



Acta Juris Stetinensis

2023, nr 2 (vol. 43), 193–208
ISSN (print) 2083-4373 ISSN (online) 2545-3181
DOI: 10.18276/ais.2023.43-11



Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 12 czerwca 2019 r. (I SA/Sz 198/19)

Wyliczenie zawarte w przytoczonym art. 551 k.c. ma charakter przykładowy. Istotne jest, aby ten zespół składników mógł samodzielnie funkcjonować jako przedsiębiorstwo. Składniki materialne i niematerialne, wchodzące w skład przedsiębiorstwa, powinny pozostawać ze sobą we wzajemnych relacjach w ten sposób, iż można mówić o nich jako o zespole, a nie o zbiorze pewnych elementów. Ważne jest więc, aby w zbywanym przedsiębiorstwie zachowane zostały funkcjonalne związki między poszczególnymi składnikami, tak żeby przekazana masa mogła posłużyć kontynuowaniu określonej działalności gospodarczej. Jest to kluczowa kwestia przy ocenie, czy chodzi o przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część, których zbycie jest wyłączone spod działania ustawy o podatku od towarów i usług.

Przewodniczący Sędzia WSA Anna Sokołowska (spr.)
Sędziowie WSA: Ewa Wojtysiak, Elżbieta Woźniak
Protokolant starszy inspektor sądowy Edyta Wójtowicz

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 12 czerwca 2019 r. sprawy ze skargi „K.” S. z ograniczoną odpowiedzialnością S. komandytowa z siedzibą w S. na decyzję Dyrektora Izby

Administracji Skarbowej z dnia [...] r. nr [...] w przedmiocie podatku od czynności cywilnoprawnych:

- I. Uchyła zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w S. z dnia 18 czerwca 2018 r. nr [...].
- II. Zasądza od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej na rzecz skarżącej „K.” S. z ograniczoną odpowiedzialnością S. komandytowa z siedzibą w S. kwotę [...] ([...] tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego).

Uzasadnienie

Zaskarżoną w sprawie decyzją z dnia [...] r. nr [...], [...], Dyktor Izby Administracji Skarbowej w S. utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Trzeciego Urzędu Skarbowego w S. z dnia [...] r. nr [...] określającą K. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Spółka komandytowa wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych w kwocie [...] zł.

Z akt sprawy wynika następujący stan faktyczny sprawy.

Po przeprowadzeniu kontroli podatkowej, a następnie postępowania podatkowego wobec K. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Spółka komandytowa (dalej: „spółka” lub „skarżąca”), organ I instancji wskazaną na wstępie decyzją z dnia [...] r. określił spółce zobowiązanie podatkowe w podatku od czynności cywilnoprawnych w kwocie [...] zł z tytułu umowy sprzedaży zawartej w dniu [...] r. pomiędzy „K.” J.K. (sprzedającym) a skarżącą spółką (kupującym) udokumentowanej fakturą VAT nr [...].

W ocenie organu I instancji nabyty na podstawie ww. faktury przez skarżącą spółkę samochód osobowy stanowił element składników materialnych zorganizowanej części przedsiębiorstwa O., tym samym czynność ta powinna podlegać opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych według stawki 2%.

W odwołaniu od powyższej decyzji, skarżąca spółka wnosząc o uchylenie decyzji w całości i umorzenie postępowania w sprawie, ewentualnie o uchylenie tej decyzji w całości oraz przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi I instancji, zarzuciła organowi wydającemu decyzję naruszenie następujących przepisów: art. 6 oraz art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 ze zm.) – dalej: „u.p.t.u.”, art. 2 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 r., nr 101, poz. 649 ze zm.) – dalej: „p.c.c.”, a także art. 121, art. 122, art. 187 § 1 oraz art. 191 oraz art. 210 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800 ze zm.) – dalej: „o.p.”. Skarżąca spółka stanęła bowiem na stanowisku, że sprzedaż samochodów

i części na rzecz spółki była czynnością opodatkowaną podatkiem VAT, a tym samym objęcie jej przepisami ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych nie odpowiada prawu.

Po rozpatrzeniu sprawy, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w S. utrzymał w mocy decyzję organu I instancji.

Organ odwoławczy podzielił stanowisko organu I instancji, że czynność polegająca na przeniesieniu własności nowego samochodu osobowego marki [...], w oparciu na umowie sprzedaży, udokumentowaną fakturą VAT, wystawioną przez „K.” J.K. na rzecz skarżącej spółki, była elementem zorganizowanej części przedsiębiorstwa, wniesionego przez J.K. do skarżącej spółki, a tym samym jako niepodlegająca opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, objęta jest obowiązkiem podatkowym na podstawie przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Przedstawiając stan faktyczny sprawy, organ odwoławczy stwierdził, że niekwestionowanym faktem jest cel powołania w dniu [...] r. do istnienia skarżącej spółki tj. przejście od przedsiębiorstwa prowadzonego na własne nazwisko przez J.K. sprzedaży i serwisu samochodów marki [...]. Na powyższe wskazuje zarówno treść wyjaśnień składanych przez skarżącą spółkę, jak również dokument – List intencyjny z dnia [...] r. sporządzony przez G.M.P. Spółka z o.o., w którym zawarty został szczegółowy harmonogram zmian organizacyjnych sprowadzających się w efekcie do przeniesienia funkcji sprzedawcy i serwisanta samochodów marki [...] z przedsiębiorstwa „K.” J.K. na skarżącą spółkę. Organ odwoławczy wskazał przy tym, że w powyższym dokumencie obok innych postanowień obligujących spółkę do określonych działań, takich jak np. uzyskanie przez spółkę linii kredytowej w banku akceptowanym przez G.M.P. Spółka z o.o. znalazł się również zapis stanowiący, iż niezarejestrowane samochody (oraz samochody demonstracyjne) marki [...], będące w kredycie G.N.B., zostaną zakupione przez skarżącą spółkę od „K.” J.K. na zasadzie transferu dealer – dealer. Organ zauważył, że pomimo iż – jak wskazuje spółka – terminy wyszczególnione w powyższym dokumencie ulegały wielokrotnej modyfikacji, nie zmieniło to jednak okoliczności, że działanie takie zostało przez strony Listu intencyjnego przewidziane i zaplanowane. Finalnie – skutek wypełnienia oczekiwań G.M.P. Sp. z o.o. firma ta w dniu [...] r. podpisała z skarżącą spółką Umowę dealerską sprzedaży i serwisu samochodów osobowych [...].

