

**Sygn. akt I C 746/10**

## WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 21 maja 2013r.

**Sąd Okręgowy Lublinie I Wydział Cywilny**

w składzie:

**Przewodniczący SSO Maria Stelska**

**protokolant** Edyta Stanisławek-Krukowska

po rozpoznaniu w dniu 7 maja 2013r. w Lublinie

na rozprawie

**sprawy z powództwa** Naczelnika Urzędu Skarbowego w C.

**przeciwko** J. P.i (...)z siedzibą w S.

**o** ustalenie nie istnienia czynności prawnej

I. ustala, że nie istnieją umowy sprzedaży rzeczy ruchomych zawarte pomiędzy (...)J. P.a (...)z siedzibą w S., O.(...), U.w dniu 6 lutego 2007r. a dotyczące:

1. koparki gąsiennicowej (...)o wartości 31 100EUR ( stwierdzonej fakturą nr (...));
2. sprzężarki elektrycznej do powietrza (...) o wartości 275 EUR ( stwierdzonej fakturą nr (...));
3. ciągnika siodłowego (...) oraz naczepy (...) nr: (...) o wartości 54 100 EUR ( stwierdzonej fakturą (...));

II. zasądza od pozwanego J. P.i (...)z siedzibą w S., O.(...), U.solidarnie na rzecz powoda – Naczelnika Urzędu Skarbowego w C.kwotę 10 750,67 ( dziesięć tysięcy siedemset pięćdziesiąt 67/100) złotych tytułem zwrotu kosztów procesu;

III. nakazuje ściągnąć od pozwanych J. P.i (...)z siedzibą w S., O.(...), U.solidarnie na rzecz Skarbu państwa kwotę 13 561 ( trzynaście tysięcy pięćset sześćdziesiąt jeden) złotych tytułem kosztów sądowych, których powód nie miał obowiązku uiszczać;

IV. zwrócić powodowi – Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w C. z kasy Sądu Okręgowego w lublinie kwotę 300 ( trzysta ) złotych tytułem niewykorzystanej zaliczki.

Sygn. akt I C 746/10

## UZASADNIENIE

W pozwie wniesionym przeciwko J. P.powód - Naczelnik Urzędu Skarbowego w C.domagał się na podstawie art. 189<sup>1</sup> k.p.c. w zw. z art. 199a § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa ustalenia, dla oceny skutków podatkowych, że pomiędzy J. P.a firmą (...), nie istnieją umowy sprzedaży opisane na fakturach VAT:

1. nr (...)z dnia 6 lutego 2007 roku wystawionej przez (...)J. P., koparki gąsiennicowej L. (...), o wartości 31 100 EUR;

2. nr (...)z dnia 6 lutego 2007 roku wystawionej przez (...)J. P., sprężarki elektrycznej do powietrza (...), o wartości 275 EUR;

3. nr (...)z dnia 6 lutego 2007 roku wystawionej przez (...)J. P., ciągnika siodłowego I. (...)oraz naczepy (...), o wartości 54 100 EUR.

Powód wnosił również o zasądzenie od pozwanego kosztów procesu według norm przepisanych.

Uzasadniając swoje stanowisko Naczelnik Urzędu Skarbowego w C.podał, że, po przeprowadzeniu kontroli podatkowej u pozwanego, wszczął postępowanie podatkowe postanowieniem z dnia 12 lipca 2007 roku i decyzją nr (...)z dnia 30 października 2007 roku dokonał zmiany rozliczenia podatku od towarów i usług za luty 2007 roku. Na skutek odwołania się od tej decyzji przez J. P., została ona uchylona decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w L.z dnia 29 stycznia 2008 roku nr (...), a sprawa przekazana do ponownego rozpoznania z uwagi na konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części. Powód wskazał, że transakcje opisane na w/w fakturach były dokonywane na terenie Wolnego Obszaru Celnego w M.i zostały potraktowane przez J. P.jako sprzedaż na eksport. Pozwany ewidencjonował dostawy na rzecz (...)w rejestrze VAT za miesiąc luty 2007 roku jako dostawy opodatkowane stawką podatku VAT 0%. W ocenie powoda przedmiotowe faktury nie rejestrują rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, a pomiędzy pozwanym a powołaną firmą nie istniał stosunek prawny. Skoro (...)nie działała w obrocie gospodarczym, jak ustalił powód w amerykańskich władzach podatkowych, to nie mogła być stroną transakcji opisanych na fakturach, a pozwany nie mógł jej sprzedać rzeczy ruchomych. Zdaniem powoda, J. P.na fakturach posłużył się tylko nazwą firmy (...), a w rzeczywistości transakcje zostały zawarte pomiędzy pozwanym prowadzącym firmę (...)a (...) Spółką z ograniczoną odpowiedzialnością C., w której jest prezesem zarządu. (...)kupowała towar za kwotę 85 475 Euro, a (...) Sp. z o. o.sprzedawała na rzecz kontrahenta z Ukrainy za kwotę 22 550 Euro. Dopiero Spółka (...)zawierała transakcje o charakterze eksportu w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Przeprowadzanie transakcji z (...)miało na celu zmniejszenie wartości celnej towarów wywożonych na Ukrainę (pозew k. 2-3).

