

Wyrok z dnia 8 lipca 1998 r.

III RN 40/98

Uchylenie, w wyniku wznowienia postępowania, decyzji o wykreśleniu spółki cywilnej z ewidencji działalności gospodarczej nie oznacza, że spółka cywilna, która została rozwiązana, istnieje nieprzerwanie w takim stanie, jak przed wykreśleniem.

Przewodniczący SSN: Kazimierz Jaśkowski, Sędziowie SN: Andrzej Wasilewski, Andrzej Wróbel (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 8 lipca 1998 r. sprawy ze skargi Kazimierza D., Franciszka S. i Mariusza D. - F. S.C Budowlana w S. na pięć decyzji Izby Skarbowej w R. z dnia 13 maja 1996 r. [...] w przedmiocie zobowiązania w podatku od towarów i usług za luty, marzec, kwiecień, maj i czerwiec 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 10 października 1997 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Urząd Skarbowy w S. decyzjami z dnia 6 stycznia 1996 r. określił Spółce cywilnej Kazimierza D. i Franciszka S. zobowiązanie w podatku od towarów i usług za luty 1995 i za marzec 1995 r. Zmianę rozliczenia podatku za luty 1995 r. Urząd uzasadnił przepisem art. 25 ust. 3 i art. 27 ust. 5 pkt 2 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.) i wyjaśnił, że wobec rozwiązania Spółki w dniu 15 lutego 1995 r., podatek naliczony w zakupach dokonanych po tej dacie nie podlega odliczeniu, a wykazanie go w deklaracji za ten miesiąc stanowiło zawyżenie podatku naliczonego skutkujące

sankcyjnym zwiększeniem podatku należnego. Określenie zobowiązania podatkowego za marzec 1995 r. Urząd uzasadnił przepisem art. 6a ust. 1 pkt 1 i ust. 6 i 10 ustawy, a to wobec niedokonania spisu z natury towarów zakupionych przez Spółkę i nie odsprzedanych do dnia rozwiązania Spółki. Decyzjami z dnia 8 stycznia 1996 r. Urząd Skarbowy w S. określił wobec Spółki cywilnej Kazimierza D. i Mariusza D. zobowiązanie w podatku od towarów i usług za kwiecień, maj i czerwiec 1995 r. Podstawą prawną tych decyzji Urząd uczynił przepisy art. 25 ust. 3 i art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy i wyjaśnił, że niedokonanie zgłoszenia rejestracyjnego skutkuje utratą prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy zakupach, zaś zmniejszenie podatku należnego w deklaracjach podatkowych spowodowało zawyżenie podatku naliczonego i powodowało konieczność sankcyjnego zwiększenia podatku należnego za poszczególne miesiące

Izba Skarbowa w R. decyzjami z dnia 13 maja 1996 r. w przedmiocie zobowiązania w podatku od towarów i usług za luty, marzec, kwiecień, maj i czerwiec 1995 r. utrzymała w mocy zaskarżone odwołaniem decyzje Urzędu Skarbowego w S. dzieląc argumentację prawną zawartą w uzasadnieniach tych decyzji.

Naczelny Sąd Administracyjny - Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyrokiem z dnia 10 października 1997 r. [...] uchylił zaskarżone decyzje dotyczące określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za luty, kwiecień, maj i czerwiec 1995 r. i oddalił skargę w pozostałej części. W ocenie Sądu trafne jest stanowisko organów podatkowych, że wystąpienie jednego wspólnika z dwuosobowej spółki cywilnej spowodowało rozwiązanie spółki. Usługowe przedsiębiorstwo budowlane prowadzone więc było do dnia 15 lutego 1995 r. przez Spółkę Kazimierza D. i Franciszka S., a od dnia 1 marca 1995 r. przez Spółkę utworzoną przez Kazimierza D. i Mariusza D. Nowo powstała spółka zobowiązana była, zgodnie z art. 9 ustawy, złożyć w urzędzie skarbowym zgłoszenie rejestracyjne, czego nie uczyniła. Brak zgłoszenia rejestracyjnego wyklucza prawo do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego i naliczonego. Zmiana miesięcznych rozliczeń podatku VAT uzasadniona zatem była treścią przepisu art. 25 ust. 3 ustawy.