Z kolei realizacją postanowień zawartych w Liście intencyjnym była sprzedaż przez „K.” J.K. na rzecz skarżącej spółki w dniu [...] r. nowego samochodu marki [...], poprzedzona zbyciem w dniu [...] r. dodatkowych 26 sztuk nowych i demonstracyjnych samochodów marki [...] (faktury o numerach od [...] do [...]) oraz części zamiennych do samochodów marek [...] oraz [...] (faktury o numerach od [...] do [...]). Temu zbyciu majątku towarzyszyło sporządzenie w dniu [...] r. Protokołu

wydania (przekazania), w którym strony transakcji potwierdziły, że przedmioty sprzedaży zostały nabywcę wydane.

Na powyższe działanie, to jest sprzedaż fakturowaną pojazdów i części, złożył się – na co wskazuje również skarżąca – zamiar J.K. pozyskania środków finansowych na uregulowanie ciężących na nim zobowiązań (w formie kredytów) związanych z uprzednim nabyciem tychże pojazdów przez „K.” J.K., co byłoby niemożliwe, zdaniem podatnika, w przypadku wniesienia tego majątku aportem do spółki. Zgodnie z kalkulacjami zainteresowanych stron, otrzymany bowiem przez spółkę jako nabywcę towaru zwrot z organu I instancji podatku VAT miał zostać przekazany kontrahentowi, to jest J.K. jako (częściowe) uregulowanie zobowiązania wynikającego z faktur.

Kontrola przeprowadzona przez organ I instancji w zakresie podatku od towarów i usług w związku z powyższymi transakcjami wykazała jednakże, iż owa sprzedaż odbyła się w ramach przeniesienia majątku będącego zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa z jednego podmiotu do drugiego, co wykluczyło ją spod regulacji przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Strony transakcji, nie aprobując wprawdzie – jak podkreśla skarżąca – takiej interpretacji zaistniałych czynności cywilnoprawnych, skorygowali swoje rozliczenia w zakresie tego podatku, co poprzedzone zostało z kolei korektą wystawionych w dniach [...] r. przez „K.” J.K. faktur VAT, to jest sporządzeniem w dniu [...] r. faktur korygujących wartości pierwotnych dokumentów do zera. Powyższemu działaniu towarzyszyło przedłożenie spółce w dniu [...] r. przez J.K. „Oświadczenia o uchyleniu się od skutków prawnych oświadczenia woli, wyrażonych w umowach sprzedaży z dnia [...] r. i [...] r.”. Dodatkowo w tym samym dniu, to jest [...] r. J.K. i skarżąca spółka sporządzili (w formie aktu notarialnego) aneks do aktu notarialnego zmiany treści umowy spółki komandytowej, na mocy którego strony oświadczyły, że w skład „zorganizowanej części przedsiębiorstwa O.”, prowadzonego dotychczas przez „K.” J.K., wchodzi również części zamienne do samochodów [...] i [...] oraz 26 samochodów marki [...] (w tym 6 demonstracyjnych i 20 nowych), a także zobowiązania wobec G.B. S.A. z tytułu zakupu samochodów o wartości [...] zł i zakupu samochodów Demo o wartości [...] zł. Różnica pomiędzy ilością pierwotnie sprzedanych pojazdów (27 sztuk) a liczbą samochodów wniesionych do spółki na podstawie powyższego aneksu (26 sztuk) wynikała z faktu pozostawienia finalnie jednego pojazdu w gestii J.K.

Organ odwoławczy wskazał również, że kolejnym faktem istotnym w sprawie było wniesienie w ramach aportu będącego zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa przez J.K. do spółki między innymi zaliczek wpłaconych przez klientów na zakup samochodów marki [...] opiewających na kwotę [...] zł. Powyższe wynikało z dokumentu z dnia [...] r. – Zmiany treści umowy spółki komandytowej,

sporządzonego w formie aktu notarialnego, gdzie w załączniku nr [...] do tego aktu wyszczególnione zostały imiennie i kwotowo wniesione zaliczki.

