	Dyrektor Izby Skarbowej	
Treść wyniku	Uchylono zaskarżony wyrok oraz decyzję organu administracji	
Powołane przepisy	Dz.U. 2011 nr 177 poz 1054 art. 2 pkt 27e, art. 6 pkt 1 <i>Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - tekst jednolity</i> Dz.U.U.E.L 2006 nr 347 poz 1 art. 19 <i>Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. Nr 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej</i>	

SENTENCJA

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Małgorzata Niezgódka - Medek, Sędzia NSA Arkadiusz Cudak, Sędzia del. WSA Bożena Dziełak (sprawozdawca), Protokolant Marek Wojtasiewicz, po rozpoznaniu w dniu 3 listopada 2016 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej T. I. sp. z o. o. w L. (uprzednio D. M. B. sp. z o. o. w L.) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 20 lutego 2015 r. sygn. akt I SA/Wr 2277/14 w sprawie ze skargi T. I. sp. z o. o. w L. (uprzednio D. M. B. sp. z o. o. w L.) na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej we W. z dnia 29 sierpnia 2014 r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r. 1) uchyla zaskarżony wyrok w całości, 2) uchyla zaskarżoną decyzję Dyrektora Izby Skarbowej we W. z dnia 29 sierpnia 2014 r. nr [...], 3) zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej we W. na rzecz T. I. sp. z o. o. w L. (uprzednio D. M. B. sp. z o. o. w L.) kwotę 31.937 (słownie: trzydzieści jeden tysięcy dziewięćset trzydzieści siedem) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego

UZASADNIENIE

Zaskarżonym wyrokiem z 20 lutego 2015 r. sygn. akt I SA/Wr 2277/14 Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu ("WSA") uchylił skierowaną do Skarżącej – T. I. sp. z o.o. w L. (poprzednio D. M. B. sp. z o.o. L. – "DMB"), decyzję Dyrektora Izby Skarbowej we W. ("Dyrektor IS") z 29 sierpnia 2014 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r.

WSA przedstawił następujący stan faktyczny sprawy.

Decyzją z 28 marca 2014 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w L. ("Naczelnik US") określił Skarżącą zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r. w kwocie 26.678 zł.

Stwierdził, że Skarżąca o 1.288.000 zł zawyżyła podatek naliczony z faktur wystawionych 28.06.2013 r. przez A. sp. z o.o. tytułem sprzedaży dwóch zabudowanych działek w L., ul. S. (faktura nr 03/06/ŚT/2013) oraz prawa użytkowania wieczystego działki gruntu i własności budynku położonego w L. przy ulicy S. (faktura nr 04/06/ŚT/2013).

Zdaniem Organu pierwszej instancji, wymienione w tych fakturach przedmioty sprzedaży stanowią zorganizowaną część przedsiębiorstwa ("ZCP"), co oznacza, że zgodnie z art. 6 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz.1054 z późn. zm.) – dalej "u.p.t.u.", nie stosuje się do nich przepisów tej ustawy. Ustalono, że nieruchomości pełnią w Skarżącej

spółce taką samą rolę, jaką pełniły u zbywcy – są przedmiotem najmu na rzecz tych samych podmiotów gospodarczych; A. sp. z o.o. sprzedała Skarżącej wyposażenie wynajmowanych pomieszczeń przy ul. S. (m.in. meble, drukarki, notebooki i telefony) na podstawie faktury z 01.08.2013 r. nr 01/08/2013; obsługa księgowo i sprawowanie zarządu nad wyodrębnioną częścią działalności A. sp. z o.o. (dział nieruchomości), a następnie Skarżącej w zakresie nieruchomości, prowadziły te same osoby (S. B. i M. S.). Zachowana została zatem ciągłość tej części dotychczasowej działalności A. sp. z o.o. (przedsiębiorstwa), która prowadzona była z gospodarczym wykorzystaniem ww. nieruchomości. Zważywszy ponadto na powiązania kapitałowe i osobowe stron transakcji (A. sp. z o.o. posiadała 100% udziałów Skarżącej, a M. S. był prezesem zarządu obu spółek) oraz regulowanie płatności związanych z transakcjami poprzez kompensaty wzajemnych zobowiązań i środkami finansowymi w części obejmującej kwotę przewidywanego zwrotu podatku od towarów i usług, Naczelnik US stwierdził, że w sprawie zastosowanie ma m.in. art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u.

W odwołaniu od tej decyzji Skarżąca podnosiła, że nastąpiła sprzedaż składników majątkowych, a nie zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Dyrektor IS nie uwzględnił odwołania i decyzją z 29 sierpnia 2014 r. decyzję Organu pierwszej instancji utrzymał w mocy.

Podniósł, że przy sprzedaży nieruchomości M. S. reprezentował obie strony transakcji; w dziale IV księgi wieczystej wpisano hipoteki umowne zabezpieczające roszczenia banku, a Skarżąca nie żądała od A. sp. z o.o. udokumentowania aktualnego stanu zadłużenia; Skarżąca zobowiązała zapłacić A. sp. z o.o. kwotę stanowiącą część ceny odpowiadającą podatkowi od towarów i usług w terminie dwóch dni od otrzymania zwrotu podatku, lecz nie później niż do 05.09. 2013 r. a pozostałe kwoty – do 30.11.2013 r. Dyrektor IS podał przeznaczenie poszczególnych budynków (przed sprzedażą nieruchomości A. sp. z o.o. część pomieszczeń wynajmowała, pozostała zaś część wykorzystywała na potrzeby prowadzonej działalności), a także szczegółowo opisał powiązania kapitałowe oraz osobowe Skarżącej i A. sp. z o.o., która objęła udziały w podwyższonym kapitale zakładowym Skarżącej (ówczesnie DMB) w zamian za wkład pieniężny i aport w postaci ZCP (zakład nr 1 "D. M. B."). Ponieważ A. sp. z o.o. miała pozawierane umowy najmu, 28.06.2013 r. zawarła ze Skarżącą umowę najmu przedmiotowych nieruchomości. Uzgodniono, że do 31.07.2013 r. nastąpią czynności związane ze zmianą stosunków prawnych pomiędzy A. sp. z o.o. i dotychczasowymi najemcami oraz Skarżącą i przyszłymi najemcami.

Powołując się na art. 2 pkt 27e u.p.t.u. Dyrektor IS stwierdził, że nabyte przez Skarżącą nieruchomości stanowiły zespół składników materialnych przeznaczonych do realizacji przez A. sp. z o.o. określonych zadań gospodarczych, tj. wynajmu. Umowy najmu rodziły stosunek zobowiązaniowy skutkujący powstaniem zobowiązań tej spółki wobec jej kontrahentów, co oznacza, że istniał ten element (zobowiązania) definicji ZCP. Wprawdzie w dacie zbycia nieruchomości zobowiązań tych nie było, ale rozpoczęcie przez Skarżącą w tej dacie działalności gospodarczej polegającej na wynajmie lokali w tych nieruchomościach na rzecz A. sp. z o.o., poczynienie i zrealizowanie uzgodnień co do przejścia kontrahentów A. sp. z o.o. w relatywnie krótkim czasie od transakcji, tj. do 31.07.2013 r. oraz nabycie przez Skarżącą wyposażenia znajdującego się w budynku przy ul. S., zdaniem Dyrektora IS, uzasadnia uznanie spornych transakcji za mieszczące się w definicji zbycia ZCP.

