

- *Każdy zespół składników majątkowych, dający się wyodrębnić poprzez funkcjonalne powiązanie, polegające na przydatności do realizacji określonego działania gospodarczego – po jego wydzieleniu w wyniku odrębnej transakcji - powinien być uznany za przedsiębiorstwo zarówno na gruncie podatków dochodowych jak i podatku od towarów i usług – doradca podatkowy Mirosław Michna KPMG Tax M.Michna Sp. k.*

Wyrok NSA z 16 lutego 2022 r., I SA/Lu 636/21

(...) każdy zespół składników majątkowych, dający się wyodrębnić poprzez funkcjonalne powiązanie, polegające na przydatności do realizacji określonego działania gospodarczego – bez względu na jego organizacyjne wyodrębnienie w postaci zakładu czy też oddziału – będzie "przedsiębiorstwem"

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Organ w interpretacji dotyczącej podatku od towarów i usług stwierdził, że w sytuacji, gdy przepisy ustawy o VAT nie zawierają definicji "przedsiębiorstwa", należy posłużyć się definicją sformułowaną w art. 55 (1) k.c. Nadto mając na uwadze przedstawiony opis sprawy uznał, że w rozpatrywanym przypadku zostaną spełnione wszystkie wskazane powyżej przesłanki do uznania składników materialnych i niematerialnych, wchodzących w skład prowadzonej przez wnioskodawcę działalności w ramach Zakładu i mających być przedmiotem aportu, za przedsiębiorstwo, o którym mowa w art. 55 (1) k.c. Tym samym, planowana przez wnioskodawcę transakcja wniesienia opisanego majątku do spółki została oceniona jako transakcja zbycia przedsiębiorstwa, o której mowa w art. 6 pkt 1 ustawy o VAT oraz na tej podstawie – jako wyłączona z opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Z kolei w interpretacji dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych będącej przedmiotem kontroli Sądu w sprawie niniejszej, organ odwołał się do art. 4a pkt 3 u.o.p.d.p, w myśl którego ilekroć w ustawie jest mowa o przedsiębiorstwie – oznacza to przedsiębiorstwo w rozumieniu przepisów k.c., stwierdzając, że Zakład, wbrew twierdzeniu wnioskodawcy, nie stanowi przedsiębiorstwa, a pojedyncze składniki majątkowe, wymienione w opisie zdarzenia przyszłego, takie jak np. nieruchomości gruntowe, zbiorniki, hale, kontenery, przyłącza ładowarki, wózki, miejsca parkingowe, drogi, place, nie mogą stanowić kompletnego zespołu składników majątkowych i niemajątkowych przedsiębiorstwa.

Zdaniem Sądu potraktować to należy jako naruszenie zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Zasady podatkowe określone w Ordynacji podatkowej, w tym zasada zaufania i zasada przekonywania (art. 121 i 124 Ordynacji podatkowej) nie są pustą literą prawa, a ich naruszenie należy postrzegać także poprzez działania organów podatkowych, które nie licują z powagą państwa prawa (zob. NSA w wyroku z dnia 17 maja 2016 r., II FSK 893/14, CBOSA).

Przechodząc do meritum sprawy Sąd ponownie wskazuje, że zgodnie z art. 4a pkt 3 u.p.d.o.p. przez przedsiębiorstwo dla celów podatku dochodowego od osób prawnych należy rozumieć przedsiębiorstwo w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego. Przepis art. 55 (1) k.c. wymienia przykładowe (wynika to z użycia zwrotu "w szczególności", co wskazuje na to, że katalog jest katalogiem otwartym) składniki przedsiębiorstwa. Nie wymienia (od 25 września 2003 r.) wśród składników majątkowych – zobowiązań.

Dopuszczalne jest (...) wyłączenie z transakcji zbycia przedsiębiorstwa pewnych elementów, także wymienionych *expressis verbis* w art. 55 (1) k.c., a mimo to czynność prawna może być uznana za mającą za przedmiot przedsiębiorstwo. Zakres wyłączeń poszczególnych składników nie może jednakże być na tyle szeroki, aby przekreślił istotę przedsiębiorstwa (por.

wyrok Sądu Najwyższego z dnia 17 października 2000 r., I CKN 850/98, LEX nr 50895). Zbycie przedsiębiorstwa powinno obejmować co najmniej te składniki, które determinują funkcje spełniane przez przedsiębiorstwo. Czynnikiem konstytuującym przedsiębiorstwo w znaczeniu przedmiotowym jest występowanie elementu organizacji oraz funkcjonalnego powiązania różnorodnych jego składników, umożliwiających traktowanie przedsiębiorstwa jako pewnej całości (wyroki Sądu Najwyższego z dnia 25 listopada 2010 r., I CSK 703/09, LEX nr 724984; z dnia 3 grudnia 2009 r., II CSK 215/09, LEX nr 551060). Nie można zatem przyjąć jako zasady, że wyłączenie pewnych elementów majątku z czynności prawnej zbycia przedsiębiorstwa uniemożliwia uznania takiej czynności za mającą za przedmiot przedsiębiorstwo.

Reasumując: każdy zespół składników majątkowych, dający się wyodrębnić poprzez funkcjonalne powiązanie, polegające na przydatności do realizacji określonego działania gospodarczego – bez względu na jego organizacyjne wyodrębnienie w postaci zakładu czy też oddziału – będzie "przedsiębiorstwem" w rozumieniu art. 55 (1) k.c. Skoro tak, to użyte w art. 4a pkt 3 u.p.d.o.p. pojęcie "przedsiębiorstwo" obejmuje każdy zespół składników materialnych i niematerialnych służących do realizacji określonych zadań gospodarczych, bez względu na to, czy obejmuje on całość, czy jedynie część majątku określonego podmiotu.