Skarżąca sporządziła w toku kontroli podatkowej zestawienie, w którym do faktury, na podstawie której nabyła w dniu [...] r. od J.K. pojazd marki [...] (skorygowaną następnie w dniu [...] r. do zera) przyporządkowała odpowiednią fakturę dokumentującą sprzedaż tego pojazdu klientowi detalicznemu. Z zestawienia tego wynika, iż zbycie ww. pojazdu miało miejsce w dniu [...] r. Mając powyższe okoliczności na uwadze, organ odwoławczy zauważył, że w sprawie niekwestionowaną okolicznością pozostaje, iż oprócz wyżej wskazanych nowych i demonstracyjnych samochodów osobowych marki [...] oraz części zamiennych do pojazdów marek [...] i [...], cały pozostały majątek funkcjonujący uprzednio jako wyodrębniona część obejmująca markę [...] w ramach przedsiębiorstwa „K.” J.K., został przeniesiony na podatnika. Z zapisów aktu notarialnego wynika, że w skład tego majątku weszły m.in. prawa i obowiązki wynikające z umów zawartych z pracownikami, ruchomości (wyposażenie) dotyczące salonów sprzedaży i warsztatów serwisowych, wierzytelności i zobowiązania. Odrębna sprzedaż (na podstawie faktur) pojazdów i części spowodowana zaś była jedynie zamiarem uzyskania korzystniejszego efektu ekonomicznego przez J.K., aniżeli nastąpiłoby to w przypadku wniesienia tego majątku aportem do spółki.

Zdaniem organu odwoławczego, na ocenę faktu sprzedaży samochodów, nie może mieć wpływu intencja stron tej transakcji podjęta w zakresie optymalizacji swoich rozliczeń finansowych w związku z tą sprzedażą, bowiem kwalifikacji tej sprzedaży należy dokonać w tym przypadku na podstawie całokształtu towarzyszących jej okoliczności.

W ocenie organu, materiał dowodowy zebrany w sprawie stanowił więc słuszną podstawę do uznania, że wyodrębniona przez kontrahentów sprzedaż samochodów i części serwisowych stanowiła w istocie element zbywanej przez firmę J.K. zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Na powyższe wskazują nie tylko zapisy ww. Listu intencyjnego podpisanego przez G.M.P. Spółka z o.o. skierowanego do skarżącej spółki, w którym przewidziane zostało, że jednym z elementów przeniesienia przedsiębiorstwa będzie sprzedaż pozostających u J.K. samochodów [...], ale również pozostałe okoliczności. Jedną z nich jest fakt przekazania spółce (w formie aportu) zaliczek wpłaconych J.K. przez nabywców detalicznych, którym to osobom zbycia konkretnych zamówionych uprzednio pojazdów dokonała już skarżąca. Sytuacja taka miała miejsce chociażby w przypadku sprzedaży dokonanej na rzecz E. A., czy M. – w obydwu tych przypadkach sprzedaż na rzecz spółki dokumentowały faktury z dnia [...] r.

Powyższe oznacza więc, że zbycie samochodów marki [...] nie funkcjonowało w oderwaniu od przeniesienia pozostałych elementów majątku składających się

na zorganizowaną część przedsiębiorstwa [...], mimo że same pojazdy i części do nich nie byłyby same w sobie taką zorganizowaną częścią. Jednak, transakcję zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa należy rozpatrywać na bazie zaistniałych okoliczności faktycznych przez pryzmat charakteru działalności gospodarczej prowadzonej przez tę wyodrębnioną część. Innymi słowy, gdyby w przedmiotowej sprawie doszło do sprzedaży (na podstawie faktur) przez J.K. na rzecz spółki jedynie samych samochodów i części do nich, nie byłoby podstaw do oceny takiej transakcji jako zawartej w ramach przeniesienia własności zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Jednakże w połączeniu z okolicznościami zachodzącymi w sprawie, to jest intencjonalnego przeniesienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa z wyłączeniem jedynie jej nielicznych, aczkolwiek zasadniczych, elementów z uwagi na ekonomiczne kalkulacje, nie sposób jest uznać, że zafakturowana sprzedaż samochodów i części zamiennych nie stanowiła części tego przedsiębiorstwa. Organ zważył, że intencja skarżącej w tej sprawie sprowadza się bowiem do twierdzenia, że wniesienie aportem przez „K.” J.K. do spółki zorganizowanej części przedsiębiorstwa O. odbyła się w istocie bez samochodów marki [...], mimo że do sprzedaży tych samochodów konkretnym klientom spółka była zobowiązana na skutek przejęcia zaliczek wpłaconych przez nich uprzednio J.K. Co więcej, J.K. na skutek utraty statusu Dealera samochodów marki [...], nie mógł już dokonać sprzedaży klientom detalicznym tych zamówionych z wyprzedzeniem pojazdów, jak i pozostałych będących w jego dyspozycji.

Z materiału dowodowego wynika ponadto, iż zarówno J.K., jak i spółka zgodzili się *de facto* z ustaleniami organu I instancji, co do rzeczywistego statusu pojazdów i części objętych treścią ww. faktur z [...] r., bowiem w dniu [...] r., po skorygowaniu tychże faktur do zera, zapisali w akcie notarialnym – Aneksie do aktu notarialnego zmiany treści umowy spółki komandytowej, iż wnoszą majątek w postaci nowych i demonstracyjnych samochodów marki [...], a także części serwisowych i zobowiązań jako aport w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa (tworzący tę część łącznie z uprzednio, to jest w dniu [...] r., wniesionymi już składnikami majątku w oparciu o akt notarialny Rep. A Nr [...]). Na powyższą ocenę nie ma przy tym wpływu – akcentowana przez spółkę – okoliczność, iż działanie takie podjęte zostało pod wpływem „perswazji” organu podatkowego (nie przesądzając czy ten fakt miał miejsce), bowiem ewentualny wpływ pracownika tego organu nie może znosić obowiązku podatkowego wynikającego z przepisu prawa. Ponadto, organ odwoławczy – podziеляjąc opinię organu I instancji – stanął na stanowisku, iż działania podjęte przez stronę, zmierzające do uchylenia się od skutków woli oświadczenia o sprzedaży samochodów i części, mające miejsce w dniu [...] r., nie można uznać za skuteczne. Z materiału dowodowego jednoznacznie wynika, że w sprawie nie miała miejsca żadna z przesłanek uchylenia się od skutków oświadczenia woli

