

*Sygn. akt VI ACa 1901/15*

## WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

*Dnia 10 kwietnia 2017 r.*

*Sąd Apelacyjny w Warszawie VI Wydział Cywilny w składzie:*

*Przewodniczący – Sędzia SA - Jacek Sadowski*

*Sędzia SA - Krzysztof Tucharz*

*Sędzia SO (del.) - Tomasz Pałdyna*

*Protokolant: - Magdalena Męczkowska*

*po rozpoznaniu w dniu 27 marca 2017 r. w Warszawie*

*na rozprawie*

*sprawy z powództwa Prezydenta miasta K.*

*przeciwko (...) spółce akcyjnej z siedzibą w W.*

*o ustalenie*

*na skutek apelacji powoda*

*od wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie*

*z dnia 7 września 2015 r., sygn. akt IV C 505/15*

*uchyla zaskarżony wyrok w całości i sprawę przekazuje Sądowi Okręgowemu w Warszawie do ponownego rozpoznania, pozostawiając temu sądowi rozstrzygnięcie o kosztach postępowania apelacyjnego.*

*Sygn. akt VI ACa 1901/15*

## UZASADNIENIE

wyroku z dnia 10 kwietnia 2017 roku

Prezydent miasta K. – działający jako organ podatkowy w pozwie skierowanym przeciwko spółce akcyjnej (...) z siedzibą w W. oraz spółce z ograniczoną odpowiedzialnością (...) z siedzibą w W. domagał się ustalenia, że pierwszej z pozwanych przysługuje od 1 lutego 2009 roku do dnia wytoczenia powództwa prawo własności przedmiotu leasingu „szczegółowo opisanego w treści załącznika nr 3 do Umowy sprzedaży i leasingu zwrotnego z dnia 31 stycznia 2009 r.”. Z uzasadnienia pozwu wynika, że swoje wystąpienie wiąże z wątpliwościami co do skutków rzeczonyj czynności prawnej, powstałymi w związku z dwoma postępowaniami podatkowymi, z których pierwsze – w sprawie określenia zobowiązania podatkowego za rok 2009 – zakończyło się wydaniem decyzji w dniu 11 grudnia 2014 roku, a drugie – dotyczące roku 2010 – jest w toku. Zdaniem powoda umowa z 31 stycznia 2009 roku została zawarta dla pozor, a świadczyć może o tym zgodny zamiar stron co do znacznego obniżenia podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości. Powód podnosi przy tym, że obie spółki należą do tej samej grupy kapitałowej, że podjęte działanie miało wyłącznie na celu obniżenie obowiązków podatkowych, że o pozorności umowy świadczy fakt pozostawiania infrastruktury w rękach spółki (...) i rozliczenie transakcji za pomocą obligacji oraz ostateczne potrącenie należności

z tytułu umowy sprzedaży i leasingu z należnościami z tytułu emisji obligacji, prowadzące do wzajemnego umorzenia wierzytelności obu spółek. Alternatywnie jako podstawę prawną powództwa podaje się art. 58 k.c. Zdaniem powoda umowa pozwanych może być traktowana jako czynność prawna zmierzająca do obejścia prawa, w tym przypadku prawa podatkowego.

Pozwany (...) spółka z ograniczoną odpowiedzialnością domagał się oddalenia powództwa, podnosząc, że powództwa nie może uzasadniać postępowanie podatkowe dotyczące określenia obowiązku podatkowego za rok 2009, bo to zostało już zakończone, przedstawiona sądowi przez organ podatkowy wątpliwość nie ma związku z prowadzonym postępowaniem, w którym przedmiotem wątpliwości była wyłącznie kwestia niezadeklarowania przez (...) SA instalacji kablowej w deklaracji podatkowej, a kwestia skuteczności umowy przeniesienia własności nie była przedmiotem kontrowersji. Strona pozwana utrzymywała także, że kwestia ważności umowy z 31 stycznia 2009 roku nie była w ogóle przedmiotem badania przez organ podatkowy, dlatego nie można uznać, że ustalenie jej jest niezbędne dla tego postępowania. Pozwany zakwestionował, by rzeczona umowa została zawarta dla pozorów, podnosząc, że umowa była wykonywana. Podnosi się też, że umowa ta miała określone znaczenie dla pozwanego, umożliwiając mu czerpanie zysków z leasingu i pozyskanie w ten sposób środków na swoją działalność.