Organ odwoławczy uznał, że w sprawie zastosowanie ma art. 88 ust. 3a pkt 2 u.p.t.u., zgodnie z którym podatnik nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących transakcje, które nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Nie podzielił natomiast poglądu Naczelnika US, że w sprawie ma zastosowanie tzw. klauzula obejścia prawa (art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u. w zw. art. 58 § 1 kodeksu cywilnego).

W skardze złożonej na tę decyzję Skarżąca wniosła o uchylenie decyzji Organów podatkowych obu instancji. Zarzuciła błędną ocenę materiału dowodowego, pomijającą motywów transakcji i wynik testu na ZCP, przez przyjęcie, że transakcja sprzedaży przedmiotowych nieruchomości stanowi sprzedaż ZCP, podczas gdy była to sprzedaż pojedynczych aktywów. Dyrektor IS błędnie rozstrzygnął sprawę, naruszając art. 121 § 1, art. 122 § 1 i art. 124, w zw. z art. 120 i art. 191 o.p. oraz art. 210 § 4 w zw. z § 1 pkt 6 o.p., jako że pominął twierdzenia Skarżącej dotyczące wykładni art. 2 pkt 27e u.p.t.u. i braku uprawnień Naczelnika US do rozstrzygnięcia sprawy w oparciu o art. 19 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.U.E.L 2006.347.1) – dalej "Dyrektywa 2006/112/WE". Dyrektor IS nie wykazał, że w A. sp. z o.o. nieruchomości były wyodrębnione finansowo, funkcjonalnie i organizacyjnie, a transakcja ich sprzedaży obejmowała też niematerialne składniki majątkowe i zobowiązania, co warunkuje uznanie sprzedaży majątku za sprzedaż ZCP. Skarżąca zarzuciła zastosowanie zasady in dubio pro fisco, wbrew wynikającemu z art. 2 i art. 7 Konstytucji nakazu rozstrzygania na korzyść podatnika wątpliwości co do stanu faktycznego i prawnego, co skutkowało naruszeniem art. 122 w zw. z art. 120 i art. 121 § 1 o.p. oraz art. 2 Konstytucji. Zdaniem Skarżącej, przyjmując, iż ZCP nie musi obejmować zespołu składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązań oraz spełniać wszystkich funkcji, jakie spełnia całe przedsiębiorstwo, Dyrektor IS rażąco naruszył art. 2 pkt 27e u.p.t.u. Rażącym naruszeniem art. 88 ust. 3 a pkt 2 w zw. z art. 87 ust. 1 u.p.t.u. skutkowało natomiast uznanie przez Dyrektora IS, że transakcja nabycia nieruchomości nie uprawnia Skarżącej do odliczenia podatku naliczonego przy tej transakcji, w wyniku czego zakłócono zasady potrącalności i neutralności podatkowej (art. 1 ust. 2 Dyrektywy 2006/112WE). Nieprawidłowe zastosowanie art. 87 ust. 1 u.p.t.u. było też sprzeczne z zasadą proporcjonalności (w art. 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej; Dz. Urz. UE 2010 C/13 – dalej "TUE") oraz z art. 183 Dyrektywy 2006/112WE i naruszało art. 120 o.p.

Dyrektor IS wniósł o oddalenie skargi. Podtrzymał stanowisko zajęte w decyzji.

Zaskarżonym wyrokiem Sąd pierwszej instancji oddalił skargę.

Stwierdził, iż sporny jest nie stan faktyczny sprawy, a kwalifikacja przedmiotu transakcji udokumentowanych fakturami wystawionymi przez A. sp. z o.o., która to kwalifikacja wywołuje odmienne skutki podatkowe (art. 41 ust. 1 i art. 6 pkt 1 u.p.t.u.).

Na podstawie art. 2 pkt 27e u.p.t.u. WSA wywiódł, że kwalifikacja składników majątkowych jako ZCP wymaga, aby w istniejącym przedsiębiorstwie istniał wydzielony organizacyjnie, finansowo i funkcjonalnie zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązań). Zdaniem Sądu pierwszej instancji, w zaskarżonej decyzji prawidłowo przyjęto, że sprzedaż przedmiotowych nieruchomości, wchodzących w skład przedsiębiorstwa, można uznać za ZCP w rozumieniu powyższego przepisu. Przy wykorzystaniu sprzedanych składników materialnych i niematerialnych było bowiem możliwe, na dzień dokonania sprzedaży, prowadzenie działalności gospodarczej polegającej na wynajmie pomieszczeń.

Odwołując się do wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ("TSUE") w sprawach C-497/01 i C-444/10 oraz do orzecznictwa sądów administracyjnych, WSA wskazał, że interpretacji pojęć użytych w art. 6 pkt 1 u.p.t.u. (w brzmieniu obowiązującym przed i od 1 grudnia 2008 r.) należy dokonywać w ramach wykładni prowspółnotowej z uwzględnieniem art. 19 Dyrektywy 2006/112/WE (poprzednio art. 5 (8) VI Dyrektywy). Z interpretacji art. 6 pkt 1 i art. 2 pkt 27e u.p.t.u. dokonanej w ramach takiej wykładni wynika, że dla zakwalifikowania zespołu aktywów do ZCP istotne jest, czy może ono prowadzić samodzielnie działalność gospodarczą.

W ocenie WSA Organ podatkowy prawidłowo odniósł definicję ZCP do stanu faktycznego sprawy i uznał,

że nieruchomości zbyte na rzecz Skarżącej przez A. sp. z o.o. stanowiły ZCP. Istotne jest, że zespół składników materialnych (działki zabudowane budynkami, budowlami i prawo wieczystego użytkowania działki wraz z własnością posadowionego na niej budynku) przeznaczony był do realizacji przez A. sp. z o.o. określonych zadań gospodarczych, czyli wynajmu na podstawie umów, które bez wątpienia rodziły stosunek zobowiązaniowy tej spółki wobec jej kontrahentów. Jakkolwiek w dacie zbycia zespołu składników materialnych nie doszło do przeniesienia tych zobowiązań, ogół okoliczności zasadnym czyni twierdzenie, że przesłanki uznania spornych transakcji mieszczą się w definicji ZCP. Świadczą o tym wskazane przez Organy podatkowe okoliczności dotyczące rozpoczęcia przez Skarżącą działalności gospodarczej polegającej na wynajmie lokali w nabytych nieruchomościach, zrealizowane uzgodnienia z A. sp. z o.o. co do przejęcia przez Skarżącą kontrahentów tej spółki, podpisanie przez Skarżącą nowych umów z dostawcami mediów, usług teleinformatycznych i odbiorcami ścieków w krótkim czasie od daty przeprowadzenia transakcji oraz nabycie przez Skarżącą wyposażenia w budynku przy ul. S., a także prowadzenie obsługi księgowej i zarządu nieruchomościami w obu spółkach przez te same osoby. Wprawdzie A. sp. z o.o. nie prowadziła odrębnych rejestrów w celu ewidencjonowania obrotów z najmu i generowanych z tego tytułu kosztów, ale obroty te i koszty można przyporządkować do przedmiotowych nieruchomości, jako że umowy najmu zawarto z określonymi podmiotami, co musi mieć odzwierciedlenie w urzędzeniach księgowych tej spółki. O tym zaś, że przedmiot transakcji mógłby stanowić odrębne przedsiębiorstwo, samodzielnie realizujące zadanie gospodarcze te same, co realizowane przez A. sp. z o.o. przed zbyciem spornych nieruchomości, świadczy dobitnie fakt, że Skarżąca rozpoczęła realizację tych zadań z dniem nabycia nieruchomości i kontynuowała w niemal identycznym zakresie. WSA za bezzasadny uznał zatem zarzut Skarżącej, że Dyrektor IS nie wykazał, iż przedmiot sprzedaży odpowiada cechom ZCP.