przewidzianych w Kodeksie cywilnym. Nie doszło też do zmiany ceny lub wartości towaru, niemożliwe było również anulowanie sprzedaży (poza jednym wyjątkiem, związanym z błędem w systemie rezerwacyjnym), bowiem towar został stronie kupującej wydany, co wynika ze stosownego oświadczenia i tym samym potwierdza wykonanie postanowień umowy kupna – sprzedaży (sam fakt braku zapłaty nie ma natomiast – na co zdaje się wskazywać skarżąca – żadnego wpływu na okoliczność ważności takiej umowy). Tym samym J.K. nie był uprawniony do skorygowania (do zera) tychże faktur, tym bardziej, że sprzedane przez niego spółce w dniach [...] r. pojazdy ta zdążyła już częściowo zbyć klientom detalicznym. Powyższe czyni niemożliwym odstąpienie przez J.K. od skutków oświadczenia woli wyrażonego w wystawionych fakturach i następnie wniesienie ich niejako drugi raz do majątku spółki, tym razem poprzez aport, niemniej jednak taka ocena nie zmienia kwalifikacji prawdziwego statusu zafakturowanego majątku – będącego – w opinii organu odwoławczego – już w momencie sprzedaży go w dniu [...] r. elementem zorganizowanej części przedsiębiorstwa. W obliczu okoliczności przesądzających o takiej jego ocenie, zdaniem organu, drugorzędną kwestią jest w istocie sposób wniesienia samochodów i części (będących od początku funkcjonowania spółki podstawą świadczenia przez nią usług serwisowych i sprzedaży). Innymi słowy bez znaczenia pozostaje, czy majątek ten został przez J.K. do spółki sprzedany na podstawie faktur, wniesiony aportem w zamian za udziały lub akcje, czy też przekazany w formie darowizny. Istotne jest bowiem, że to właśnie samochody i części marki [...] stanowiły – z natury rzeczy – istotę w procesie przenoszenia zorganizowanej części przedsiębiorstwa polegającego na sprzedaży i serwisie samochodów marki [...] z „K.” J.K. do skarżącej spółki. Pozostałe elementy tej zorganizowanej części, takie jak zobowiązania, należności, stosunki wynikające z prawa pracy, czy w końcu wyposażenie, mimo iż były niezbędne do wypełnienia definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa, to w istocie nie byłyby w stanie zapewnić realizacji funkcji właściwej dla dealera danej marki pojazdu bez posiadania przez niego odpowiednich samochodów. Argument strony, że mogła ona do prowadzenia działalności o wskazanym charakterze zakupić pojazdy z innego źródła, nie zmienia faktu, iż ocenie w niniejszym postępowaniu poddawane jest jednak kupno tych samochodów właśnie od J.K. Organ odwoławczy dokonał ponadto oceny wartości przyjętej przez organ I instancji do podstawy opodatkowania (w sytuacji gdy organ ten stwierdził, że ceny ustalone przez strony transakcji odpowiadają wartościom rynkowym) nie znajdując uchybienia w tym zakresie. Podobnie – jako prawidłową – ocenił opinię organu I instancji w zakresie skutków wystawienia korekty do faktury z dnia 4 lutego 2014 r., to jest – w oparciu o brzmienie art. 3 ust. 1 pkt 1 p.c.c. – przyjął, że obowiązek zapłaty podatku powstał z chwilą wprowadzenia do

obrotu prawnego tej faktury w powyższej dacie, natomiast późniejsza jej zmiana (zmniejszenie ceny do zera) nie ma wpływu na powstały już uprzednio obowiązek podatkowy.

Za niezasadne organ uznał zarzuty naruszenia przepisów postępowania tj. art. 121, art. 122, art. 187 § 1 oraz art. 191, a także art. 210 § 4 o.p.

Organ odwoławczy nie zgodził się również z zarzutem braku uwzględnienia w decyzji woli stron i celu transakcji sprzedaży, przysługujący jej w oparciu o art. 3531 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r., poz. 121) – dalej: „k.c.”. Strony transakcji miały pełną dowolność co do sposobu przeniesienia własności elementów majątku ruchomego w postaci samochodów i części zamiennych, z czego w istocie skorzystały, decydując się na zawarcie umów kupna-sprzedaży, która przyjęła postać faktury VAT. Organ bowiem nie zakwestionował prawa stron do takiego sposobu realizacji łączącego je stosunku prawnego (nie wyartykułował zakazu zbycia składników majątku na podstawie faktur), a jedynie wywiódł odmienne niż podatnik konkluzje co do powstania obowiązku podatkowego związanego z takim, a nie innym (wybranim przez stronę) stosunkiem prawnym.

Końcowo odnosząc się do zarzutu strony co do wadliwego oznaczania przez organ I instancji strony „firmą niezgodną z obowiązującymi przepisami prawa”, wskazał że przepisy ustawy Kodeks spółek handlowych zezwalają na posługiwanie się ustawowym skrótem oznaczenia formy prawnej danej spółki. Tym samym, oznaczenie strony w decyzji I instancji nie powoduje wątpliwości, który podmiot jest adresatem rozstrzygnięcia.

Reasumując, organ odwoławczy, stwierdził, że sporne w sprawie nabycie przez spółkę samochodu marki [...], który stanowił element zorganizowanej części przedsiębiorstwa wniesionej aportem przez J.K. do wyżej wskazanej spółki, nie podlega w tym zakresie przepisom ustawy o podatku od towarów i usług, tym samym tworząc podstawę opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych w kwocie wynikającej z faktury dokumentującej ww. transakcję.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie skarżąca spółka – reprezentowana przez radcę prawnego – wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji i poprzedzających ją decyzji organu I instancji, a także zasądzenie kosztów postępowania w tym kosztów zastępstwa procesowego wg norm przepisanych.