Pozwany (...) S.A. domagał się oddalenia powództwa, podnosząc, że umowy sprzedaży, leasingu i emisji obligacji zostały wykonane, a co nie było kwestionowane w postępowaniu podatkowym ani w pozwie. Pozwany zakwestionował legitymację powoda do wytoczenia powództwa, uznając, że nie wykazał on przesłanki w postaci niezbędności ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego dla oceny skutków podatkowych w postępowaniach podatkowych prowadzonych przez prezydenta miasta K., podkreślając, że jedno z postępowań zostało zakończone oraz, że postępowania te dotyczyły kwestii niezadeklarowania linii kablowych, które nie były przedmiotem umowy. Pozwany zaprzeczył, by wyłącznym celem umowy było zmniejszenie obciążenia podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości oraz, że strony umowy nie miały zamiaru wywołania deklarowanych skutków prawnych. Zdaniem pozwanego umowa zawarta przez pozwane spółki nie może prowadzić do obejścia prawa podatkowego. O pozorności umowy nie może świadczyć cel gospodarczy zawartych umów. Zresztą, zdaniem pozwanego, kwestionowana umowa miała określony cel gospodarczy w postaci sekurytyzacji aktywów

Zaskarżonym wyrokiem Sąd Okręgowy oddalił powództwo i zasądził od powoda na rzecz pozwanych koszty procesu.

Z ustaleń sądu pierwszej instancji wynika, że powód z urzędu wszczął przeciwko spółce (...) dwa postępowania podatkowe w przedmiocie zobowiązań podatkowych za rok 2009 i 2010. Postępowanie dotyczące roku 2009 zakończyło się w grudniu 2014 roku, a drugie postępowanie jest w toku. Podstawą wszczęcia i prowadzenia postępowań miało być zawiadomienie o kontroli podatkowej przeprowadzonej przez Urząd Kontroli Skarbowej w W.. Powód – jak się wyjaśnia – powziął wątpliwości co do rzetelności deklarowanych przez (...) S.A. podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od nieruchomości za 2009 rok, w związku z zawarciem umowy sprzedaży i leasingu zwrotnego dnia 31 stycznia 2009 roku z (...) sp. z o.o. Odnotowuje się przy tym, że w aktach sprawy znajduje się pismo Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W. z dnia 13 lipca 2015 roku o przekazaniu dokumentów postępowania kontrolnego numer (...) do sprawy IV C 1144/14 przy piśmie z dnia 23 kwietnia 2015 roku, a Sąd Okręgowy miał otrzymać tę dokumentację do wglądu przy zakończonej już sprawie o sygnaturze akt IV C 1010/14.

W toku postępowania kontrolnego Urząd Kontroli Skarbowej miał stwierdzić, że 31 stycznia 2009 roku (...) S.A. jako korzystający, zawarła umowę sprzedaży leasingu zwrotnego ze spółką (...) Sp. z o.o. jako finansującym. Przedmiot transakcji obejmował między innymi: kable umieszczone bezpośrednio w ziemi, linie kablowe, maszty, wieże, sieci telefoniczne, sieci miejscowe (SM), sieci rozdzielcze i abonenckie, sieci dostępowe, kanalizację techniczną, (...) linie napowietrzne. Korzystający w dacie sprzedaży wystawił finansującemu fakturę na kwotę 4 957 780 509 złotych plus VAT. Cena wskazana w umowie jest równa wartości podatkowej pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne. Tego samego dnia została zawarta między tymi stronami umowa emisji obligacji, na mocy której (...) jako emitent, postanowiła wyemitować obligacje opiewające na wierzytelności pieniężne i zamierzała zaproponować inwestorowi, to jest (...) S.A., nabycie tych obligacji do maksymalnej wartości programu, to jest 6 000 000 000 złotych. Inwestor wyraził gotowość do odpłatnego nabycia obligacji na warunkach określonych w umowie oraz warunkach emisji. Program

emisji obligacji dotyczył wielokrotnej emisji przez emitenta na zasadach określonych w umowie i z dniem wykupu do 2019 roku. Środki pozyskane z emisji miały być przeznaczone na ogólne cele korporacyjne emitenta, w szczególności związane z realizacją transakcji nabycia i leasingu zwrotnego infrastruktury telekomunikacyjnej oraz zobowiązaniami z nich wynikającymi.