Jako niezasadne Sąd pierwszej instancji ocenił również podniesione przez Skarżącą zarzuty natury procesowej. Organy podatkowe przeprowadziły skrupulatne postępowanie podatkowe, które wykazało, że Skarżąca dokonała sprzedaży ZCP. Kwestia przedstawionych przez nią motywów transakcji nie ma znaczenia przy rozstrzygnięciu sprawy, ponieważ nie przesądzają one o prawnopodatkowej kwalifikacji transakcji z tytułu podatku od towarów i usług, lecz całościowo okoliczności towarzyszących tym transakcjom, odniesionych do przepisów prawa materialnego, w szczególności do art. 2 pkt 27e w zw. z art. 6 pkt 1 u.p.t.u. Dyrektor IS wyczerpująco przedstawił przesłanki uznania przedmiotu sprzedaży za ZCP, a wydając zaskarżoną decyzję nie musiał kierować się nakazem rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść strony, lecz wydał decyzję zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa. Zaskarżona decyzja nie doprowadziła do nadrzędności fiskalizmu nad regułami praworządności. Za nietrafny WSA uznał zarzut nawiązujący do prawa unijnego, ponieważ u podstaw jego sformułowania znajdowało się twierdzenie o nieprawidłowym stosowaniu art. 87 ust. 1 u.p.t.u., którego w sprawie nie zastosowano. Nie zostały naruszone zasady neutralności i potraçalności, jako że prawidłowa identyfikacja transakcji powoduje, iż brak jest podatku naliczonego obniżającego podatek należny i równocześnie ta sama identyfikacja nie generuje podatku należnego VAT.

Skarżąca złożyła skargę kasacyjną od powyższego wyroku, wnosząc o jego uchylenie w całości i przekazanie sprawy WSA do ponownego rozpoznania oraz zasądzenie na jej rzecz kosztów postępowania sądowego. Zarzuciła WSA:

A) naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tj.

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) w zw. z art. 134 § 1 i art. 135, a w konsekwencji art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2016 r., poz. 718 z późn. zm.) – dalej "p.p.s.a.", polegające na uznaniu zaskarżonej decyzji Dyrektora IS za odpowiadającą prawu i oddaleniu skargi zamiast uchylenia decyzji zgodnie z treścią skargi, gdy tymczasem decyzja ta była błędna,

bowiem Organ odwoławczy podtrzymał rozstrzygnięcie Naczelnika US w sprawie określenia Skarżącej zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r. w kwocie 26.678 zł oraz zerowej kwoty do zwrotu na rachunek bankowy, zamiast uchylić tę decyzję i orzec co do istoty sprawy zgodnie z treścią złożonej przez Skarżącą deklaracji VAT-7 za czerwiec 2013 r., w której wykazano do zwrotu bezpośredniego na rachunek bankowy różnicę podatku w kwocie 1.261.322 zł;

2) art. 133 § 1 w zw. z art. 141 § 4 p.p.s.a., bowiem uzasadnienie wyroku jest wadliwe, gdyż nie zawiera prawidłowo zbudowanego:

a) "zwięzłego przedstawienia stanu sprawy" przez co WSA orzekł o prawidłowości rozstrzygnięcia podatkowego w sytuacji, w której nie wyjaśnił, z jakich powodów uznał, że został ustalony stan faktyczny sprawy;

b) "przedstawienia podstawy prawnej rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienia", zwłaszcza w kontekście podnoszonego w skardze oraz na rozprawie zarzutu niezgodności art. 2 pkt 27e u.p.t.u. z art. 19 Dyrektywy 2006/112/WE, ponieważ w uzasadnieniu skarżonego wyroku WSA:

– nie wyjaśnił przesłanek odmowy przez Dyrektora IS uwzględnienia stanowiska i zastrzeżeń Skarżącej, w szczególności w uzupełniających odwołanie pismach pełnomocnika z 7 i 14 lipca 2014 r., w których szczegółowo przedstawiono stan faktyczny i ocenę prawną stosowania art. 2 pkt 27e u.p.t.u. w związku z art. 19 Dyrektywy 2006/112/WE (wskazano, że dostawa budynków związana była z restrukturyzacją majątkową A. sp. z o.o., polegającą na wydzieleniu i zbyciu ZCP w postaci zakładu nr 1 obejmującego D. M. B. i zakładu nr 2 obejmującego Lombard, a dostawa budynków i budowli – związana z tą transakcją – nie spełniła testu na ZCP opartego o kryterium zawarte w art. 2 pkt 27e u.p.t.u.; zwrócono uwagę na błędną implementację art. 19 Dyrektywy 2006/112WE do polskiego porządku prawnego, w następstwie czego Skarżąca zastosowała wykładnię pojęcia ZCP na podstawie przepisu prawa krajowego);

– nie dokonał własnej oceny prawnej na tle przyjętego stanu faktycznego, lecz oparł uzasadnienie prawne niemalże w całości na uzasadnieniu prawnym zawartym w wyroku NSA z dnia 25 czerwca 2013 r. sygn. akt I FSK 955/12 (WSA przepisał uzasadnienie tego wyroku od pkt 5.3. do pkt 5.8, zapadłego w stanie prawnym dotyczącym 2007 r., kiedy to art. 2 pkt 27e u.p.t.u. nie obowiązywał, a art. 6 pkt 1 u.p.t.u. miał inne brzmienie, i w stanie faktycznym odmiennym od zaistniałego w sprawie. NSA uznał zasadność skargi kasacyjnej od wyroku, w którym Sąd, za Ministrem Finansów, odmówił uznania za ZCP dostawy budynku wraz z zawartymi umowami najmu powierzchni biurowych, z częścią aktywów obrotowych, w tym należnościami krótkoterminowymi, środkami pieniężnymi i innymi aktywami niepieniężnymi oraz zobowiązaniami funkcjonalnie związanymi z przenoszonymi składnikami majątkowymi; nieruchomości stanowiła organizacyjnie i funkcjonalnie powiązany zespół składników majątkowych u zbywcy, a działalność nabywcy została ograniczona do świadczenia usług polegających na zarządzaniu nieruchomościami);