Słusznie wnioskodawca argumentuje, że zespół składników mających być przedmiotem aportu, wskazanych w opisie zdarzenia przyszłego, można uznać za przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55 (1) k.c. Stanowi on bowiem zespół składników, za pomocą których możliwe jest prowadzenie działalności gospodarczej. Składniki te służą konkretnemu celowi – prowadzeniu działalności polegającej na zagospodarowywaniu odpadów komunalnych. W wybudowanym zakładzie zachodzi bowiem cały proces zagospodarowania odpadów, przyjęcie odpadów, sortowanie, produkcja paliwa alternatywnego. W tym też konkretnym celu, tj. w celu wspólnej gospodarki odpadami został powołany "A". Działalność ta była i jest prowadzona przez Spółkę, do której ma zostać wniesiony aportem Zakład w oparciu o przedmiotowy zespół składników majątkowych (najpierw na podstawie umowy użyczenia, a następnie – w części dotyczącej nieruchomości – na podstawie umowy dzierżawy), co dodatkowo potwierdza zdolność przedmiotowych składników majątkowych do samodzielnego funkcjonowania jako przedsiębiorstwa.

Okoliczność, że nie wszystkie wymienione w art. 55 (1) k.c. składniki będą wchodziły w skład przedmiotu aportu nie powinna – jak zasadnie stwierdzono w skardze – rzutować na ocenę, czy Zakład stanowi przedsiębiorstwo. Brak niektórych z tych składników wynika bowiem z faktu, że po prostu ich nie ma (np. koncesji, licencji, patentów itd.). Z treści wniosku o wydanie interpretacji wynikało wprost, że majątek składający się na Zakład (nieruchomości i ruchomości) został "skomponowany" i zorganizowany w taki sposób, aby zapewnić na jego podstawie prowadzenie działalności w zakresie gospodarowania odpadami. Odpowiada to założeniu, że możliwość uznania danej czynności prawnej za mającą za przedmiot przedsiębiorstwo zależy od tego, czy zespół majątkowy pozwala na realizację działań gospodarczych. Jak zresztą przedstawił wnioskodawca – działalność ta faktycznie została podjęta przez spółkę, użytkującą Zakład na podstawie nieodpłatnej umowy.

Stąd też zupełnie niezrozumiała jest argumentacja organu, że przedmiotem analizowanej czynności są "pojedyncze składniki majątkowe wymienione w opisie zdarzenia przyszłego, takie jak np. nieruchomości gruntowe, zbiorniki, hale, kontenery, przyłącza ładowarki, wózki, miejsca parkingowe, drogi, place", a nie przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55 (1) k.c. Brak jest zatem podstaw do twierdzenia organu, że objęty zamiarem czynności majątek ma charakter luźno tylko związanych składników.

Wskazać też trzeba na wewnętrzną sprzeczność, w którą popadł organ, skoro z jednej strony w zaskarżonej interpretacji stwierdził, że "transakcja mająca za przedmiot zbycie przedsiębiorstwa ma miejsce jedynie wtedy, gdy wszystkie wymienione w art. 55 (1) k.c. elementy zostaną przekazane nabywcy" (str. 17), z drugiej jednak uznał, iż: "przedsiębiorstwo może składać się z niektórych tylko elementów wyliczenia zawartego w art. 55 (1) k.c." (str. 15).

Odnosząc się do stanowiska organu, że "Wnioskodawca w opisie sprawy wskazał, że nie będzie miało miejsca "przejęcie zakładu pracy" w rozumieniu art 23 (1) kodeksu pracy", podczas, gdy "zasoby ludzkie zwykle są nieodłącznym elementem każdego przedsiębiorstwa" (str. 17 interpretacji), należy podzielić stanowisko wnioskodawcy, że definicja przedsiębiorstwa zawarta w art. 55 (1) k.c. (do której odsyła art. 4a pkt 3 u.o.p.d.p.), wśród składników obejmujących przedsiębiorstwo nie wymienia "zasobów ludzkich", czy "pracowników". Ponadto, z żadnego przepisu prawa nie wynika, aby do spełnienia definicji przedsiębiorstwa konieczne było dokonanie transferu pracowników w oparciu o art. 23 (1) kodeksu pracy (por. wyrok NSA z dnia 22 marca 2018 r., II FSK 808/16, CBOSA). W żadnym zatem razie nie ma uzasadnionych podstaw do uznania, że ewentualny transfer pracowników jest warunkiem niezbędnym dla funkcjonującego w powyższym rozumieniu pojęcia przedsiębiorstwa.

Orzeczenia powiązane

wyrok NSA z 30 listopada 2017 r., sygn. akt I FSK 670/17

wyrok NSA z 20 kwietnia 2018 r., sygn.. akt I FSK 1113/16

wyrok NSA z 1 października 2020r., sygn. akt I FSK 12/18

wyrok NSA z 25 czerwca 2013 r., sygn. akt I FSK 955/12

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.).

Art. 4a Ileżkroć w ustawie jest mowa o: 3) przedsiębiorstwie - oznacza to przedsiębiorstwo w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego;

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm.).

Art. 6.

Przepisów ustawy nie stosuje się do: 1) transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.).

Art. 121

§ 1. Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych

Główne problemy

1. Interpretacja pojęcia „przedsiębiorstwo” na gruncie przepisów ustawy o podatkach dochodowych oraz podatku od towarów i usług
2. Znaczenie kompletności zbioru składników majątkowych zdefiniowanych w art. 55 (1) k.c. dla oceny czy stanowią one przedsiębiorstwo
3. Elementy kluczowe dla oceny istnienia statusu przedsiębiorstwa
4. Moment oceny statusu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części