Dnia 1 września 2009 roku (...) S.A. i (...) zawarły porozumienie, na mocy którego (...) jako finansujący, uzyskał prawo zbywania nieprzydatnych dla (...) S.A. jako korzystającego, środków trwałych będących przedmiotem leasingu w czasie obowiązywania umowy z dnia 31 stycznia 2009 roku na podstawie określonej przez strony procedury. Porozumienie stanowiło zmianę umowy z dnia 31 stycznia 2009 roku polegającą na jej uzupełnieniu.

Urząd Kontroli Skarbowej na podstawie harmonogramu emisji i wykupu obligacji zerokuponowych miał też ustalić, że łączna wartość emisyjna wyniosła 4.956.788.509,06 złotych, zaś łączna wartość nominalna wyniosła 5.963.878 .926,77 złotych. Stwierdził również na podstawie terminów płatności, wynikających z zawartych dnia 31 stycznia 2009 roku umów i przelewów dokonanych w tych terminach przez (...) oraz ustawowych terminów płatności podatku od nieruchomości, wyciągów bankowych, że środki pieniężne na zapłatę podatku od nieruchomości pochodziły z comiesięcznych przelewów dokonywanych przez (...).

W toku postępowania kontrolnego ustalono, że (...) sprzedała na podstawie umowy z dnia 31 stycznia 2009 roku infrastrukturę telekomunikacyjną o wartości historycznej, wartości brutto skrzynki podatkowej w wysokości 10.880.992.624,45 złotych za cenę transakcyjną dokładnie odpowiadającą jej wartości netto skrzynki podatkowej w wysokości 4.957.788.508,85 złotych. Transakcja sprzedaży leasingu zwrotnego z dnia 31 stycznia 2009 roku doprowadziła tym samym do obniżenia podstawy opodatkowania budowli o około sześciu miliardów złotych, dokładnie 5.948.016.992, 45 złotych, przy czym obowiązek podatkowy obciążył nowego właściciela, to jest (...).

Sąd Okręgowy oddalił wniosek powoda o dopuszczenie dowodu z opinii biegłego sądowego na okoliczność ustalenia celu gospodarczego transakcji zawartych 31 stycznia 2009 roku oraz wpływu, jaki wywarły one na wysokość zobowiązania podatkowego strony pozwanej, dochodząc do przekonania, że w pierwszym przypadku chodzi o ustalenie faktu, zaś drugą okoliczność uznał za udowodnioną i bezsporną. Pozostałe wnioski dowodowe sąd oddalił dlatego, że „zmierzały do przewlekłości postępowania”.

Jako podstawę rozstrzygnięcia Sąd Okręgowy wskazał art. 189<sup>1</sup> k.p.c. w związku z art. 189 k.p.c. i art. 199a ordynacji podatkowej, zauważając przy tym, że pierwszy z wymienionych przepisów definiuje samoistne przesłanki legitymacji czynnej, to jest status organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej oraz udowodnienie, że ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych w toku prowadzonego postępowania, jak też, że obie przesłanki mają charakter kumulatywny.

Sąd oddalił powództwo odnośnie zakończonego postępowania podatkowego z uwagi na to, że nie jest już w toku, w rozumieniu art. 189<sup>1</sup> k.p.c. Zauważa się przy tym, że w toku tego postępowania powód dysponował już inkryminowaną transakcją pozwaną z 31 stycznia 2009 roku i nie miał żadnych wątpliwości. Nieuzasadnione jest więc – jak się wywodzi – powoływanie wątpliwości co do tej transakcji w postępowaniu podatkowym wszczętym rok później.

Powołując się na art. 199a § 3 ordynacji podatkowej oraz na orzecznictwo Sąd Okręgowy naprowadza, że organ podatkowy oraz organ kontroli skarbowej mogą, co do zasady, samodzielnie ustalać istnienie lub nieistnienie stosunku prawnego lub prawa. Organ prowadzący postępowanie powinien – jak się wywodzi – dołożyć starań w celu zebrania niezbędnych dowodów i wszechstronnego wyjaśnienia sprawy. Zdaniem sądu pierwszej instancji obowiązek wystąpienia do sądu powstaje dopiero wtedy, gdy zgromadzony materiał dowodowy pozostawia wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Podzielając stanowisko Ministra Finansów Sąd Okręgowy uznał, że wątpliwości, o których mowa w artykule 199a § 3 nie mogą być wynikiem subiektywnych zapatrywań danego organu, ale muszą wynikać ze zgromadzonego materiału dowodowego. Organ prowadzący postępowanie nie może arbitralnie rozstrzygać, czy w danej sprawie zachodzą wątpliwości uzasadniające wytoczenie powództwa o ustalenie. Wątpliwości takie mogą mieć miejsce w szczególności wtedy, gdy twierdzenia stron nie znajdują potwierdzenia w