– nie odniósł się do zarzutu niezgodności art. 2 pkt 27e u.p.t.u. z art. 19 Dyrektywy 2006/112/WE, zwłaszcza w kontekście wyroków WSA w Poznaniu z dnia 12 maja 2010 r. sygn. akt I SA/Po 249/10 oraz WSA w Olsztynie z dnia 23 września 2010 r. sygn. akt I SA/Ol 522/10, w których składy orzekające zwróciły uwagę, że definicja ZCP w art. 2 pkt 27e u.p.t.u. zaczerpnięta została z ustaw o podatku dochodowym i ustawodawca nie stworzył odrębnej (autonomicznej) definicji legalnej ZCP na potrzeby podatku od towarów i usług i z tego powodu definicja ZCP zawarta w art. 2 pkt 27e u.p.t.u. nie odpowiada rozumieniu pojęcia "przekazania całości lub części majątku", wyłożonemu przez TSUE w wyroku w sprawie C-497/2001;

– nie odniósł się do wyników testu na ZCP przedstawionego w skardze na tle definicji art. 2 pkt 27e u.p.t.u.

i jej wykładni dokonanej przez WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 9 stycznia 2014 r. sygn. akt I SA/Wr 1915/13 (wydzielenie na płaszczyznach: organizacyjnej, finansowej i funkcjonalnej), Skarżąca przedstawiła wyniki testu na ZCP i wyjaśniła powody, dla których nie można było przypisać organizacyjnie i finansowo spornych nieruchomości do zakładu nr 1;

3) art. 145 § 1 lit. c) w zw. z art. 3 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 120, art. 121 § 1, art. 122, art. 124, art. 180 § 1 i art. 191 o.p. w zw. z art. 151 p.p.s.a., albowiem WSA oddalił skargę mimo, że powinien był ją uwzględnić i zgodnie z żądaniem skargi uchylić decyzje Organów podatkowych obu instancji, gdyż doszło do naruszenia przez te Organy przepisów postępowania, w szczególności poprzez:

a) zaakceptowanie przez Organ odwoławczy rozstrzygnięcia dokonanego przez Naczelnika US w oparciu o nieustalony stan faktyczny niepozwalający na subsumpcję (WSA przyjął błędnie za Organami podatkowymi, że stan faktyczny został ustalony, gdyż sporne budynki przeznaczone były wyłącznie na potrzeby najmu i w strukturze organizacyjnej A. sp. z o.o. stanowiły odrębny zespół składników majątkowych, gdy tymczasem biurowiec wraz z zespołem budynków magazynowych i placem postojowym przy ul. S. służył m.in. działalności sieci D. M. B., a budynek przy ul. S. obejmował sklep nr 3 tejże sieci i był wykorzystywany przez Biuro podróży T.; obiekty te de facto służyły działalności podstawowej nabywcy, tj. prowadzeniu sieci delikatesów monopolowych pod marką B., a najmem objęte były wyłącznie nadwyżki powierzchni),

b) zastosowanie przez Dyrektora IS niezgodnej z pojęciem demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji) zasady in dubio pro fisco i rozstrzygnięcie na niekorzyść Skarżącej wszelkich wątpliwości dotyczących stanu faktycznego oraz wykładni przepisów materialnych podatku od towarów i usług związanych z dostawą budynków przy ul. S. i ul. S., oraz umiejscowienia nieruchomości w strukturze organizacyjnej A. sp. z o.o., pomimo wynikającego z reguł zawartych w art. 2 i art. 7 Konstytucji, w tym z zasady in dubio pro tributario nakazu rozstrzygania na korzyść podatnika wszelkich wątpliwości co do stanu faktycznego i prawnego, przez co WSA zaakceptował nadrzędność fiskalizmu nad regułami praworządności w demokratycznym państwie prawnym poprzez jednostronną ocenę materiału dowodowego (Organy podatkowe arbitralnie zmieniły treść stosunku prawnego istniejącego między stronami transakcji sprzedaży – dokonały rekwalfikacji prawopodatkowej wbrew celom zawartym w umowie sprzedaży aktywów i wbrew umiejscowieniu aktywów w strukturze organizacyjnej A. sp. z o.o. wskutek czego WSA winien był uwzględnić skargę w całości na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) p.p.s.a., a decyzję Dyrektora IS uchylić w całości.

B. naruszenie przepisów prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, tj. art. 145 § 1 lit. a) p.p.s.a. w zw. z art. 2 pkt 27e u.p.t.u., wg stanu prawnego na 28 czerwca 2013 r., przez błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie przy ocenie spornej transakcji, a w konsekwencji przyjęcie, że ZCP nie musi obejmować zespołu składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązań, nie musi spełniać wszystkich funkcji, jakie spełnia całe przedsiębiorstwo, lecz aby zbywany zespół składników majątku trwałego (wyłącznie składniki materialne) był zdatny do prowadzenia działalności w ramach tej samej roli, jaką pełnił w przedsiębiorstwie (przez zbywaną Spółkę), gdy tymczasem definicja legalna ZCP wyraźnie określa co winno znaleźć się w zbywanej części przedsiębiorstwa aby transakcja mogła zostać uznana za zbycie ZCP niepodlegające podatkowi od towarów i usług (zbywane budynki i budowle nie spełniały kryteriów ZCP), w wyniku czego zakłócono zasady potraćalności i neutralności podatkowej wyrażone w art. 1 ust. 2 Dyrektywy 2006/112/WE; nieprawidłowe stosowanie art. 2 pkt 27e u.p.t.u. sprzeczne jest również z zasadą proporcjonalności wyrażoną w art. 5 ust. 4 TUE.

Skarżąca wskazała, że wskutek powyższego Sąd pierwszej instancji błędnie orzekł w sprawie.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Dyrektor IS wniósł o jej oddalenie i zasądzenie na jego rzecz kosztów

postępowania sądowego.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 183 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2016 r., poz. 718 z późn. zm.) – dalej "p.p.s.a.", Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, z urzędu biorąc pod uwagę jedynie nieważność postępowania sądowego, której przesłanki wymienione zostały w § 2 tego artykułu. Przesłanki te w rozpoznanej sprawie nie wystąpiły. Nie stwierdzono również podstaw do odrzucenia skargi oraz umorzenia postępowania przed Sądem pierwszej instancji, które obligowałyby Naczelny Sąd Administracyjny do wydania postanowienia przewidzianego w art. 189 p.p.s.a.

Skargę kasacyjną należało uwzględnić, aczkolwiek nie wszystkie podniesione w niej zarzuty są zasadne.

Pomimo podniesionych przez Skarżącą rozbudowanych zarzutów naruszenia przepisów postępowania stwierdzić należy, że bezsporne są same ustalone przez Organy podatkowe okoliczności faktyczne związane z przedmiotową transakcją sprzedaży nieruchomości. Nie ulega bowiem wątpliwości, że 28 czerwca 2013 r. Skarżąca zawarła z pomiotem powiązany osobowo i kapitałowo – A. sp. z o.o., umowę sprzedaży zabudowanych nieruchomości, udokumentowaną aktem notarialnym Repertorium A nr [...]. Następnie, A. sp. z o.o. sprzedała Skarżącej wyposażenie niektórych pomieszczeń, znajdujące się przy ul. S., a także wniosła do Skarżącej spółki aport w postaci zakładu, stanowiącego zorganizowaną część przedsiębiorstwa (D. M. B.). Nabywszy nieruchomości Skarżąca wynajęła je A. sp. z o.o. na czas umożliwiający tej spółce zakończenie własnej działalności prowadzonej z wykorzystaniem tych nieruchomości na podstawie umów najmu.