W ocenie Sądu dokonywanie odliczeń podatku naliczonego z naruszeniem powyższego przepisu nie uzasadniało jednakże sankcyjnego zwiększenia podatku należnego. Przepis art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy ma bowiem zastosowanie w sytuacji, gdy organ stwierdzi, iż zawyżenie podatku naliczonego jest skutkiem naruszenia

obowiązków ewidencyjnych określonych w art. 27 ust. 4 tej ustawy. Tymczasem w protokołach kontroli stwierdzono, że ewidencja była prowadzona prawidłowo.

Rzecznik Praw Obywatelskich zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz art. 59 tej ustawy w związku z art. 7 i 77 Kodeksu postępowania administracyjnego przez nierozpatrzenie całego materiału dowodowego, a w szczególności przez nieuwzględnienie decyzji Wojewody R. z dnia 10 kwietnia 1997 r. stanowiącej o wpisie do ewidencji działalności gospodarczej, która to decyzja stanowiła podstawę do wznowienia postępowania, co miało wpływ na wynik sprawy. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich powyższa decyzja daje podstawę do przyjęcia, że Spółka cywilna funkcjonowała w sposób nieprzerwany, a w konsekwencji bezzasadne było wymaganie sporządzenia przez Spółkę spisu z natury towarów, które po nabyciu nie zostały sprzedane oraz ich opodatkowanie. Naczelny Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku nie uwzględnił skutków prawnych decyzji Wojewody R. przyjmując stan faktyczny ustalony przez organy podatkowe na podstawie decyzji organu pierwszej instancji w sprawie wykreślenia z ewidencji działalności gospodarczej wpisu, na podstawie którego Spółka prowadziła przedsiębiorstwo "F."

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

W rozpoznawanej sprawie jest niesporne, że na wniosek wspólników Spółki cywilnej Kazimierza D. i Franciszka S. decyzją Burmistrza Miasta S. z dnia 17 lutego 1995 r. [...] Spółka została wykreślona z ewidencji działalności gospodarczej z dniem 15 lutego 1995 r. W uzasadnieniu tej decyzji podano, że wykreślenia dokonano na podstawie zawiadomienia przez wspólników, że Spółka uległa rozwiązaniu i "każdy podmiot gospodarczy będzie prowadził działalność na własny rachunek." Niesporne jest także, że Wojewoda R. decyzją z dnia 4 października 1997 r. wydaną w wyniku wznowienia postępowania uchylił powyższą decyzję i umorzył postępowanie przed organem pierwszej instancji w sprawie wykreślenia z ewidencji działalności gospodarczej wpisu [...], na podstawie którego Spółka prowadziła przedsiębiorstwo "F." uzasadniając to tym, że "zamysłem zainteresowanych (...) było utworzenie nowego podmiotu gospodarczego z udziałem jednego ze wspólników a także rozszerzenie

składu już istniejącego.” Według Wojewody “przedmiotowa spółka nie została rozwiązana w myśl przepisów kodeksu cywilnego.”

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich istota zagadnienia sprowadza się do tego, czy uchylenie przez organ administracji publicznej na podstawie art. 151 § 1 pkt 2 Kodeksu postępowania administracyjnego oraz art. 19 ustawy o działalności gospodarczej decyzji o wykreśleniu wpisu w ewidencji gospodarczej oznacza, że podmiot ten działa nieprzerwanie, a zatem nie powoduje to żadnych zmian w dotychczasowym prawnopodatkowym stanie faktycznym w zakresie podatku od towarów i usług, czy też skutki wykreślenia z ewidencji nie dadzą się sanować przez decyzję uchylającą, co z kolei wiąże się z określonymi obowiązkami podatnika, których niedopełnienie rodzi konsekwencje przewidziane w art. 25 i art. 27 ustawy o podatku od towarów i usług.