innych dowodach zebranych przez organ prowadzący postępowanie lub gdy twierdzenia kontrahentów są rozbieżne. Jak ocenia się dalej, sytuacja, w której zebrany materiał dowodowy nie potwierdza stanowiska stron, uzasadnia z reguły wystąpienie do sądu na podstawie zakwestionowanych przepisów. Jeżeli natomiast wątpliwości takie nie powstają, a w szczególności, jeżeli zgodne twierdzenia stron znajdują potwierdzenie w innych zebranych dowodach, dany organ nie ma obowiązku wystąpienia do sądu i może samodzielnie rozstrzygnąć kwestię istnienia stosunku prawnego lub prawa dla potrzeb prowadzonego postępowania.

Sąd podnosi dalej, że wynik kontroli skarbowej Nr (...) z dnia 31 marca 2014 roku został doręczony organom podatkowym na terenie całego kraju i był podstawą wszczęcia licznych postępowań podatkowych. Organy te nie znajdowały podstaw do kwestionowania inkryminowanej umowy, ściśle dwóch umów. Wątpliwości nie zgłaszały też samorządowe kolegia odwoławcze rozpatrujące odwołania od decyzji organów podatkowych pierwszej instancji.

Powołując się na twierdzenia powoda, który utrzymywał, że transakcje z 31 stycznia 2009 roku miały na celu optymalizację podatkową oraz na stanowisko strony biernej, która nie przeczyła, że jednym z celów transakcji rzeczywiście była optymalizacja podatkowa, Sąd Okręgowy nie dostrzega przestrzeni na wątpliwości, dochodząc w konkluzji do wniosku, że „istotą (...) pozwu nie jest (...) wyjaśnienie rzekomych wątpliwości powoda tylko w istocie rzeczy próba wyeliminowania z obrotu prawnego inkryminowanej umowy celem zwiększenia wymiaru obowiązku podatkowego strony pozwanej”. W sprawie – jak się wywodzi dalej – nie ma żadnych istotnych wątpliwości, których nie mógłby wyjaśnić organ podatkowy w toku swego postępowania. Podkreśla się przy tym, że chodzi o drugie już postępowanie w tym przedmiocie.

Sąd Okręgowy stanął na stanowisku, że w sprawie nie wystąpiła niezbędność ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa dla oceny skutków podatkowych z nimi związanych w trwającym postępowaniu podatkowym. Powód – jak się zaznacza – nie udowodnił tej niezbędności w toku niniejszego procesu, a zatem brak jednej z dwóch kumulatywnych przesłanek legitymacji czynnej w tym procesie. Powód nie ma więc – jak uznaje sąd – legitymacji procesowej do występowania z niniejszym powództwem i dlatego oddalił powództwo. Sąd Okręgowy uznał także, że deklarowane wątpliwości powoda nie mają charakteru obiektywnego.

Sąd Okręgowy uznał jednak, że istnieją „czysto merytoryczne i materialnoprawne” podstawy do oddalenia powództwa. Rozprawia się przy tym z poszczególnymi zarzutami powoda, uznając najpierw za gołosłowny zarzut, że umowa sprzedaży leasingu zwrotnego części infrastruktury telekomunikacyjnej z 31 stycznia 2009 roku oraz finansująca zakup tej infrastruktury umowa programu emisji obligacji z tej samej daty zostały skonstruowane tak, aby zapewnić nowemu nabywcy tej infrastruktury, czyli (...) środki finansowe na zapłatę podatku od nieruchomości. Jest to bowiem – jak się wywodzi – zarzut dotyczący zamiaru dokonania określonej czynności, czyli dotyczący faktu. Powód powinien udowodnić ten fakt zgodnie z regułą wyrażoną w artyku 6 k.c. Tymczasem – jak naprowadza sąd – powód nie zgłosił na tą okoliczność nawet żadnych wniosków dowodowych.