Istota zarzutów skargi kasacyjnej sprowadza się do zakwestionowania wniosku, jaki w oparciu o powyższe okoliczności wywiodły Organy podatkowe ustalając stan faktyczny sprawy, który następnie został zaakceptowany przez Sąd pierwszej instancji.

Ustaleniem faktycznym o decydującym znaczeniu było określenie na gruncie podatku od towarów i usług przedmiotu transakcji sprzedaży zawartej przez Skarżącą i A. sp. z o.o. Zdaniem Organów podatkowych i WSA, Skarżąca nabyła zorganizowaną część przedsiębiorstwa. W przekonaniu zaś Skarżącej, przedmiotem sprzedaży były po prostu nieruchomości. Ustalenie przedmiotu sprzedaży wymagało uwzględnienia art. 2 pkt 27e u.p.t.u., jako że przepis ten definiuje pojęcie "zorganizowana część przedsiębiorstwa" na potrzeby opodatkowania transakcji podatkiem od towarów i usług.

Zgodnie z tym przepisem, przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa rozumie się organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

Wykładnia tego przepisu ma zatem istotne znaczenia dla oceny prawidłowości ustaleń faktycznych przyjętych przez Sąd pierwszej instancji, w ślad za Dyrektorem IS, za podstawę rozstrzygnięcia.

"Błędnej wykładni lub niewłaściwego zastosowania" art. 2 pkt 27e u.p.t.u. Skarżąca upatrywała w przyjęciu przez Sąd pierwszej instancji, że ZCP nie musi obejmować zespołu składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązań oraz nie musi spełniać wszystkich funkcji, jakie spełnia całe przedsiębiorstwo, a wystarczające jest, aby zbywany zespół składników materialnych majątku trwałego był zdalny do prowadzenia działalności w ramach tej samej roli, jaką pełnił w przedsiębiorstwie, podczas gdy definicja legalna zorganizowanej części przedsiębiorstwa wyraźnie określa, co winno znaleźć się w tak określonej zbywanej części przedsiębiorstwa.

Zaznaczyć należy, że skutkiem uznania określonego zespołu składników majątkowych za ZCP jest zastosowanie do transakcji jego zbycia art. 6 pkt 1 u.p.t.u. stanowiącego, iż przepisów tej ustawy nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Skarżąca nie sformułowała zarzutu naruszenia art. 6 pkt 1 u.p.t.u. Jednakże nie ulega wątpliwości, że wskazany przez nią art. 2 pkt 27e wraz z art. 6 pkt 1 u.p.t.u. stanowią implementację art. 19 Dyrektywy 2006/112/WE.

Sąd pierwszej instancji prawidłowo wskazał na konieczność prowspólnotowej wykładni powyższych przepisów polskiej ustawy podatkowej, co wymaga uwzględnienia orzecznictwa TSUE, jakie pojawiło się na tle art. 19 Dyrektywy 2006/112/WE.

Przepis ten stanowi, że w przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako aportu do spółki całości lub części majątku, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następcą prawnym przekazującego (akapit 1). W przypadkach gdy odbiorca nie podlega w pełni opodatkowaniu, państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki niezbędne w celu uniknięcia zakłóceń konkurencji. Mogą także przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie przepisów niniejszego artykułu (akapit 2).

Wbrew twierdzeniom Skarżącej, wykładnia prowspólnotowa art. 2 pkt 27e u.p.t.u. nie prowadzi do wniosków innych niż wynikające z tegoż przepisu.

Jak bowiem wskazał TSUE w wyroku z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawie C-444/10 Finanzamt Lüdenscheid przeciwko Christel Schriever (dostępny na: <http://curia.europa.eu>), wydanym na tle art. 5 ust. 8 poprzednio obowiązującej Szóstej Dyrektywy Rady (77/388/EWG) z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U.UE.L.77.145.1 z późn. zm.), stwierdzenie, iż nastąpiło przekazanie przedsiębiorstwa lub jego samodzielnej części w rozumieniu tego przepisu wymaga, by całość przekazanych składników pozwalała na prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej. Analogiczny pogląd wyrażony został w wyroku z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C-497/01 Zita Modes Sarl przeciwko Administration de l'enregistrement et des domains (Lex 155324).

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, uprawniony jest wniosek, że wskazane w art. 2 pkt 27e u.p.t.u. cechy zorganizowanej części przedsiębiorstwa takie, jak wyodrębnienie organizacyjne, finansowe i funkcjonalne (rozumiane jako przeznaczenie do realizacji określonych zadań gospodarczych) składają się na akcentowaną w orzecznictwie TSUE zdolność majątku lub jego części do prowadzenia niezależnej działalności gospodarczej.

Istotnym bowiem elementem decydującym o wyłączeniu transakcji z zakresu podatku od towarów i usług, jest traktowanie nabywcy "jako następcy prawnego przekazującego majątek", z czego TSUE wywodzi konieczność, aby zbywany majątek lub jego część (przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług) składały się właśnie na całość zdolną do prowadzenia niezależnej działalności gospodarczej. Oczywistym jest, że "przedsiębiorstwo", rozumiane jako całość majątku, zdolne jest do prowadzenia takiej działalności. Zdefiniowanie zorganizowanej części przedsiębiorstwa, jako części majątku zdolnej spełniać określone zadania, zapobiegać ma opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług tej części majątku, której można przypisać cechę posiadaną przez przedsiębiorstwo – ową zdolność do realizacji określonych zadań gospodarczych, która to cecha warunkuje wyłączenie z zakresu opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Z drugiej zaś strony, opodatkowane

pozostają czynności zbycia "pojedynczych" (niepowiązanych w całość) składników majątkowych przedsiębiorstwa.

Okoliczność, że zorganizowaną część przedsiębiorstwa tworzy zespół składników majątkowych zdolny do prowadzenia niezależnej (samodzielnej) działalności gospodarczej należy rozumieć w ten sposób, że w kształcie, w jakim zespół ten jest zbywany, może on wykonywać określone zadania gospodarcze. Innymi słowy, realizacja określonych zadań gospodarczych możliwa jest z wykorzystaniem tego określonego zespołu składników majątkowych, nie zaś dopiero w połączeniu z innymi składnikami majątkowymi, czy też dopiero w połączeniu z przedsiębiorstwem nabywcy.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, owa "niezależność prowadzenia działalności gospodarczej" powinna być więc rozumiana w ten sposób, że "zespół składników majątkowych" posiada zdolność do prowadzenia takiej działalności w sytuacji, gdy stanowi konglomerat, który sam w sobie, bez uzupełniania go o dodatkowe elementy (po nabyciu i włączeniu do przedsiębiorstwa nabywcy) zdolny jest do prowadzenia działalności. W takiej sytuacji można go uznać za zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Na gruncie art. 2 pkt 27e u.p.t.u. cechą powyższą odzwierciedla wskazanie na wyodrębnienie zespołu składników majątkowych w istniejącym przedsiębiorstwie. Ponownie zaakcentować zatem należy, iż nie chodzi tu o zespół składników majątkowych, które po włączeniu do majątku nabywcy i podjęciu określonych działań (np. zawarciu umów najmu, zatrudnieniu lub wydzieleniu grupy pracowników do obsługi tej działalności) będą mogły funkcjonować jako niezależny zakład (dział, wydział itp.), a o przekazanie takiego zespołu składników majątkowych, który już jest zdolny do samodzielnego funkcjonowania w takim charakterze.