Na rozprawie w dniu 16 grudnia 2010 roku pełnomocnik pozwanego J. P.złożył pismo procesowe, w którym wniósł o wezwanie do udziału w sprawie firmy (...)oraz o oddalenie powództwa i zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych. Uzasadniając swoje stanowisko podał, że ze względu na treść roszczenia, rozstrzygnięcie w przedmiotowej sprawie dotyczyć będzie również firmy (...), a więc powinna ona również brać udział w sprawie. Pozwany podniósł również, że powód nie ma interesu prawnego w uzyskaniu rozstrzygnięcia, którego się domaga. Nie jest istotne czy faktycznie pomiędzy kontrahentami doszło do zawarcia umowy sprzedaży w rozumieniu cywilnoprawnym, lecz czy między nimi doszło do przekazania towarów. Chodzi, więc o dokonanie ustaleń faktycznych, które mogą być ustalone w postępowaniu podatkowym (pismo procesowe k. 46-47).

W piśmie procesowym z dnia 4 stycznia 2011 roku strona powodowa podniosła, że (...)z siedzibą w S.w stanie O.w U.jest zagraniczną osobą prawną posiadającą zdolność prawną i procesową, której przedstawicielem w Europie jest I. O.(pismo procesowe k. 49).

Postanowieniem z dnia 31 stycznia 2011 roku Sąd na podstawie art. 195 § 2 kpc wezwał do udziału w sprawie w charakterze pozwanego (...) (postanowienie k.50).

Na rozprawie w dniu 22 września 2011 roku pełnomocnik powoda popierał powództwo i wnosił o ustalenie, że pomiędzy pozwanym J. P.a firmą (...)z siedzibą w S.nie istnieją umowy sprzedaży rzeczy ruchomych opisanych na fakturach dołączonych do pozwu (protokół rozprawy k. 241v).

Z kolei na rozprawie w dniu 11 kwietnia 2013 roku pełnomocnik powoda podniósł, że w ocenie strony powodowej transakcje kupna – sprzedaży potwierdzone przedmiotowymi fakturami VAT nie miały miejsca pomiędzy wskazanymi w tych fakturach podmiotami, ale faktycznie były zawarte pomiędzy J. P.a (...). Ustalenie to ma znaczenie, ponieważ sprzedaż pomiędzy pozwanym a spółką (...)podlegała opodatkowaniu jako dostawa krajowa stawką podatku od towarów i usług 22%. Natomiast pełnomocnik pozwanego J. P.podnosił, że (...)jest spółką offshorową i nie

może prowadzić działalności na terenie USA. Zakwestionował stanowisko strony powodowej odnośnie interesu prawnego i poniósł, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od towarów i usług jest wydanie rzeczy czy nabycie ekonomicznego władztwa nad rzeczą, a nie konsensualna umowa sprzedaży (protokół rozprawy k. 300v-301).

W piśmie procesowym z dnia 24 kwietnia 2013 roku strona powodowa podniosła, że ustalenie stanu faktycznego istotnego dla wymiaru podatku z reguły wymaga uprzedniego poznania treści czynności prawnej, z którą ten stan jest związany. Decydujące dla uznania, że czynność miała miejsce, są jej skutki faktyczne (realne), a nie konwencjonalne. Czynności uznane za nieważne na gruncie prawa cywilnego mogą podlegać opodatkowaniu. Dalej powód wskazał, że w świetle zgromadzonego materiału dowodowego, organ podatkowy miał wątpliwości co do ustalenia, że dostawa została dokonana na rzecz (...), która nie wywiozła towaru poza teren Unii Europejskiej, ale odsprzedawała towar na terenie Wolnego Obszaru Celnego w M.na rzecz (...) Sp. z o.o.J. P.sprzedał towary (...)za kwotę 85 475 Euro, a spółka (...) Sp. z o. o.w C.na rzecz firmy z Ukrainy te same towary za kwotę 22 550Euro. Wskazał, że rozstrzygnięcie Sądu czy wskazane w pozwie faktury potwierdzają zawarcie czynności prawnej między pozwanym a (...)jest istotne dla oceny cywilnoprawnej tych czynności, gdyż w ocenie organu podatkowego dokumentują czynność pozorną. Nawet jeśli skutki podatkowe nie wystąpią w firmie pozwanego z tego powodu, że faktury nie odzwierciedlają rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, to w przypadku uznania, że czynność prawna nie istnieje, skutki podatkowe będą miały miejsce przy ustaleniu podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od towarów i usług w (...) Sp. z o.o.w C.(pismo procesowe k. 312-312v).

Ustosunkowując się do w/w pisma procesowego, pozwany J. P. podniósł, że umowa nie może być jednocześnie pozorną i nieistniejącą. Nadto powód żąda stwierdzenia nieistnienia umowy sprzedaży, a więc nie ma interesu prawnego w wytoczeniu powództwa, ponieważ czynność taka nie jest przedmiotem opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Przedmiotem tym także nie jest nieistnienie umowy sprzedaży. Dla opodatkowania czynności podatkiem od towarów i usług znaczenie mają skutki faktyczne, a ustaleń faktycznych Sąd nie dokonuje w procesie o ustalenie prawa (pismo procesowe k. 305-306).