Zaskarżonej decyzji zarzucono naruszenie:

1. Art. 6 pkt 1 i art. 2 pkt 27e u.p.t.u. oraz art. 19 Dyrektywy 2006/112/WE, przez błędną ich wykładnię prowadzącą do uznania, że w niniejszej sprawie nabycie przez skarżącą od J.K. części składników jego majątku obrotowego (samochodów nowych oraz demonstracyjnych oraz części zamiennych), stanowiło transakcję zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa, o której mowa w art. 2 pkt 27e u.p.t.u., podczas gdy dokonane transakcje stanowiły zbycie pojedynczych

składników majątku, co oznacza, iż na dzień i moment sprzedaży, tak samochody, jak i części zamienne nie stanowiły funkcjonalnej całości, która umożliwiała by samodzielną realizację zadań gospodarczych z ich udziałem, a co za tym idzie czynność ta podlegała przepisom ustawy o podatku od towarów i usług i nie miał do niej zastosowania art. 6 pkt 1 u.p.t.u. oraz sprzedaż ta nie była „przekazaniem”, o którym mowa w art. 19 Dyrektywy 2006/112/WE.

2. Art. 2 pkt 4 lit. a p.c.c., również przez błędne jego zastosowanie.
3. Art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 7 ust. 1 u.p.t.u. przez ich niezastosowanie i niezasadne pominięcie.
4. Art. 191 w związku z art. 235 o.p. przez przekroczenie granicy swobodnej oceny dowodów i dokonanie niewłaściwej, bo dowolnej oceny stanu faktycznego.
5. Art. 121 o.p. przez naruszenie zasady zaufania w związku z rozstrzygnięciem wszelkich zaistniałych wątpliwości na niekorzyść podatnika zgodnie z zasadą *in dubio pro fisco*.
6. Art. 210 § 4 o.p. przez to, że uzasadnienie faktyczne i prawne zaskarżonej decyzji organu odwoławczego częstokroć nie zawiera wskazania faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę oraz przyczyn dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, zaś uzasadnienie prawne w wielu przypadkach jest całkowicie niezrozumiałe, często nie odpowiadające prawu oraz zawiera niedostateczne wyjaśnienia podstawy prawnej oraz:
7. Pomijanie istotnych dowodów w posiadaniu których jest organ.
8. Całkowite pominięcie w decyzji woli stron i celu transakcji sprzedaży, które miały miejsce dnia [...] r. oraz w dniu [...] r., w tym odrzucenie przez organ możliwości oparcia się przez strony dokonujące czynności prawnej na instytucji regulowanej przez art. 3531 k.c. w sytuacji w której ustalony przez strony stosunek prawny nie sprzeciwiał się jego naturze, ustawie, ani zasadom współżycia społecznego.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w S. wniósł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko w sprawie.

Na rozprawie w dniu 12 czerwca 2019 r. sąd połączył do wspólnego rozpoznania i odrębnego rozstrzygnięcia sprawę ze skargi spółki zarejestrowanej pod sygn. akt I SA/Sz 197/19 oraz I SA/Sz 198/19. Sprawa o sygn. akt I SA/Sz 197/19 dotyczyła określenia spółce zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu wyżej wspomnianych umów sprzedaży zawartych w dniu [...] r. pomiędzy „K.” J.K. (sprzedającym) a skarżącą spółką (kupującym) udokumentowanych fakturami VAT, których przedmiotem było 26 sztuk nowych i demonstracyjnych samochodów marki [...] oraz części zamiennych do samochodów marek [...] oraz [...].

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie zważył, co następuje:

Przedmiotem sporu w sprawie jest prawidłowa kwalifikacja czynności polegającej na przeniesieniu własności nowego samochodu osobowego marki [...] na podstawie umowy sprzedaży udokumentowanej fakturą VAT. W ocenie organów podatkowych powyższa sprzedaż nie była transakcją samoistną, lecz powiązana z czynnością wniesienia aportem majątku przez J.K. do skarżącej spółki w ramach zorganizowanej części przedsiębiorstwa. W konsekwencji, sprzedaż przedmiotowego samochodu jako element zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie podlega reżimowi ustawy o podatku od towarów i usług. Tym samym czynność ta podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. W ocenie skarżącej spółki, J.K. był natomiast uprawniony do sprzedaży na rzecz spółki majątku w postaci spornego samochodu poza wydzieloną zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa.

Zgodnie z art. 2 pkt 4 lit. a p.c.c. nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany w zakresie, w jakim są opodatkowane podatkiem od towarów i usług.

Z treści ww. przepisu wynika zatem *a contrario*, że czynności cywilnoprawne, które nie są opodatkowane podatkiem od towarów i usług podlegają opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Taką czynnością jest m.in. zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa, bowiem stosownie do treści art. 6 pkt 1 u.p.t.u. przepisów tej ustawy nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstw.

Należy przy tym zauważyć, że w ustawie o podatku od towarów i usług brak jest definicji zbycia przedsiębiorstwa. W art. 2 pkt 27e u.p.t.u. ustawodawca zdefiniował jednak zorganizowaną część przedsiębiorstwa wskazując, że należy przez nią rozumieć 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.