Za chybiony Sąd Okręgowy uznał zarzut głoszący, że transakcja z 31 stycznia 2009 roku miała na celu wyłącznie zmniejszenie wartości budowli stanowiących podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości poprzez zmianę podatnika. Strona pozwana przyznaje – jak się wywodzi – że jednym z celów tej transakcji istotnie była optymalizacja podatkowa, ale nie jedynym. Sąd Okręgowy ocenia przy tym, że nawet gdyby był to jedyny cel tej transakcji, to była ona dopuszczalna prawnie, zauważając, że co nie jest zakazane, jest dozwolone. Zasada ta ma wynikać wprost z artykułu 353<sup>1</sup> k.c. Powód – jak zauważa sąd – nie wskazał żadnych rzekomo naruszonych przepisów. „Zatem w istocie rzeczy według samego powoda strona pozwana nie uchyliła żadnym przepisom ani prawa cywilnego ani prawa podatkowego.”

Sąd Okręgowy zgadza się przy tym ze stroną pozwaną, że w prawie podatkowym nie funkcjonuje generalna zasada nakładająca na podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania w najwyższej, możliwej wysokości. Przepisy prawa podatkowego nie zawierają norm zakazujących lub nakazujących określone zachowania, lecz jedynie normy ustalające konsekwencje podatkowe z zachowań podatnika na gruncie tego prawa. Nie ma żadnej podstawy prawnej, aby przyjąć – jak się wywodzi – „masochistyczną zasadę, że strony powinny zawsze regulować swoje stosunki cywilnoprawne w sposób najbardziej dla fiskusa korzystny”. Nie można zasadnie przyjąć – jak ocenia sąd – że

samo dążenie stron do zminimalizowania obciążeń podatkowych w ramach dokonywanych operacji majątkowych jest równoznaczne z obejściem prawa, że podatnik mający do dyspozycji kilka różnych możliwości ukształtowania swych stosunków majątkowych powinien być zobowiązany do wyboru tej, która jest połączona w danej sytuacji z najwyższym obciążeniem podatkowym.

Sąd pierwszej instancji uznał za chybiony zarzut pozorności transakcji z 31 stycznia 2009 roku. Powołując się na art. 83 § 2 k.c. zauważa się, że transakcja miała charakter odpłatny, a „powódka nie udowodniła osobie trzeciej, to jest (...), złej wiary. Nie zgłosiła nawet na tą okoliczność żadnych wniosków dowodowych”. Już z tej przyczyny – jak wywodzi się dalej – zarzut pozorności inkryminowanej czynności prawnej nie zasługiwał na uwzględnienie *de iure*.

Sąd uznał również, że nie była to czynność pozorna *de facto*. Transakcja ta – jak się naprowadza – zmieniła wiele w sferze praw i obowiązków pozwanego. Zdaniem Sądu Okręgowego doszło do przeniesienia własności oznaczonych w umowie składników majątkowych przez (...) S.A. na (...) za oznaczonym wynagrodzeniem oraz do oddania tych składników majątkowych do używania i pobierania pożytków przez (...) na rzecz (...) S.A. w zamian za uzgodnione, płatne w ratach wynagrodzenie. Pozwany ma obowiązek uiszczenia comiesięcznych opłat leasingowych, co ostatecznie przyznaje sam powód. Pozwala to nowemu właścicielowi (...) na opłacanie comiesięcznego podatku od nieruchomości. To źródło funduszy na podatek jest zatem również legalne. Zauważa się nadto, że (...) wykonuje uprawnienia właścicielskie, na potwierdzenie czego pozwana spółka (...) miała złożyć szereg dokumentów stanowiących załączniki do jej odpowiedzi na pozew. W konkluzji stwierdza się, że transakcja nie była czynnością pozorną w rozumieniu obowiązujących przepisów prawa materialnego.

Sąd Okręgowy ocenił nadto, że (...) S.A. zawarła transakcję również w innych celach. Wymienia się przy tym pozyskanie środków finansowych od finansującego za pomocą leasingu zwrotnego. Pozwana – jak wywodzi sąd – wprawdzie w dacie zawarcia umowy nie uzyskała zewnętrznego finansowania, ale uzyskała aktywa bazowe umożliwiające sekurytyzację i pozyskanie źródła finansowania zewnętrznego stosownie do potrzeb pozwanej oraz warunków rynkowych.

Kolejnym celem miało być uniknięcie planowanego przez prezesa UKE wdrożenia środka regulacyjnego w postaci separacji funkcjonalnej. Miała ona prowadzić do wydzielenia w ramach struktury organizacyjnej spółki odrębnej jednostki pozostającej w sensie prawnym częścią spółki odpowiedzialnej za sprzedaż usług hurtowych związanych z dostępem do infrastruktury telekomunikacyjnej na rzecz operatorów alternatywnych i wewnętrznych jednostek samej spółki. W tej sytuacji spółka – jak naprowadza sąd – zdecydowała się chronić swój kluczowy majątek niezbędny do prowadzenia działalności gospodarczej przed trudnymi do przewidzenia skutkami separacji poprzez sprzedaż tego majątku, a następnie leasing zwrotny do spółki działającej w ramach grupy kapitałowej (...) niebędącej jednak operatorem telekomunikacyjnym.