Sąd pierwszej instancji przedstawił cechy, jakim winna odpowiadać zorganizowana część przedsiębiorstwa, tj. wyodrębnienie organizacyjne, finansowe i funkcjonalne, oraz wskazał okoliczności, które – jego zdaniem – uzasadniały przyjęcie, że przedmiotowe nieruchomości cechy te posiadają. Są to zaś cechy, jakie zorganizowanej części przedsiębiorstwa przypisuje również Skarżąca. Charakteryzując zorganizowaną część przedsiębiorstwa WSA nie twierdził, że dla uznania zbywanego zespołu składników majątku trwałego za ZCP wystarczy, aby był on zdalny do prowadzenia działalności w ramach tej samej roli, jaką pełnił w przedsiębiorstwie zbywcy. Nie oznacza błędnej wykładni art. 2 pkt 27e u.p.t.u. wskazanie przez Sąd pierwszej instancji, że wydzielenie na płaszczyźnie funkcjonalnej oznacza, iż ZCP musi stanowić na tyle wyodrębnioną w istniejącym przedsiębiorstwie całość, aby możliwe było jej funkcjonowanie jako samodzielnego podmiotu – tworzące ją składniki materialne i niematerialne muszą umożliwić nabywcy podjęcie działalności gospodarczej jako odrębnego przedsiębiorstwa. Jak wskazano wyżej, możliwość kontynuacji działalności przez nabywcę zorganizowanej części przedsiębiorstwa wynika z faktu, że tworzy ją zespół składników majątkowych pozwalający na prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej.

W gruncie rzeczy dopiero gdy zostanie stwierdzone, że przedmiotem zbycia jest tego rodzaju zespół składników majątkowych, zasadne jest odwoływanie się do faktu kontynuowania działalności. Jak bowiem stwierdził TSUE w wyroku w sprawie C-497/01, zasada braku dostawy ma zastosowanie do każdego przeniesienia przedsiębiorstwa lub samodzielnej jego części, włączając składniki rzeczowe i w razie konieczności inne, łącznie stanowiące przedsiębiorstwo lub jego część. Jako warunek zastosowania tej zasady TSUE wskazał wyrażenie przez nabywcę zamiaru dalszego prowadzenia nabytego przedsiębiorstwa lub jego części, a nie jego natychmiastowej likwidacji i sprzedaży zapasów.

Wbrew twierdzeniom Skarżącej, uznanie danego zespołu składników majątkowych za zorganizowaną część przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 27e u.p.t.u. nie wymaga, aby w jego skład koniecznie wchodziły zobowiązania, aczkolwiek zostały one wymienione w treści tego przepisu. Nie sposób przyjąć,

że zespół składników majątkowych, który stanowi wyodrębnioną całość zdolną do prowadzenia działalności, nie jest zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa z tego tylko względu, że nie zostały jeszcze wygenerowane żadne zobowiązania. Jeżeli dany zespół składników majątkowych składa się na wyodrębnioną w istniejącym przedsiębiorstwie całość, która może samodzielnie realizować zadania gospodarcze, do jakich została przeznaczona, kwestia czy w jej skład wchodzi wszystkie składniki wymienione w art. 2 pkt 27e u.p.t.u. nie ma decydującego znaczenia.

Stwierdzić zatem należy, że Sąd pierwszej instancji dokonał prawidłowej wykładni art. 2 pkt 27e u.p.t.u. uwzględniając orzecznictwo TSUE.

Kwestią odrębną jest natomiast uwzględnienie tejże wykładni przy ocenie, czy sprzedaż przedmiotowych nieruchomości na rzecz Skarżącej oznaczała zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Naczelny Sąd Administracyjny za zasadny uznał w tym zakresie zarzut naruszenia art. 145 § 1 lit. c) w zw. z art. 3 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 191 o.p. w zw. z art. 151 p.p.s.a., sprowadzający się do zaakceptowania przez WSA przekroczenia przez Organy podatkowe zasady swobodnej oceny dowodów, wyrażonej w powyższym przepisie Ordynacji podatkowej.

Sąd pierwszej instancji, wskazał takie same jak Dyrektor IS okoliczności, które miały dowodzić słuszności tezy, iż doszło do sprzedaży ZCP, tj. okoliczności dotyczące rozpoczęcia przez Skarżącą działalności gospodarczej polegającej na wynajmie lokali w nabytych nieruchomościach, zrealizowane uzgodnienia z A. sp. z o.o. co do przejścia przez Skarżącą kontrahentów tej spółki, podpisanie przez Skarżącą nowych umów z dostawcami mediów, usług teleinformatycznych i odbiorcami ścieków w krótkim czasie od daty przeprowadzenia transakcji oraz nabycie przez Skarżącą wyposażenia w budynku przy ul. S., a także prowadzenie obsługi księgowej i zarządu nieruchomościami w obu spółkach przez te same osoby. WSA uznał, iż pomimo, że A. sp. z o.o. nie prowadziła odrębnych rejestrów obrotów i kosztów związanych z najmem, możliwe jest ich przyporządkowanie do nieruchomości z uwagi na okoliczność, że umowy najmu zawarto z określonymi podmiotami. Za okoliczność decydującą o tym, że przedmiotowe nieruchomości składają się na zorganizowaną część przedsiębiorstwa Sąd pierwszej instancji uznał to, że "przy wykorzystaniu sprzedanych składników materialnych i niematerialnych było możliwe, na dzień dokonania sprzedaży, prowadzenie działalności polegającej na wynajmie pomieszczeń" (strona 8 uzasadnienia wyroku WSA). Sąd pierwszej instancji wskazał również na zobowiązania wynajmującego, jakie mogą powstawać w związku z zawartymi umowami najmu, a także na powiązania kapitałowe i osobowe stron transakcji oraz przyjęty sposób rozliczeń między nimi.

Podkreślić przy tym należy, że Sąd pierwszej instancji nie twierdził, że zbyte na rzecz Skarżącej nieruchomości wchodzi w skład jakiegokolwiek zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Przeciwnie – uznał, że to właśnie sprzedaż tych nieruchomości stanowiła zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

W swojej decyzji (strona 13) Dyrektor IS zajął jednoznaczne stanowisko, zaakceptowane przez Sąd pierwszej instancji, zgodnie z którym przedmiotem transakcji udokumentowanej fakturami wystawionymi 28 czerwca 2013 r. była zorganizowana część przedsiębiorstwa. Tymczasem faktury te obejmowały sprzedaż nieruchomości, udokumentowaną aktem notarialnym, w którym jako przedmiot sprzedaży wskazano prawa rzeczowe do nieruchomości.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, stanowisko powyższe nie jest zasadne, ponieważ nie znajduje oparcia w materiale dowodowym sprawy, a przy tym nie uwzględnia przedstawionej wyżej prawidłowej wykładni art. 2 pkt 27e u.p.t.u.

Same w sobie nieruchomości (zabudowane nieruchomości) nie tworzą całości zdolnej do prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej. Nie stanowią zatem zorganizowanej części przedsiębiorstwa, nawet jeżeli były wykorzystywane przez sprzedawcę również do działalności gospodarczej polegającej na wynajmowaniu tych nieruchomości lub ich części, albo znajdujących się na nich obiektów budowlanych i ich części.