#### **Sąd Okręgowy ustalił następujący stan faktyczny:**

Postanowieniem z dnia 12 lipca 2007 roku Naczelnik Urzędu Skarbowego w C. wszczął z urzędu postępowanie podatkowe wobec J. P. w sprawie wymiaru podatku od towarów i usług za miesiąc luty 2007 rok (postanowienie k. 4-5).

W toku kontroli Naczelnik Urzędu Skarbowego w C.stwierdził nieprawidłowości w rozliczaniu i decyzją z dnia 30 października 2007 roku nr (...)dokonał zmiany rozliczenia podatku od towarów i usług dla J. P., za miesiąc luty 2007 rok, poprzez określenie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w kwocie 45 895zł (decyzja k. 6-10).

J. P.nie zgadzając się z w/w decyzją złożył od niej odwołanie, po rozpoznaniu którego, Dyrektor Izby Skarbowej w L., decyzją z dnia 29 stycznia 2008 roku nr (...)uchylił w całości zaskarżoną decyzję i sprawę przekazał do ponownego rozpatrzenia z uwagi na konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części (decyzja k. 12-13v).

Ponownie rozpatrując sprawę Naczelnik Urzędu Skarbowego w (...)w celu ustalenia czy (...)z siedzibą w S.prowadzi działalność na terenie Polski, zwrócił się w dniu 27 czerwca 2008 roku do Krajowego Rejestru Sądowego, a w dniu 23 grudnia 2008 roku również do Drugiego Urzędu Skarbowego W., z zapytaniem czy (...)z siedzibą w S.figuruje w ewidencji urzędu. Otrzymał odpowiedzi negatywne (informacje k.19, 26-26v; zeznania świadka B. K.k. 265v-267).

Natomiast w celu ustalenia, czy spółka (...)lub jej agent zgłaszali działalność na terenie wolnego obszaru celnego w M., w dniach 4 kwietnia 2008 roku i 15 września 2009 roku powód wystąpił z zapytaniem do Izby Celnej w W.. Uzyskał informacje, że Oddział Celny w M.nie posiadał powiadomienia o rozpoczęciu działalności przez (...)w wolnym obszarze celnym w M.. (...)w S.dokonywała transakcji kupna – sprzedaży na podstawie umowy składu nr (...)zawartej w dniu 2 października 2002 roku pomiędzy Centrum Wolnocłowym w M.a (...)A. C., (...) Spółka cywilna w M.. Agencja celna (...)prowadzona przez w/w spółkę posiadała upoważnienie do działania w formie przedstawicielstwa

bezpośredniego udzielonego jej przez firmę (...), która nie dokonała zgłoszenia rejestracyjnego do Urzędu Skarbowego w Ż.. W międzyczasie w dniu 12 sierpnia 2009 roku powód przesłuchał J. P., który podał, że (...)z siedzibą w S.nie ma oddziału w Polsce, nie zna danych personalnych przedstawiciela tej spółki, nie ma z nim kontaktu, ponieważ przedstawiciel zawsze dzwoni z różnych numerów telefonów, J. P.czasem widuje się z nim jak przyjedzie do Polski. Naczelnik Urzędu Skarbowego w C.zwrócił się również w dniu 23 grudnia 2008 roku do Urzędu Skarbowego w Ż.o ustalenie czy w/w agencja celna jest w posiadaniu dokumentów mających związek z przedstawicielstwem na rzecz (...). Uzyskał informacje, że dysponuje tylko upoważnieniem do występowania w imieniu (...)(pismo k.20, 21-22v; upoważnienie k.23; informacja k.25; protokół przesłuchania k.14-15; zeznania świadka B. K.k. 265v-267).

Natomiast w dniu 8 września 2009 roku Naczelnik Urzędu Skarbowego w C.zwrócił się do Biura (...)w K.o uzyskanie informacji od administracji podatkowej Stanów Zjednoczonych w sprawie (...)J. P., W.(...),(...)B.oraz o (...). Udzielając informacji, w piśmie z dnia 11 stycznia 2010 roku podano, że (...)jest legalnie zarejestrowany na terenie Stanów Zjednoczonych, ale nie uzyskał Numeru Identyfikacji Podatkowej i nie składał zeznań podatkowych. Dane adresowe, którymi się posługuje, to adres „zarejestrowanego agenta” zajmującego się odbiorem i przekazywaniem dokumentów prawnych, a nie prowadzeniem działalności gospodarczej w imieniu omawianego podmiotu. Przeprowadzone postępowanie nie wykazało przesłanek do rzeczywistego istnienia omawianego podmiotu na terenie USA (pismo k.16; informacja k.17; zeznania świadka B. K.k. 265v-267).

Przedsiębiorca z Ukrainy zwracał się do I. O.o wyszukanie określonego towaru. Gdy przedmiot odpowiadający warunkom opisanym przez kontrahenta z Ukrainy znajdował się na terenie Niemiec czy Holandii, sprzedawcy z tych państwa nie chcieli bezpośrednio zawierać umów z przedsiębiorcami z poza Unii Europejskiej, więc I. O.zwracał się wówczas do J. P.prowadzącego własną działalność gospodarczą pod nazwą (...)z siedzibą w W.(...), aby kupić określony towar (zeznania świadka I.O.rozprawa z dnia 13 grudnia 2012r. godz. 00:06:14-00:38:34; zeznania pozwanego J. P.rozprawa z dnia 13 grudnia 2012r. godz. 00:45:10-00:59:30).