Za gołosłowny uznaje się przy tym „rzekomy zarzut pozorności tego celu”. Zdaniem sądu pierwszej instancji powód nie udowodnił, aby cel ten był zgłoszony dla pozorów. Ocenia się przy tym, że „zgłaszanie tego celu dla pozorów byłoby o tyle absurdalne, że pozwana sama przyznała, iż jednym z jej celów była optymalizacja podatkowa, czyli pozwana ujawniła ten cel. Odpada więc przyczyna rzekomej pozorności uniknięcia separacji faktycznej”. Sąd ocenia jednocześnie, że pozwana w toku procesu wykazała zamiar prezesa UKE wdrożenia środka regulacyjnego w postaci separacji funkcjonalnej, podjęcie przez ten organ prac wdrożeniowych, konsultacji, ryzyko wszczęcia postępowania administracyjnego zmierzającego do dokonania podziału funkcjonalnego (...) S. A., zawarcie z prezesem UKE stosownego porozumienia skutkującego zaniechaniem dokonania podziału (...) S. A.

Innym celem ma być sekurytyzacja aktywów. Na wypadek utrzymującego się kryzysu na rynkach bankowych pozwana rozważała pozyskanie finansowania poprzez emisję papierów wartościowych zabezpieczonych na wierzytelnościach leasingowych. Pozwana miała rozważyć taką możliwość „już w latach 2002–”. Pozwana – jak wywodzi sąd – w toku procesu przedstawiła schemat sekurytyzacji aktywów wraz z opisem uwzględniającym strumienie pieniężne. Przywołuje się w tym miejscu takie elementy, jak przedmiot sekurytyzacji, schemat transakcji sekurytyzacyjnej,

a w tym przeprowadzenie sekurytyzacji, podmioty, etapy sekurytyzacji, uzyskanie finansowania przez pozwaną, podsumowanie schematu i wartość potencjalnej transakcji sekurytyzacyjnej wraz z podsumowaniem.

Powód – jak wywodzi dalej sąd – zgłosił dowód z opinii biegłego, między innymi dla wykazania pozorności tych działań ze względu na rzekomą niemożność osiągnięcia potencjalnych zysków. Zdaniem sądu rzeczywiste zyski nie są tu istotne, a sam dowód z opinii biegłego na tę okoliczność uznał za zbędny. Istotne jest – jak się przyjmuje – czy w ocenie pozwanej podjęte przez nią kroki były skuteczne, czyli prowadziłyby do realnych zysków, czy też skazane byłyby na porażkę. „Czyli działania te były pozorne”. Jednak do wniosków dowodowych na tą okoliczność, to jest działania pozwanej ze świadomością porażki, powód nie zgłosił. Nie udowodnił zatem, że pozwana wiedziała, że jej działania będą nieskuteczne.

Sąd ocenia dalej, powołując się na art. 58 k.c., że powód nie wskazał sprzeczności z ustawą inkryminowanej transakcji, ani tego, jakie ewentualnie zasady współżycia zostały przez nią naruszone. Powód nie udowodnił ani naruszenia przez pozwaną przepisów o sprzedaży ani przepisów dotyczących umowy leasingu. Powód – jak się wywodzi – nie wskazał nawet na tę okoliczność żadnych wniosków dowodowych. Sąd Okręgowy zakłada przy tym, że powód zarzuca pozwanej obejście ustawy, to jest przepisów podatkowych, celem optymalizacji podatkowej. Ocenia jednak, że zarzut obejścia przepisów podatkowych nie znajduje uzasadnienia w obowiązującym stanie prawnym.

Sąd pierwszej instancji zauważa, że powód wskazuje równocześnie dwie podstawy prawne, które wykluczają się wzajemnie, tj. pozorność z art. 83 k.c. i nieważność z art. 58 k.c. Zdaniem Sądu Okręgowego czynność prawna zmierzająca do obejścia prawa nie może być jednocześnie czynnością pozorną. Niewątpliwie bowiem – jak się wywodzi – czynność zmierzająca do obejścia prawa jest czynnością dokonaną. A czynność pozorna jest tylko symulowana.