W sytuacji, gdy dany podmiot prowadzi tego rodzaju działalność poprzez wyodrębniony w strukturze organizacyjnej zakład (dział, wydział), obejmujący przypisane do tejże działalności w zakresie najmu nieruchomości, obsługę (pracowników), finansowanie, umowy, itp., sprzedaż takiego zakładu – jako całości – może spełniać warunek stosownego wyodrębnienia i zdolności do prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej.

Natomiast sprzedaż wyodrębnionych z takiego zakładu pojedynczych lub nawet wszystkich nieruchomości, nie mogłaby być uznana za sprzedaż zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Bez całej struktury składającej się na działalność w zakresie wynajmu nieruchomości – wciąż byłaby to jedynie sprzedaż nieruchomości, jako składników majątkowych. Okoliczność, że w ramach swojej działalności nabywca nieruchomości uprzednio wynajmowanych, także wykorzystuje te nieruchomości do działalności w zakresie wynajmu nieruchomości (czyni z nich przedmiot najmu) nie oznacza, że nieruchomości te w momencie ich sprzedaży stanowiły zorganizowaną część przedsiębiorstwa, co jest warunkiem zastosowania art. 6 pkt 1 u.p.t.u.

Innymi słowy, okoliczność, że dane nieruchomości mogą stanowić przedmiot najmu tak u ich zbywcy, jak i następnie u nabywcy, nie czyni z nich zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Konieczne jest, aby zbywane składniki majątkowe stanowiły zorganizowaną część przedsiębiorstwa u zbywcy.

Skład orzekający w niniejszej sprawie podziela pogląd, zgodnie z którym sam fakt wykorzystywania nieruchomości w działalności gospodarczej – bez wykazania ich organizacyjnego i finansowego wyodrębnienia w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa – nie daje podstaw do przyjęcia, że nieruchomości te samodzielnie tworzyły zorganizowaną część przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 6 pkt 1 i art. 2 pkt 27e u.p.t.u. (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 czerwca 2013 r. sygn. akt I FSK 1090/12; dostępny na <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

W rozpoznanej sprawie, sprzedaży nieruchomości na rzecz Skarżącej nie towarzyszyło przeniesienie żadnych praw wynikających z umów najmu, jakie zawarła A. sp. z o.o. Okoliczność, że spółka ta wynajmowała część budynków i pomieszczeń znajdujących się na przedmiotowych nieruchomościach jest więc bez znaczenia. Dyrektor IS nie kwestionował schematu organizacyjnego A. sp. z o.o., zgodnie z którym posiadała ona "dział nieruchomości", który jednak ani jako całość, ani chociażby jako część obejmująca wynajem nieruchomości, nie stanowił przedmiotu sprzedaży na rzecz Skarżącej. Z wyjaśnień Skarżącej, zawartych między innymi w piśmie z 23 grudnia 2013 r., wynika że przedmiotowe nieruchomości wraz z innymi nieruchomościami A. sp. z o.o. przyporządkowane były do działu nieruchomości i wraz z innymi nieruchomościami tej spółki zarządzane były przez tenże dział. Nieruchomości wykorzystywane były głównie do czerpania pożytków z najmu lub operacji obrotu nieruchomościami. Z materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie nie wynika, aby w A. sp. z o.o. przedmiotowe dwie nieruchomości były w wyodrębnione w jakikolwiek sposób pozwalający na prowadzenie samodzielnej działalności w zakresie najmu. W tej sytuacji samo zawarcie przez Skarżącą umów najmu dotyczących nabytych nieruchomości nie stanowi kontynuacji działalności prowadzonej przez A. sp. z o.o. w oparciu o zorganizowaną część przedsiębiorstwa, którą stanowiły przedmiotowe nieruchomości – takiej bowiem zorganizowanej części przedsiębiorstwa w A. sp. z o.o. nie było. Chybiony jest argument, że w krótkim czasie od nabycia nieruchomości Skarżąca zawarła nowe umowy z

dostawcami mediów, usług teleinformatycznych i odbiorcami ścieków. Dla właściciela nieruchomości, a stała się nim Skarżąca, zawarcie takich umów jest wręcz koniecznością.

Bez znaczenia jest okoliczność, że obsługa księgową i sprawowanie zarządu nad działem nieruchomości w A. sp. z o.o., a następnie działalnością Skarżącej zakresie nieruchomości, prowadziły te same osoby. Jedną z tych osób był M. S., który – jak wyjaśnił Naczelnik US – był prezesem zarządu w obu spółkach, drugą zaś S. B. – księgową zatrudniona w Skarżącej spółce. Z akt sprawy nie wynika, aby przypisanie tym osobom zarządu nieruchomościami wynikało z faktu "przejęcia" tych osób jako pracowników należących niejako do ZCP.

Jak już Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, istnienie zobowiązań nie jest warunkiem koniecznym uznania zespołu składników majątkowych za zorganizowaną część przedsiębiorstwa. W istocie zbędne były więc rozważania Dyrektora IS i Sądu pierwszej instancji mające na celu wykazanie, że wprowadzie nieistniejące w momencie zbycia, ale mogące powstać zobowiązania, wynikały z zawartych przez A. sp. z o.o. umów najmu, co świadczyć miało o spełnieniu przesłanek uznania nieruchomości za zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Okoliczności faktyczne takie, jak sposób zapłaty (rozliczeń), reprezentacja stron przy zawarciu umowy sprzedaży, powiązania osobowe i kapitałowe Skarżącej oraz A. sp. z o.o., a także obciążenia hipoteczne nieruchomości, nie mają znaczenia, ponieważ w żadnym sposób nie przekładają się na elementy istotne z punktu widzenia definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa, zamieszonej w art. 2 pkt 27e u.p.t.u. oraz "całości lub części majątku", o których mowa w art. 19 Dyrektywy 2006/112/WE.

Zawarcie szeregu umów sprzedaży w stosunkowo krótkim okresie czasu, w wyniku których majątek danego podmiotu lub jego wyodrębniona część przeszedł na własność innego podmiotu przy jednoczesnym powiązaniu personalnym obu podmiotów gospodarczych i w sytuacji, gdy pracownicy zbywcy zatrudnieni w związku z tą częścią jego działalności stali się pracownikami nabywcy, a przy tym nabywca faktycznie kontynuuje działalność gospodarczą prowadzoną przez zbywcę, może stwarzać uzasadnione podstawy do przyjęcia, że przedmiotem sprzedaży było przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Jednakże Dyrektor IS nie twierdził, że sytuacja taka wystąpiła w rozpoznanej sprawie i nie zgodził się z Organem pierwszej instancji, że sporna transakcja stanowiła nadużycie prawa.

Naczelny Sąd Administracyjny ponownie podkreśla, że za transakcję zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa Dyrektor IS uznał sprzedaż na rzecz Skarżącej przedmiotowych nieruchomości i to właśnie ustalenie, jako prawidłowe, zaakceptował Sąd pierwszej instancji.