J. P.dokonywał w ten sposób wewnątrzspółnotowego nabywania towarów na terenie Niemiec i Holandii. Z Niemiec i Holandii towar był przewożony do wolnego obszaru celnego w M.. Transportem i przygotowaniem dokumentów przewozowych zajmował się I. O.. Sprzedawcy wystawiali faktury na dane osobowe J. P., który następnie wystawiał, jako sprzedawca, faktury VAT firmie (...)z siedzibą w S.. Towar wymieniony na fakturach znajdował się w strefie wolnocłowej w M.i nie był wywożony na teren Stanów Zjednoczonych Ameryki. J. P., prowadzący własną działalność gospodarczą pod nazwą (...)J. P.w dniu 6 lutego 2007 roku wystawił (...), faktury VAT o nr:

- nr (...), dotyczącej koparki gąsiennicowej L. (...), Nr (...), o wartości 31 100 EUR;
- nr (...) dotyczącej sprężarki elektrycznej do powietrza (...) typ (...), Nr (...), o wartości 275 EUR;
- nr (...) dotyczącej ciągnika siodłowego I. (...), nr (...), nr silnika (...) oraz naczepy (...) Nr (...), o wartości 54 100 EUR.

W tym samym dniu (...)w S.w stanie O.w U., jako sprzedawca, wystawił (...) Spółce z ograniczoną odpowiedzialnością C.fakturę VAT o nr (...), która dotyczyła towarów opisanych w w/w fakturach VAT o nr (...), o łącznej wartości 22 250 Euro . Prezesem zarządu (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością C.był J. P.. Spółka (...)sprzedawała te towary na teren Ukrainy. I. O.przygotowywał dokumenty na wolnym obszarze celnym i kierował transport na Ukrainę (faktury VAT k. 27-29; faktura VAT nr (...))k. 32; zeznania pozwanego J. P.k. 246v-247; zeznania świadka B. K.k. 265v-267; zeznania świadka I.O.rozprawa z dnia 13 grudnia 2012r. godz. 00:06:14-00:38:34).

Płatności za towar kupiony na terenie Niemiec i Holandii dokonywał kontrahent z Ukrainy. J. P.prowadzący własną działalność gospodarczą pod nazwą (...)z siedzibą w W.(...), (...)z siedzibą w S.w U., (...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością C.nie dokonywały płatności za kupowany towar (zeznania świadka I.O.rozprawa z dnia 13 grudnia 2012r. godz. 00:06:14-00:38:34; zeznania pozwanego J. P.rozprawa z dnia 13 grudnia 2012r. godz. 00:45:10-00:59:30).

Pełnomocnikiem firmy (...) był I. O.. Pełnomocnictwo z dnia 9 sierpnia 2007 roku zawierało wyszczególnienie czynności do których był umocowany. Zostało wręczone pełnomocnikowi w K.w biurze zajmującym się obsługą prawną (...), której właścicielami byli obywatele U.(zeznania pozwanego J. P.k. 246v-247; tłumaczenie uwierzytelnione z języka angielskiego pełnomocnictwa k. 277-278; zeznania świadka I.O.rozprawa z dnia 13 grudnia 2012r. godz. 00:06:14-00:38:34).

Od sierpnia 2011 roku J. P. zawiesił prowadzenie własnej działalności gospodarczej (zeznania pozwanego J. P. k. 246v-247).

Transakcje w wolnym obszarze celnym miały na celu obniżenie wartości celnej wywożonych towarów (zeznania świadka B. K. k. 265v-267).

Powyższy stan faktyczny Sąd ustalił w oparciu o powołane wyżej dowody.

Odnośnie dokumentów zgromadzonych w aktach sprawy, należy wskazać, iż żadna ze stron nie zgłaszała zastrzeżeń, co do ich prawdziwości i autentyczności. Sąd z urzędu nie dostrzegł również jakichkolwiek podstaw do zakwestionowania ich mocy dowodowej. Sąd też, ta kategoria dowodów została obdarzona w całości walorem wiarygodności.

Przechodząc do oceny zeznań stron, należy wskazać, że Sąd w całości dał wiarę zeznaniom świadka B. K. (k.265v-267), ponieważ korelowały z dowodami z dokumentów zgromadzonymi w aktach niniejszej sprawy oraz częściowo z zeznaniami pozwanego i świadka I. O..

Natomiast zeznania świadka I.O.(rozprawa z dnia 13 grudnia 2012r. godz. 00:06:14-00:38:34) i zeznania pozwanego J. P.(k. 246v-247 i rozprawa z dnia 13 grudnia 2012r. godz. 00:45:10-00:59:30) zasługiwały na wiarę w zakresie w jakim Sąd poczynił na ich podstawie ustalenia faktyczne. W pozostałej części w jakiej w jakiej pozwany i świadek określali czynności dokonywane pomiędzy J. P.a (...)z siedzibą w S., „umową sprzedaży”, „sprzedażą” nie były oceniane przez Sąd. Kwestia oceny czy czynności z dnia 6 lutego 2007 roku były „umowami sprzedaży” należała do Sądu i była przedmiotem rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie. Nie podlegały ocenie Sądu również zeznania pozwanego, w których odnosił się do ciężącego na nim obowiązku podatkowego i interpretował przepisy podatkowe, ponieważ przedmiotem dowodu są fakty. Z kolei w części, w jakiej pozwany określał charakter firmy amerykańskiej (...)z siedzibą w S.jako offshorowa, były zbędne dla rozważenia zasadności roszczenia powoda.