Sąd Okręgowy podziela nadto powszechny pogląd wyrażony w orzecznictwie, zgodnie z którym obejście prawa podatkowego nie może być uznane za szczególną postać obejścia prawa cywilnego, o jakim mowa w art. 58 § 1 k.c., uznając, że nie jest nieważna umowa, przez której zawarcie strony naruszyły przepisy prawa podatkowego. Normy prawa podatkowego – jak się naprowadza – dysponują odpowiednimi środkami do zrealizowania określonych im celów, a organy podatkowe nie mają obowiązku respektowania tych postanowień i czynności prawnych, które zmierzały do obejścia przepisów fiskalnych. Czynność prawna prawa cywilnego ukształtowana przez strony w sposób zmierzający do obejścia przepisów podatkowych nie staje się z tego powodu nieważna.

Powód – zdaniem sądu – nie udowodnił również, by cel gospodarczy umowy był zabroniony. Zatem – jak się konkluduje – inkryminowana umowa istnieje i jest ważna w świetle obowiązujących przepisów prawa cywilnego.

**Apelację od tego rozstrzygnięcia wywiódł powód**, zaskarżając wyrok w całości i zarzucając sądowi pierwszej instancji naruszenie prawa materialnego, tj. w szczególności art. 353<sup>1</sup> k.c. przez jego niewłaściwe zastosowanie, tj. uznanie, że każda umowa, której jedynym rzeczywistym celem jest optymalizacja podatkowa, bez względu na okoliczności jej zawarcia i skutki jakie wywołuje, jeżeli tylko nie jest sprzeczna z konkretnym przepisem prawa, zawsze będzie mieściła się w granicach swobody umów wyznaczanych przez ten przepis, naruszenie art. 83 k.c. przez jego niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że zawarta pomiędzy pozwanymi transakcja nie była czynnością pozorną (i przez to nieważną) w rozumieniu tegoż przepisu, mimo iż w okolicznościach sprawy rzeczywistym zamiarem pozwanym było jedynie uzyskanie korzyści podatkowych dla (...) S.A. (o czym wiedziała pozostająca w złej wierze druga pozwana, będąca w całości własnością pierwszej), a inkryminowana transakcja, ze względu na swoją konstrukcję, eliminowała możliwość uzyskania przez (...) jakichkolwiek realnych korzyści gospodarczych.

Na wypadek stwierdzenia braku przesłanek do zakwalifikowania inkryminowanej transakcji jako pozornej apelujący zarzuca naruszenie art. 58 k.c. przez jego niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że zawarta pomiędzy pozwanymi transakcja nie była czynnością sprzeczną z przepisem ustawy bądź zasadami współżycia społecznego (i przez to nieważną) w rozumieniu tegoż przepisu, pomimo, że w okolicznościach sprawy należało przyjąć, że zachowania pozwanym, które próbowały niwelować niekorzystne dla (...) skutki opodatkowania (a tym samym utrudniały prawidłowe funkcjonowanie jednostki samorządu terytorialnego poprzez ograniczanie jej wpływów

budżetowych, co naruszyło cel fiskalny gminy i państwa zarazem) i usiłowały dokonać obejścia prawa podatkowego (definiowanego jako wykorzystywanie cywilistycznej zasady swobody umów, która pozwala na manewrowanie obowiązkiem podatkowym i osiągnięcie stanu niższego opodatkowania w stosunku do oczekiwanego przez prawodawcę), nie są sprzeczne z zasadami współżycia społecznego, w tym w szczególności zasadą równości podatników.

Zdaniem apelującego Sąd Okręgowy dopuścił się nadto naruszenia przepisów postępowania. Chodzić ma o art. 189<sup>(1)</sup> w zw. z art. 189 k.p.c. i art. 199a § 3 i art. 13 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej przez nieprawidłowe uznanie, że w okolicznościach sprawy dla właściwej oceny skutków podatkowych nie istniała niezbędność ustalenia przysługiwania (...) od 1 lutego 2014 roku do dnia wytoczenia powództwa prawa własności przedmiotu leasingu, czego konsekwencją było błędne ustalenie przez Sąd Okręgowy, iż Powód nie miał legitymacji czynnej do wytoczenia powództwa w niniejszej sprawie. Sąd miał też nieprawidłowo zastosować art. 189<sup>(1)</sup> k.p.c. oddalając powództwo co do postępowania podatkowego za 2009 roku, podczas gdy – zdaniem apelującego – w chwili wytoczenia powództwa i w chwili wyrokowania postępowanie podatkowe za rok 2009 było w toku.