Zgodnie z przepisem art. 19 ustawy o działalności gospodarczej wpis do ewidencji działalności gospodarczej podlega wykreśleniu w przypadku zawiadomienia o zaprzestaniu prowadzenia działalności gospodarczej. W orzecznictwie sądowym wyrażono trafny pogląd, że gdy w następstwie wystąpienia wspólnika ze spółki cywilnej pozostał w niej tylko jeden wspólnik, spółka cywilna ulega rozwiązaniu (postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 30 września 1977 r. III CRN 76/77, OSNC 1978 nr 7, poz. 115), co oznacza, że podmiot wpisany do ewidencji działalności gospodarczej zaprzestał działalności i co odpowiada hipotezie art. 19 ust. 1 pkt 1 tej ustawy (wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 1994 r. SA/Wr 49/91, ONSA 1991 nr 3-4, poz. 56). Nie ulega także wątpliwości, że zaprzestanie prowadzenia działalności gospodarczej przez jednego ze wspólników dwuosobowej spółki cywilnej, który wystąpił ze spółki, i rozpoczęcie prowadzenia działalności gospodarczej tego samego rodzaju przez dotychczasowego wspólnika z nowym wspólnikiem wymaga wpisu do ewidencji działalności gospodarczej. Trafnie zatem uznał Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu zaskarżonego niniejszą rewizją nadzwyczajną wyroku, że prawnopodatkowym skutkiem rozwiązania spółki cywilnej wykonującej czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług był obowiązek sporządzenia spisu z natury towarów, które nie zostały przez spółkę odsprzedane i zapłacenie podatku według stanu tych towarów na dzień rozwiązania spółki, zaś nowopowstała spółka była obowiązana złożyć w urzędzie skarbowym zgłoszenie rejestracyjne a brak takiego zgłoszenia wyklucza prawo podatników do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego.

Pogląd wnoszącego rewizję nadzwyczajną, że uchylene w wyniku wznowienia postępowania decyzji o wykreśleniu wpisu w ewidencji działalności gospodarczej, na podstawie którego spółka cywilna prowadziła działalność gospodarczą, oznacza, iż spółka ta prowadzi działalność nieprzerwanie, nie jest trafny. Nie ulega bowiem wątpliwości, że zarówno w obliczu przepisów Kodeksu cywilnego, jak i przepisów ustawy o działalności gospodarczej spółka cywilna przestała istnieć jako podmiot gospodarczy, najpóźniej w dniu określonym w decyzji o wykreśleniu tej spółki z ewidencji, tj. w dniu 15 lutego 1995 r. Nieporozumieniem jest czynienie zarzutu organom podatkowym, że bez szczegółowej analizy całokształtu materiału dowodowego przyjęły, że doszło do rozwiązania spółki cywilnej i wykreślenia jej z ewidencji, skoro w dacie podejmowania zaskarżonych decyzji, tj. w dniu 13 maja 1996 r. fakt ten wynikał niezbiecie z ostatecznej decyzji o wykreśleniu tej spółki z ewidencji. W ocenie Sądu Najwyższego uchylene tej decyzji w wyniku wznowienia postępowania nie oznacza, że spółka cywilna, która uległa rozwiązaniu i została następnie wykreślona tą decyzją z ewidencji istnieje nieprzerwanie w takim stanie, w jakim istniała przed wykreśleniem. Należy bowiem podkreślić, że spółka cywilna to umowa, a zatem jeżeli wskutek oświadczenia woli wspólników umowa spółki została rozwiązana, to kwestia istnienia względnie nieistnienia spółki cywilnej jest sprawą z zakresu prawa cywilnego i podlega rozpoznaniu przez sądy powszechne. Organy podatkowe, wbrew zarzutom rewizji nadzwyczajnej, nie prowadziły postępowania wyjaśniającego odnośnie prawidłowości rozwiązania spółki według przepisów Kodeksu cywilnego, lecz przyjęły za podstawę zaskarżonych decyzji stan prawny ukształtowany decyzją o wykreśleniu spółki jako podmiotu gospodarczego z ewidencji działalności gospodarczej. Należy ponadto podkreślić, że organy podatkowe były w tym zakresie związane decyzją o wykreśleniu spółki z ewidencji i nie mogły w tej mierze czynić własnych ustaleń.

Z powyższych względów Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====