### **Sąd Okręgowy zważył, co następuje:**

Powództwo wniesione przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w C. zasługiwało na uwzględnienie.

Powód domagał się ustalenia dla oceny skutków podatkowych, że pomiędzy J. P.a firmą (...), nie istnieją umowy sprzedaży rzeczy opisanych na fakturach VAT:

1. nr (...)z dnia 6 lutego 2007 roku wystawionej przez (...)J. P., koparki gąsiennicowej L. (...), o wartości 31 100 EUR;
2. nr (...)z dnia 6 lutego 2007 roku wystawionej przez (...)J. P., sprężarki elektrycznej do powietrza (...), o wartości 275 EUR;
3. nr (...)z dnia 6 lutego 2007 roku wystawionej przez (...)J. P., ciągnika siodłowego I. (...)oraz naczepy (...), o wartości 54 100 EUR.

Powództwo dotyczyło więc ustalenia nieistnienia umów sprzedaży zawartych pomiędzy J. P.a (...)z siedzibą w S.(U.). Konieczne było zatem, na podstawie art. 195 § 2 kpc, wezwanie do udziału w sprawie w charakterze pozwanego (...), ponieważ łączny udział w sprawie stron umów, których dotyczy powództwo, jest konieczny.

Zostało również wykazane, że (...)w S.jest zarejestrowanym w Stanach Zjednoczonych Ameryki podmiotem gospodarczym, a jej pełnomocnikiem był I. O.. (...)w S.dokonywała transakcji kupna – sprzedaży na podstawie umowy

składu nr (...) zawartej w dniu 2 października 2002 roku pomiędzy Centrum Wolnościowym w M.a (...) A. C., (...) Spółka cywilna w M.. Agencja celna (...) prowadzona przez w/w spółkę posiadała upoważnienie do działania w formie przedstawicielstwa bezpośredniego udzielonego jej przez firmę (...). W tych okolicznościach nie można uznać, że (...) w S.(...) była fikcyjnym podmiotem.

Jako podstawę prawną roszczenia powód wskazywał art. 189<sup>1</sup> k.p.c. w zw. z art. 199a § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012r., Nr 749, tekst jedn).

W tym miejscu należy wskazać, że sporne jest w piśmiennictwie czy w tego typu powództwach, jak w niniejszej sprawie, podstawę prawną może stanowić samodzielnie powołany wyżej przepis ordynacji podatkowej czy też konieczne jest konstruowanie podstawy prawnej w sposób wskazany przez stronę powodową. Zdaniem jednych autorów, wprowadzenie art. 189<sup>1</sup> jest zbędne, ponieważ artykuł 199a § 3 o.p. jest przepisem proceduralnym (tak wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 maja 2006 r., III SA/Wa 983/06, POP 2007, z. 2, poz. 28; odmiennie Trybunał Konstytucyjny - zob. uzasadnienie wyroku TK z dnia 14 czerwca 2006 r., K 53/05, OTK-A 2006, nr 6, poz. 66), stanowiącym wystarczającą podstawę prawną do wytoczenia powództwa o ustalenie przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej (P. Telenga Komentarz do art. 189<sup>1</sup> kodeksu postępowania cywilnego, stan prawny na 2012r., LEX). Natomiast w ocenie innych, podstawa prawna wystąpienia z powództwem na podstawie art. 199a § 3 ordynacji podatkowej do sądu powszechnego wynika z art. 189<sup>1</sup> k.p.c. (P. Pietrasz, Komentarz do art. 199a ustawy – Ordynacja podatkowa, stan prawny na 2013r., LEX).

Niezależnie od przyjętego przez sąd orzekający w niniejszej sprawie stanowiska konieczne będzie wykazanie istnienia tożsamyh przesłanek.

Stosownie do treści art. 199 a § 3 ordynacji podatkowej, jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa.

Natomiast w myśl art. 189<sup>1</sup> k.p.c. w zw. z art. 189 k.p.c. w toku prowadzonego postępowania, organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej przysługuje żądanie ustalenia przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, jeżeli ustalenie to jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych.

Analizując bowiem treść przepisów: art. 189<sup>1</sup> k.p.c. i art. 199 a § 3 ordynacji podatkowej warunkiem niezbędnym wystąpienia przez organ podatkowy z powództwem o ustalenie do sądu powszechnego jest w obydwu przypadkach potrzeba ustalenia przez sąd istnienia / nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, jeżeli jest to niezbędne dla oceny skutków podatkowych. Potrzeba ta zwana jest przez niektórych komentatorów „interese m prawnym” (A. Zieliński, K. Flaga - Gieruszyńska, Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz, art. 189 1 k.p.c., wydanie 2012r., Legalis). Art. 199a § 3 ordynacji podatkowej wprowadza dodatkowy warunek: muszą istnieć wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, pomimo przeprowadzenia przez organ podatkowy postępowania dowodowego.