Pomimo zatem zidentyfikowania okoliczności istotnych z punktu widzenia definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa, Sąd pierwszej instancji zaakceptował dokonaną przez Dyrektora IS ocenę zgromadzonych w sprawie dowodów, skutkującą błędnym ustaleniem stanu faktycznego przyjętego za podstawę rozstrzygnięcia. Niezależnie bowiem od wykładni art. 2 ust. 27e u.p.t.u., w okolicznościach faktycznych wynikających ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego niewłaściwie przyjęto, że sprzedaż na rzecz Skarżącej dwóch nieruchomości stanowiła sprzedaż zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Skarżąca nie zarzuciła naruszenia art. 6 pkt 1 u.p.t.u. przez jego niewłaściwe zastosowanie. Tym niemniej skutecznie podważyła stanowisko Sądu pierwszej instancji, zgodnie z którym przedmiotem sprzedaży była ZCP, co warunkuje zastosowanie powyższego przepisu. Skoro zatem, poruszając się w granicach wyznaczonych zarzutami skargi kasacyjnej, Naczelny Sąd Administracyjny ma podstawy do stwierdzenia, że materiał dowodowy zgromadzony w sprawie uprawniającym czyni wniosek, iż przedmiotem sprzedaży były nieruchomości, zasadne jest uchylenie nie tylko zaskarżonego wyroku, ale też decyzji Dyrektora IS,

który jako organ odwoławczy ma możliwość dokonania korekty decyzji Organu pierwszej instancji, zarówno w zakresie rozstrzygnięcia, jak i uzasadnienia, w sposób uwzględniający powyższą okoliczność. To właśnie uczyni Dyrektor IS ponownie rozpatrując odwołanie Skarżącej – przyjmie, że na mocy umowy zawartej 28 czerwca 2013 r. nabyła ona od A. sp. z o.o. nieruchomości, które nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Naczelnny Sąd Administracyjny nie dopatrył się natomiast naruszenia przez Sąd pierwszej instancji 134 § 1 i art. 135 p.p.s.a. Zarzut ten nie został bowiem uzasadniony. Skarżąca nie wyjaśniła nawet, czy naruszenia art. 134 § 1 p.p.s.a. upatruje w przekroczeniu przez WSA granic sprawy, czy też w okoliczności, że WSA nie wyszedł poza zarzuty skargi. Natomiast art. 135 p.p.s.a. zawiera uprawnienie sądu administracyjnego do usunięcia z obrotu prawnego wszystkich wydanych w sprawie rozstrzygnięć naruszających prawo. Nieskorzystanie przez sąd z tego uprawnienia nie może stanowić skutecznego zarzutu skargi kasacyjnej.

Niewątpliwie Sąd pierwszej instancji orzekał na podstawie akt sprawy. Okoliczność, że niektórych wskazanych przez Skarżącą okoliczności (wyniki testu na ZCP) nie uznał za istotne dla rozstrzygnięcia, nie oznacza naruszenia art. 133 § 1 p.p.s.a.

Niezasadny jest też zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a., określającego wymogi, jakim musi odpowiadać uzasadnienie wyroku. Sąd pierwszej instancji przedstawił stan faktyczny sprawy, wskazał zastosowane przepisy prawa materialnego oraz uzasadnił ich uwzględnienie przy podejmowaniu rozstrzygnięcia. Nie jest wadą uzasadnienia wyroku samo odwołanie się do innych orzeczeń sądów administracyjnych, czy też oparcie się na argumentacji wskazanej w innej sprawie. Istotne jest, czy prawidłowe jest rozstrzygnięcie, które wspierać ma ta argumentacja. W rozpoznanej sprawie Sąd pierwszej instancji powołał się na fragmenty uzasadnienia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 czerwca 2013 r. sygn. akt I FSK 955/12 dotyczące wykładni art. 6 pkt 1 u.p.t.u., przy czym odnosiły się one zarówno do stanu prawnego obowiązującego do 30 listopada 2007 r., jak i do stanu prawnego obowiązującego po tej dacie, a zatem istotnego w sprawie Skarżącej. Zarzut nieodniesienia się przez WSA do zarzutu niewłaściwej implementacji art. 19 Dyrektywy 2006/112/WE jest o tyle chybiony, że powołując się na prowsólnotową wykładnię art. 2 pkt 27e w związku z art. 6 pkt 1 u.p.t.u., Sąd pierwszej instancji wskazał również okoliczności, które w jego ocenie dowodziły spełnienia przez transakcję sprzedaży nieruchomości wszystkich przesłanek uznania tej transakcji za sprzedaż zorganizowanej części przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 2 pkt 27e u.p.t.u. Podkreślany przez Skarżącą wynik "testu na ZCP", jaki przeprowadziła ona w odniesieniu do przedmiotowych nieruchomości chcąc ustalić, czy mogą być one uznane za zorganizowaną część przedsiębiorstwa, odzwierciedla w istocie jej rozumowanie w tym zakresie. Nie budzi wątpliwości, że Sąd pierwszej instancji nie zgodził się z tym rozumowaniem i wskazał powody, dla których uznał sprzedaż nieruchomości za zbycie ZCP. Stanowisko WSA w tym zakresie było nieprawidłowe. Jednakże wadliwość określonego stanowiska nie jest równoznaczna z wadliwością samego uzasadnienia wyroku, ocenianą z punktu widzenia art. 141 § 4 p.p.s.a.

Skarżąca nie uzasadniła natomiast zarzutu naruszenia art. 145 § 1 lit. c) w zw. z art. 3 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 121 § 1, art. 122, art. 124, art. 180 § 1 o.p. w zw. z art. 151 p.p.s.a. Każdy ze wskazanych przepisów Ordynacji podatkowej ustanawia określoną zasadę postępowania podatkowego. Nie jest rzeczą Naczelnego Sądu Administracyjnego domyślanie się, jakie konkretnie okoliczności – w opinii Skarżącej – skutkowały naruszeniem każdej z nich. Tytułem przykładu, Skarżąca nie wskazała dowodu, którego nie dopuściły Organy podatkowe, co za zasadne uznał WSA.

Naczelnny Sąd Administracyjny nie dopatrył się zastosowania przez Organy podatkowe zasady in dubio pro fisco, a tym samym niezasadne jest twierdzenie Skarżącej, iż Sąd pierwszej instancji powinien był uchylić zaskarżoną decyzję z uwagi naruszenie tej zasady. Dyrektor IS niewłaściwie zastosował przepis

prawa materialnego, czego nie dostrzegł Sąd pierwszej instancji i ta okoliczność skutkowała uchynieniem zaskarżonego wyroku oraz decyzji Organu odwoławczego.

W tym stanie rzeczy, na podstawie art. 188 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny uwzględnił skargę kasacyjną Skarżącej i uchylił zaskarżony wyrok Sądu pierwszej instancji oraz decyzję Dyrektora IS z 29 sierpnia 2014 r.

Na wniosek Skarżącej, na podstawie z art. 203 pkt 1, art. 205 § 2 i 4 w związku z art. 207 § 1 i art. 209 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny zasądził na jej rzecz koszty postępowania sądowego w obu instancjach, w tym koszty zastępstwa podatkowego doradcy podatkowego, wyliczone za udział przed Sądami obu instancji, stosownie do rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 31 stycznia 2011 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz szczegółowych zasad ponoszenia kosztów pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego z urzędu (Dz.U. Nr 31, poz. 153