Powyższa definicja zorganizowanej części przedsiębiorstwa koresponduje z ujęciem przedsiębiorstwa wyrażonym w prawie cywilnym. Stosownie bowiem do treści art. 551 k.c., przez przedsiębiorstwo należy rozumieć zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ono w szczególności:

- a) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- b) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;

- c) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- d) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- e) koncesje, licencje i zezwolenia;
- f) patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- g) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- h) tajemnice przedsiębiorstwa;
- i) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Stosownie natomiast do treści art. 552 k.c., czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych.

Wyliczenie zawarte w przytoczonym wyżej art. 551 k.c. ma więc charakter przykładowy. Istotne jest, aby ten zespół składników mógł samodzielnie funkcjonować jako przedsiębiorstwo. Składniki materialne i niematerialne, wchodzące w skład przedsiębiorstwa, powinny pozostawać ze sobą we wzajemnych relacjach w ten sposób, iż można mówić o nich jako o zespole, a nie o zbiorze pewnych elementów. Ważne jest więc, aby w zbywanym przedsiębiorstwie zachowane zostały funkcjonalne związki między poszczególnymi składnikami, tak żeby przekazana masa mogła posłużyć kontynuowaniu określonej działalności gospodarczej. Jest to kluczowa kwestia przy ocenie, czy chodzi o przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część, których zbycie jest wyłączone spod działania ustawy o podatku od towarów i usług.

Przywołane przepisy ustawy o podatku od towarów i usług stanowią implementację art. 5 ust. 8 VI Dyrektywy z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE. L nr 145/1) - dalej: „VI dyrektywa”, zgodnie z którym w przypadku przeniesienia całości lub części majątku przedsiębiorstwa, za wynagrodzeniem lub bez wynagrodzenia, albo w drodze aportu, państwa członkowskie mogą przyjąć, iż nie nastąpiła dostawa towarów, zaś odbiorca będzie traktowany jak następcą prawny przenoszącego.

W uzasadnionych okolicznościach Państwa członkowskie mogą podjąć niezbędne kroki w celu niedopuszczenia do pogorszenia warunków konkurencji w przypadkach, gdy odbiorca nie podlega w całości opodatkowaniu.

Przepis art. 19 obecnie obowiązującej Dyrektywy 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE. L z 2006 r. nr 341/1) - dalej: „dyrektywa 112” 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 następca prawny przekazującego. 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.

Z takim rozumieniem pojęcia „zorganizowana część przedsiębiorstwa” koresponduje także przepis art. 91 ust. 9 u.p.t.u., traktujący nabywcę takiego przedmiotu w tym zakresie (części przedsiębiorstwa) jako następcę prawnego zbywcy. Przepis ten stanowi więc odzwierciedlenie zasady wyrażonej w cytowanym powyżej art. 19 Dyrektywy 2006/12. W konsekwencji, dokonując interpretacji przepisów polskiej ustawy należy uczynić to z uwzględnieniem powołanych wyżej uregulowań zawartych w prawie unijnym, jak również orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości – ETS (obecnie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – TSUE).

W wyroku ETS z dnia 27 listopada 2003 r. C-497/01 Zita Modes Sarl (ECR 2003/11B/I-14393) przyjęto natomiast, że jeżeli państwo członkowskie wprowadziło do swojego systemu VAT opcję zawartą w pierwszym zdaniu art. 5 ust. 8 VI dyrektywy uznając, iż w przypadku wydania całości majątku nie ma miejsca dostawa towarów w rozumieniu regulacji VAT, to zasada ta ma zastosowanie – nie wyłączając możliwości ograniczenia jej stosowania do okoliczności zawartych w zdaniu drugim tego samego paragrafu – do każdego wydania przedsiębiorstwa lub samodzielnej części przedsiębiorstwa, włączając składniki materialne i niematerialne, które łącznie stanowią przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa, mogącego samodzielnie prowadzić działalność gospodarczą. Nabywca musi jednak mieć zamiar dalszego prowadzenia nabytego przedsiębiorstwa lub jego części, a nie jego bezpośredniej likwidacji i sprzedaży zapasów. Trybunał podkreślił, że istotą regulacji art. 5 ust. 8 VI dyrektywy jest zapewnienie, aby transfer majątku nie zakłócił zasady neutralności podatkowej obydwu stron transakcji. Zasada wyłączenia przewidziana w art. 5 ust. 8 stanowi autonomiczną konstrukcję prawa wspólnotowego, której celem jest przeciwdziałanie różnicom w zakresie stosowania wspólnego systemu VAT w poszczególnych państwach członkowskich.

ETS wskazał, że biorąc pod uwagę cel dyrektywy, pojęcia w niej użyte powinny być interpretowane w sposób jednolity i niezależny (autonomiczny), uwzględniając kontekst i cel regulacji. Dokonując wykładni funkcjonalnej art. 5 ust. 8 Trybunał uznał, iż celem wyłączenia zbycia przedsiębiorstwa z opodatkowania VAT jest zapewnienie neutralności podatkowej takiej czynności, która obciążając stronę istotnym zobowiązaniem podatkowym i tak rodziłaby prawo do odliczenia lub zwrotu podatku naliczonego. W związku z powyższym, ratio legis tego przepisu nie

obejmuje sytuacji, w których zbyciu podlega wyłącznie zbiór aktywów, takich jak zapas towarów.

W świetle stanowiska ETS, uzasadnione jest zatem stwierdzenie, że zakres przedmiotowy dopuszczalnego wyłączenia spod opodatkowania podatkiem od towarów i usług obejmuje całość lub część przedsiębiorstwa rozumianych jako zespół składników materialnych i niematerialnych przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych (przedsiębiorstwo w znaczeniu przedmiotowym). Z tego punktu widzenia istotne jest to, aby na bazie nabytego majątku nabywca mógł kontynuować dotychczasową działalność zbywcy.