Tożsame stanowisko w świetle którego „Tylko wtedy, organ podatkowy ma obowiązek wystąpienia z powództwem o ustalenie, jeżeli w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego pozostały niedające się usunąć wątpliwości, co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe” zajmowały również w licznych wyrokach Wojewódzkie Sądy Administracyjne i Naczelny Sąd Administracyjny (wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 lutego 2008r., sygn. akt I SA/Bd 838/07, Legalis; wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2008r., sygn. akt II RSK 1611/06, Legalis; wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 sierpnia 2007r., sygn. akt I SA/Kr 296/06, Legalis; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 19 lipca 2007r., sygn. akt I SA/Bk 146/07, Legalis). W tym ostatnim wyroku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku dodatkowo wskazał, że „wątpliwości” muszą wynikać z materiału dowodowego.

„Wątpliwość” występuje na przykład wówczas, gdy twierdzenia stron nie znajdują potwierdzenia w innych dowodach zebranych przez organ prowadzący postępowanie lub gdy twierdzenia kontrahentów są rozbieżne.

Ocena istnienia przesłanki niezbędności wytoczenia powództwa o ustalenie dla oceny skutków podatkowych należy do samego organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej i nie podlega ocenie sądu. Niedopuszczalne byłoby, aby dokonywały tego sądy powszechne ze względu na podział zakresu kompetencji pomiędzy organami podatkowymi a sądowymi oraz z uwagi na treść art. 199 a § 3 ordynacji podatkowej (E. Marszałkowska – Krześ, Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz, wyd. 2012r., Legalis; P. Telenga Komentarz do art. 189<sup>1</sup> kodeksu postępowania cywilnego, stan prawny na 2012r., LEX).

W sytuacji zatem, kiedy Sąd nie zajmuje się oceną, czy wytoczenie powództwa o ustalenie jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych, bezprzedmiotowe były twierdzenia pozwanego, że powód nie wykazał interesu prawnego w wytoczeniu powództwa.

Ubocznie należy zważyć, że nawet gdyby uznać, że Sąd dokonuje takiej oceny, to strona powodowa wykazała istnienie interesu prawnego w wytoczeniu powództwa o ustalenie nieistnienia umów sprzedaży z dnia 6 lutego 2007 roku rzeczy ruchomych opisanych w petitum pozwu. Postępowanie dowodowe przeprowadzone przez powoda, w ramach którego przesłuchał J. P., doprowadziło do wątpliwości czy J. P.zawarł w dniu 6 lutego 2007 roku umowy sprzedaży z(...)z siedzibą w S., skoro ten ostatni przedsiębiorca jest tylko zarejestrowany, ale nie ma Numeru Identyfikacji Podatkowej i nie składał zeznań podatkowych. Dane adresowe, którymi się posługuje to adres „zarejestrowanego agenta” zajmującego się odbiorem i przekazywaniem dokumentów prawnych a nie prowadzeniem działalności gospodarczej w imieniu omawianego podmiotu. J. P.również nie potrafił podać ani danych personalnych przedstawiciela (...), ani też numeru telefonu tej osoby. Zeznał, że zawsze kontaktował się z nim przedstawiciel z różnych numerów telefonów. Ustalenie nieistnienia umów sprzedaży z dnia 6 lutego 2007 roku ma znaczenie dla oceny skutków podatkowych, ponieważ powoduje, iż mamy do czynienia ze sprzedażą podmiotowi zarejestrowanemu w Polsce, zaś przeciwne ustalenie – ze sprzedażą przedsiębiorcy zarejestrowanemu w Stanach Zjednoczonych Ameryki. Odmienne stawki podatku od towarów i usług obowiązują w zależności czy sprzedaż jest dokonywana podmiotowi zarejestrowanemu na terytorium Unii Europejskiej, czy też poza nim.

W tym stanie rzeczy Sąd nie podzielił twierdzeń pozwanego, że nie jest istotne czy faktycznie pomiędzy kontrahentami doszło do zawarcia umowy sprzedaży w rozumieniu cywilnoprawnym, a jedynie, czy między nimi doszło do przekazania towarów. Wbrew twierdzeniom pozwanego, w ocenie Sądu, powództwo opiera się na ustaleniu nieistnienia stosunku prawnego a nie okoliczności faktycznych.

Spełniona została również druga przesłanka z art. 199a § 3 ordynacji podatkowej. Powód przeprowadził postępowanie dowodowe, opisane w stanie faktycznym, w tym przesłuchał J. P., a pomimo to nadal istniały wątpliwości odnośnie zawarcia w dniu 6 lutego 2007 roku przez niego z (...)z siedzibą w S.umów sprzedaży rzeczy ruchomych wymienionych w petitum pozwu.

W tym stanie rzeczy konieczne było ustalenie, czy w dniu 6 lutego 2007 roku J. P.zawarł z (...)z siedzibą w S.umowy sprzedaży potwierdzone fakturami VAT:

1. nr (...)z dnia 6 lutego 2007 roku wystawionej przez (...)J. P., koparki gąsiennicowej L. (...), o wartości 31 100 EUR;
2. nr (...)z dnia 6 lutego 2007 roku wystawionej przez (...)J. P., sprężarki elektrycznej do powietrza (...), o wartości 275 EUR;
3. nr (...)z dnia 6 lutego 2007 roku wystawionej przez (...)J. P., ciągnika siodłowego I. (...)oraz naczepy (...), o wartości 54 100 EUR.

Z uwagi na to, że nieważność czynności prawnej Sąd bierze pod uwagę z urzędu, Sąd rozważył tę kwestię w pierwszej kolejności.

Na podstawie materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie ustalono, że J. P. dokonał wewnątrzspółnotowego nabywania towarów: koparki gąsienicowej L. (...), sprężarki elektrycznej do powietrza (...), ciągnika siodłowego (...) oraz naczepy (...). Następnie wystawił faktury VAT na te towary (...) z siedzibą w S. jako kupującemu, który w tym samym dniu, jako sprzedawca, wystawił fakturę na rzecz (...) Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w C. jako kupującemu. Dopiero ta ostatnia spółka sprzedawała towar kontrahentowi Ukrainy.

Mając na uwadze, że przedsiębiorcy z Niemiec nie chcieli bezpośrednio zawierać umów sprzedaży z przedsiębiorcami z Ukrainy, to w okolicznościach niniejszej sprawy niezrozumiałe staje się, dlaczego J. P. nie sprzedawał towarów bezpośrednio kontrahentowi z Ukrainy, ale najpierw wystawiał faktury VAT na spółkę zarejestrowaną w USA jako kupującego, a następnie firma ta, działająca jako sprzedawca, spółce (...) Spółce z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w C./ Dopiero ta ostatnia spółka sprzedawała towary przedsiębiorcy na Ukrainie. (...) z siedzibą w S. znacząco obniżała wartość towaru opisanego na fakturach VAT. Niewątpliwie, co słusznie podnosiła strona powodowa, służyło to obejściu przepisów podatkowych i celnych.

Stosownie do treści art. 41 ust. 1 i 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004r., Nr 54, poz. 535 tekst jedn. ze zm.), obowiązującego w dniu 6 lutego 2007 roku, stawka podatku od towarów i usług wynosiła co do zasady 22%. Wyjątek od tej reguły stanowił eksport towarów poza terytorium Unii Europejskiej oraz dostawa towarów do wolnych obszarów celnych (art. 83 ust. 1 pkt 22 b cyt. ustawy) i w takich wypadkach stawka ta wynosiła 0%.

Zatem, gdyby J. P. sprzedawał towar bezpośrednio (...) Spółce z ograniczoną odpowiedzialnością w C., bez „pośrednictwa” (...) w S., to musiałby płacić podatek od towarów i usług w stawce 22%, a sprzedając (...) był zwolniony z podatku – stawka 0%. Nie wglębiając się w szczegółową analizę przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, stosownie do treści art. 29 ust. 1 podstawą opodatkowania jest obrót, którym jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy.

Wprawdzie J. P. nie płaciłby podatku od towarów i usług, gdyby sprzedawał towar od razu na Ukrainę, ale w takiej sytuacji nie doszłoby do obniżenia ceny za jaką towar był sprzedawany, a od której z kolei naliczane jest cło dla towarów wywożonych poza terytorium Unii Europejskiej. Eksporter uiszcza cło naliczane od wartości towaru (ceny).

Obniżanie wartości (ceny) towarów przez (...) w S. służyło zapłacie niższego cła.

Nie można jednak uznać, że czynności prawne z dnia 6 lutego 2007 roku nazwane przez stronę pozwaną „umowami sprzedaży”, na skutek obejścia przepisów prawa podatkowego są nieważne na podstawie art. 58 § 1 kc. W świetle poglądów doktryny i judykatury obejście prawa podatkowego nie może być uznane za szczególną postać obejścia prawa cywilnego, o jakim mowa w art. 58 § 1 k.c. Prawo podatkowe dysponuje bowiem własnymi instytucjami, które mają zastosowanie w razie jego obejścia, przez co do oceny skutków obejścia prawa podatkowego wykluczone jest stosowanie instytucji prawa cywilnego, tym bardziej że kodeks cywilny nie reguluje stosunków podatkowopravných, lecz cywilnoprawne (uzasadnienie wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 7 lipca 2009r., sygn. akt V ACa 204/09, LEX nr 574506; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 lipca 1985r., sygn. akt II Cr 223/085, OSNC 1986/7-8/120; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 27 lutego 2004r., sygn. akt I SA/Gd 1261/03, LEX nr 129355; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 maja 2005r., sygn. akt III SA/Wa 1/05, LEX nr 171389; K. Pietrzykowski, Kodeks cywilny. Komentarz do art. 1-449<sup>10</sup>. Tom I, rok wydania 2011, Legalis; K. Piasecki, Komentarz do art. 58 kodeksu cywilnego, rok wydania 2003, LEX; P. Książak, Komentarz do art. 58 kodeksu cywilnego, rok wydania 2009, LEX; K. Osajda, Kodeks cywilny. Komentarz, art. 58k.c., rok wydania 2012, Legalis). W ocenie Sądu powyższe stanowisko należy również stosować per analogiam w sytuacji obejścia przepisów prawa celnego.