Z kolei w wyroku z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawie C-444/10, TSUE wskazał, że stwierdzenie, iż nastąpiło przekazanie przedsiębiorstwa lub jego samodzielnej części w rozumieniu art. 5 ust. 8 VI dyrektywy (art. 19 dyrektywy 112), wymaga, aby całość przekazanych składników pozwalała na prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej (akapit 25). Zastosowanie art. 5 ust. 8 VI dyrektywy – a obecnie art. 19 dyrektywy 112, wymaga również, aby nabywca miał zamiar prowadzić przekazane przedsiębiorstwo lub jego część, a nie natychmiast zlikwidować działalność (akapit 37). Oznacza to, że przyjęta w art. 6 pkt 1 u.p.t.u. opcja wyłączenia z opodatkowania zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części wymaga uznania, że w przypadku zbycia tak określonego przedmiotu, jego nabywca traktowany jest jako następca prawny podatnika dokonującego zbycia. W takiej sytuacji dochodzi do sukcesji prawnopodatkowej i następuje przeniesienie na nabywcę zasad dotyczących opodatkowania VAT w odniesieniu do czynności związanych z nabytym mieniem na warunkach identycznych, jakie obowiązywały zbywcę, gdyby do zbycia nie doszło.

W rozpatrywanej sprawie nie jest sporne, że w dniu 4 lutego 2014 r. na podstawie „Zmiany treści umowy spółki komandytowej”, sporządzonej w formie aktu notarialnego, J.K. wniósł do skarżącej spółki aport w postaci „Zorganizowanej Części Przedsiębiorstwa O.” o wartości [...] zł, w skład którego weszły składniki materialne i niematerialne. Sporne jest natomiast zaliczenie do ww. „Zorganizowanej Części Przedsiębiorstwa O.” samochodu [...], który nie został objęty ww. „Zmianą treści umowy spółki komandytowej”, lecz został zbyty przez J.K. na rzecz spółki na podstawie umowy sprzedaży, udokumentowanej fakturą VAT o wartości brutto [...] zł, netto [...] zł i VAT [...] zł.

W ocenie sądu w składzie orzekającym w sprawie, zgodzić się należy, ze skarżącą spółką, że zbycie na rzecz spółki spornego samochodu mogło nastąpić niezależnie od zbycia przez J.K. zorganizowanej części przedsiębiorstwa O. Innymi słowy objęty sporną fakturą towar (samochód) nie stanowił w istocie elementu zbywanej przez J.K. zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Zgodzić się należy ze skarżącą spółką, że zorganizowaną część przedsiębiorstwa stanowiły zespół składników majątkowych i niemajątkowych, materialnych i niematerialnych szczegółowo opisanych w akcie notarialnym z dnia 4 lutego 2014 r. tj. m.in. prawa i obowiązki wynikające z umów zawartych z pracownikami, ruchomości (wyposażenie) dotyczące salonów sprzedaży i warsztatów serwisowych, wiarytelności i zobowiązania, w tym zobowiązania z tytułu zawartych umów sprzedaży samochodów, pobrane zaliczki na poczet nabycia tych samochodów, baza klientów, *know how*. Powyższego nie kwestionuje również organ.

Objęty sporną umową samochód osobowy stanowił natomiast w przedsiębiorstwie zbywającego aktywa obrotowe (towar). Jako taki samoistnie nie stanowił zorganizowanej części jego przedsiębiorstwa. Realizacja określonych zadań gospodarczych nie byłaby możliwa przez jego następcę prawnego jedynie z wykorzystaniem tego określonego składnika majątkowego. Osiągnięcie tych celów było dopiero możliwe w połączeniu z innymi składnikami majątkowymi (m.in. zbywanymi przez J.K. w postaci aportu majątku do skarżącej spółki), czy też dopiero w połączeniu z przedsiębiorstwem skarżącej spółki.

Powyższe przyznał w swojej decyzji organ odwoławczy, który wskazał, że same pojazdy i części do nich nie są same w sobie zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa. Innymi słowy, gdyby w przedmiotowej sprawie doszło do sprzedaży (na podstawie faktur) przez J.K. na rzecz spółki jedynie samego samochodu, nie byłoby podstaw do oceny takiej transakcji jako zawartej w ramach przeniesienia własności zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Jednakże, w ocenie organu w połączeniu z okolicznościami zachodzącymi w sprawie, to jest intencjonalnego przeniesienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa z wyłączeniem jedynie jej nielicznych, aczkolwiek zasadniczych, elementów z uwagi na ekonomiczne kalkulacje, nie sposób jest uznać, że zafakturowana sprzedaż samochodów i części zamiennych nie stanowiła części tego przedsiębiorstwa.

Zdaniem sądu w składzie orzekającym w sprawie, nie ma podstaw, by w zależności od nabywcy spornego samochodu, odmiennie kwalifikować z punktu widzenia prawa podatkowego jego sprzedaż.