Przechodząc do kwestii ustalenia nieistnienia umów sprzedaży należy wskazać, że stosownie do treści 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.



Zatem zawarcie umowy sprzedaży wymaga zobowiązania się sprzedawcy względem kupującego do przeniesienia własności rzeczy i wydania mu jej oraz wzajemnego zobowiązania się kupującego względem sprzedawcy do odebrania rzeczy i zapłaty jej ceny. Uiszczenie ceny jest podstawowym obowiązkiem kupującego i może nastąpić w formie gotówkowej albo bezgotówkowej. Sprzedawca pomniejsza bowiem swój majątek na rzecz kupującego w zamian za uzgodniony ekwiwalent pieniężny. Gdy przedmiotem sprzedaży są rzeczy oznaczone co do tożsamości, potrzebne jest tylko wydanie rzeczy, bez przeniesienia posiadania. Przepis art. 155 § 1 k.c. statuuje zasadę, że do przeniesienia własności rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku potrzebne jest obok odpowiedniej umowy także przeniesienie posiadania rzeczy, które może nastąpić w którymkolwiek ze sposobów przewidzianych w art. 384-351 k.c.

Postępowanie dowodowe wykazało, że J. P. wystawił (...) z siedzibą w S. opisane w pozwie faktury VAT, których przedmiotem były rzeczy oznaczone co do tożsamości zidentyfikowane poprzez nadanie im numerów. Sprzedaż odbywała się w strefie wolnocłowej w M.. Towar nie był transportowany do Stanów Zjednoczonych Ameryki. (...) nigdy nie uiszczało ceny za towary wymienione na fakturach VAT.

Wystawienie w dniu 6 lipca 2007 roku przez J. P. firmie (...) w S. faktur VAT o nr (...), których przedmiotem były towary w nich opisane, nie może być uznane za umowy sprzedaży, ponieważ pozwani nie dopełnili obowiązków stanowiących essentialia negotii tego rodzaju umowy. W szczególności kupujący nie uiszczył ceny za towar, co przyznali w swoich zeznaniach: pozwany i świadek I. O.. Pozwani nie udowodnili, że sprzedawca wydał ciągnik siodłowy (...), koparkę gąsiennicową (...), sprężarkę elektryczną do powietrza (...) oraz naczepę (...), a kupujący je odebrał. Ciężar dowodu spoczywa na tym kto z faktu tego wywodzi skutki prawne (art. 6kc). Postępowanie dowodowe pozwoliło jedynie na ustalenie, że towary znajdowały się cały czas na wolnym obszarze celnym w M., nie były wywożone do Stanów Zjednoczonych Ameryki. Wprawdzie za równoznaczne z „wręczeniem” rzeczy należy uznać wydanie dokumentów, które umożliwiają rozporządzanie rzeczą (art. 348kc), to nie można stwierdzić, że samo wystawienie faktury przez sprzedawcę, stanowi wydanie rzeczy. Można by tak ustalić, gdyby przykładowo oprócz faktur VAT zostało wydane kupującemu upoważnienie do odbioru towaru.

Z tych względów Sąd w pkt I wyroku ustalił, że nie istnieją umowy sprzedaży rzeczy ruchomych zawarte pomiędzy (...) J. P. a (...) z siedzibą w S., (...) w dniu 6 lutego 2007r. a dotyczące:

1. koparki gąsiennicowej (...) o wartości 31 100 EUR (stwierdzonej fakturą nr (...));
2. sprężarki elektrycznej do powietrza (...) o wartości 275 EUR (stwierdzonej fakturą nr (...));
3. ciągnika siodłowego (...) oraz naczepy (...) nr: (...) o wartości 54 100 EUR (stwierdzonej fakturą (...)).

Orzeczenie o kosztach postępowania uzasadnia treść 98 kpc.

Na koszty poniesione przez powoda, który wygrał sprawę w całości, składa się wynagrodzenie zawodowego pełnomocnika w osobie radcy prawnego w kwocie 7 200 zł – ustalone na podstawie § 6 pkt 7 Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 roku w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz.U. z 2013r., Nr 490 tekst jedn.) oraz kwota 3 550,67 zł - wydatki na tłumaczenie pozwu z załącznikami z języka angielskiego na język polski zgodnie z fakturą VAT (k.285). W sumie koszty poniesione przez powoda wyniosły łącznie 10 750,67 zł, i taką kwotę Sąd zasądził solidarnie od pozwanych na rzecz powoda w punkcie II wyroku tytułem zwrotu kosztów procesu.

W toku postępowania opłata sądowa od pozwu w wysokości 13 561 zł została pokryta tymczasowo ze środków Skarbu Państwa. Powód wygrał sprawę w całości. Tym samym, w myśl art. 113 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 2005 roku o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (Dz.U. z 2010r., Nr 90, poz. 594 tekst jedn. ze zm.) pozwanych obciąża solidarnie obowiązek jej zwrotu.

Wobec tego Sąd nakazał ściągnąć od pozwanych J. P. i (...) z siedzibą w S., (...) solidarnie na rzecz Skarbu Państwa kwotę 13 561 zł tytułem kosztów sądowych, których powód nie miał obowiązku uiszczać.

Mając powyższe na względzie Sąd orzekł jak w sentencji.