W świetle wyrażonej w art. 3531 k.c. zasady swobody umów, zgodnie z którą strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego, dopuszczalne było zbycie spornego samochodu na rzecz spółki w ramach odrębnej czynności prawnej, niezależnej od zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Należy podzielić pogląd zaprezentowany w wyroku Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia z dnia 7 listopada 2017 III AUa 180/17, zgodnie z którym zasada swobody zawierania umów wyrażona w art. 3531 k.c. i poszanowania woli stron

wyrażona w art. 65 § 2 k.c. są to fundamentalnymi zasadami odzwierciedlającymi konstytucyjną gwarancję państwa prawa. Zakwestionowanie tych zasad może nastąpić jedynie na warunkach przewidzianych przepisami k.c., tj. w sytuacji stwierdzenia nieważności czynności prawnej, stwierdzenia wad oświadczenia woli, w tym pozorności umowy, bądź też stwierdzenia, że wynikający z umowy stosunek prawny co do treści lub celu sprzeciwia się właściwości stosunku, ustawie lub zasadom współżycia społecznego (por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 7 listopada 2017 III AUa 180/17). Sąd ten podkreślił, że jakkolwiek w polskim prawie obowiązuje zasada swobody zawierania umów, to jednak w postępowaniu przed sądem dopuszczalne jest badanie rzeczywistego charakteru prawnego łączącej strony umowy. W szczególności sąd ma obowiązek badać, czy dane postanowienia zawarte w umowie, czy też okoliczności związane z jej wykonywaniem nie wskazują, że strony zawierając danego rodzaju umowę nie wykroczyły poza granice swobody kontraktowej wyznaczonej zgodnie z art. 3531 k.c. m.in. przez kryteria właściwości – natury stosunku prawnego wynikającego z zawartej umowy.

W konsekwencji rację należy przyznać stronie skarżącej, że strony spornych umów sprzedaży (w tym umów zawartych w dniu [...] r.) i jednocześnie umowy zmiany spółki komandytowej z dnia [...] r. zawartej w związku z wniesieniem przez J.K. do skarżącej spółki zorganizowanej części przedsiębiorstwa (przy czym stroną tej umowy był jeszcze jeden wspólnik skarżącej – komplementariusz, K. sp. z o.o.) zgodnie z zasadami wynikającymi z art. 3531 k.c. ustaliły, że zawrą umowy sprzedaży samochodów i części zamiennych, które będą odrębnymi transakcjami od wniesienia przez J.K. zorganizowanej części przedsiębiorstwa do spółki jako wkładu niepieniężnego. Oznacza to, że skarżąca w istocie dokonała różnych czynności prawnych w ramach dopuszczonej przez ustawodawcę w obrocie gospodarczym swobody umów.

Zaznaczyć przy tym należy, że zbycie samochodów oraz części zamiennych w ramach umów kupna-sprzedaży, które na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług stanowiły dostawę towarów, nie prowadziła do uchylecia się przez strony umowy od opodatkowania powyższych transakcji. Wartości przyjęte do transakcji miały charakter rynkowy. W konsekwencji od wartości netto towarów został naliczony podatek VAT.

Jednocześnie, należy zgodzić się ze spółką, że uzasadnienie ekonomiczne tychże transakcji było zgodne z logiką i doświadczeniem życiowym, a jednocześnie dopuszczalne w świetle ww. zasady swobody umów. Zbywca chcąc pozyskać środki na pokrycie zobowiązań z nabyciem zbywanych aut i części, wyodrębnił je od zbywanej części zorganizowanego przedsiębiorstwa. Strony transakcji uzgodniły bowiem, że J.K. sprzeda w ramach umowy kupna-sprzedaży ww. towary. Warto przy tym podkreślić, że gdyby spółka nie przystała na ofertę sprzedaży zbywcy wymienione

samochody jak i części zamienne co do zasady mogły zostać sprzedane innemu dealerowi, m.in. po uprzednim uzyskaniu zgody od G.M.P.

Z drugiej strony ww. samochody i części zamienne nabyte przez spółkę w ramach umów kupna-sprzedaży nie były elementem koniecznym zorganizowanej części przedsiębiorstwa O. przenoszonej przez J.K. w ramach ww. umowy zmiany spółki w dniu [...] r. Podkreślić bowiem jeszcze raz należy, że były nimi takie elementy jak zobowiązania, należności, stosunki wynikające z prawa pracy, czy w końcu wyposażenie tj. ruchomości dotyczące salonów sprzedaży i warsztatów serwisowych. Samochody czy części zamienne zakupione przez spółkę na podstawie spornych umów sprzedaży mogły zostać nabyte natomiast z innych źródeł niż od podmiotu wnoszącego zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Reasumując przyjęcie przez organy podatkowe, że przedmiotem spornej dostawy była zorganizowana część przedsiębiorstwa naruszało wskazane w skardze przepisy art. 6 pkt 1 i art. 2 pkt 27e u.p.t.u. oraz art. 19 Dyrektywy 2006/112/WE w związku z art. 3511 k.c., a w konsekwencji art. 2 pkt 4 lit. a p.c.c.

Ponownie rozpoznając sprawę, organ podatkowy uwzględni zatem przedstawioną wykładnię przepisów prawa i ponownie dokona prawnopodatkowej kwalifikacji zawartej przez spółkę umowy kupna-sprzedaży spornego w sprawie samochodu, w konsekwencji czego wyda stosowne rozstrzygnięcie.

Mając powyższe na uwadze, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm.), sąd orzekł jak w pkt 1 sentencji wyroku.

O należnych skarżącej kosztach postępowania sąd orzekł na podstawie art. 200 w związku z art. 205 § 2 p.p.s.a. W poczet zasądzonych kosztów postępowania sądowego w łącznej wysokości [...] zł, sąd zaliczył wpis od skargi w kwocie [...] zł ustalony zgodnie z § 1 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. nr 221, poz. 2193 ze zm.), opłatę od pełnomocnictwa w kwocie [...] zł oraz wynagrodzenie radcy prawnego w kwocie [...] zł, ustalone na podstawie § 14 ust. 1 pkt 1 lit. a w związku z § 2 pkt 3 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych Dz. U. z 2018 r., poz. 265 ze zm.).