Apelujący zarzuca też sądowni pierwszej instancji naruszenie art. 227, 228 § 2, 232, 233 § 1, 244, 278 § 1 i 328 § 2 k.p.c. przez oddalenie wniosku dowodowego powoda o przeprowadzenie dowodu z przesłuchania osób wskazanych w pozwie, podczas gdy osoby te miały być przesłuchiwane, m. in. na okoliczność wątpliwości powstałych w toku postępowania podatkowego, w tym co do istnienia po stronie (...) prawa własności przedmiotu leasingu, podczas gdy jednym z podstaw zapadłego rozstrzygnięcia była konstatacja Sądu Okręgowego, że w toku postępowań podatkowych takie wątpliwości nie powstały, przez oddalenie wniosku dowodowego powoda o przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego, który to dowód miał, m. in. wykazać, że konstrukcja inkryminowanej transakcji z góry wyłączała możliwość uzyskania przez (...) jakiegokolwiek zysku, a w konsekwencji stwierdzenie, iż jedynym celem tejże transakcji było obniżenie wymiaru podatku należnego powodowi, przez oddalenie w trakcie rozprawy w dniu 7 września 2015 roku „wszystkich pozostałych wniosków dowodowych” bez wskazania, które konkretnie wnioski dowodowe i z jakiej przyczyny zostały oddalone, co zasadniczo uniemożliwia nawet kontrolę tego rozstrzygnięcia i pozbawia powoda możliwości wypowiedzenia się co do słuszności postanowienia dowodowego, przez niezwrócenie stronom uwagi na to, że przy wydawaniu rozstrzygnięcia sąd oparł się na faktach znanych mu z urzędu, o których nie mógł wiedzieć powód, przez wyprowadzenie błędnych wniosków z analizy dowodów z dokumentów poprzez nieprawidłowe uznanie, iż pozwane zawierały inkryminowaną transakcję w jakimkolwiek innym celu, niż uzyskanie korzyści podatkowych oraz że (...) zawierając umowy mogła liczyć na osiągnięcie jakiegokolwiek zysku (stanowiącego cel gospodarczy każdego przedsiębiorcy) i mogącego stanowić rzeczywistą *causae* do zawarcia przedmiotowych umów, wyprowadzenie błędnych wniosków z dopuszczonego dowodu z dokumentów, polegających na uznaniu, iż postępowanie podatkowe za rok 2009 wobec (...) zostało zakończone, przez dowolną i wybiórczą ocenę dowodów przejawiającą się, m.in. w tym, że bez żadnego uzasadnienia faktycznego Sąd Okręgowy nie wziął pod uwagę wszystkich wskazywanych przez powoda okoliczności związanych z zawarciem inkryminowanej transakcji, w tym w szczególności kompletnie pominął rzeczywiste jej skutki fiskalne (odnośnie wymiaru podatku) i ekonomiczne (dla (...)) oraz nie wziął pod uwagę ustaleń dokonanych przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W. w postępowaniu kontrolnym dotyczącym (...) S.A. w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od nieruchomości za 2009 rok, przez pominięcie wniosków i ustaleń płynących z dowodu z dokumentu urzędowego w postaci wyniku kontroli nr (...) z dnia 31 marca 2014 roku, w tym w szczególności okoliczności, iż inkryminowana transakcja nie miała na celu skorzystania przez (...) z formy pozyskania kapitału w postaci leasingu zwrotnego, sekurytyzacji aktywów (lub jej wstępnej fazy) czy też ucieczki przed planowanym przez UKE podziałem funkcjonalnym (...) S.A. i dokonanie przeciwnych ustaleń w oparciu jedynie o twierdzenia wyrażone przez pełnomocników pozwanych w odpowiedzi na pozew, które nie mogły stanowić materiału dowodowego, niewyjaśnienie w uzasadnieniu wyroku, na podstawie których konkretnie dokumentów ustalił, że inkryminowana transakcja nie miała na celu wyłącznie zmniejszenia wartości budowli stanowiących podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości poprzez zamianę podatników, podczas gdy na okoliczność tą wskazuje chociażby powoływany wynik kontroli nr (...) z dnia 31 marca 2014 roku, jak również (wnioskowana przez powoda jako dowód) dokumentacja zgromadzona w toku postępowania prowadzonego przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W., przez niedopuszczenie z urzędu

dowodu z przesłuchania reprezentantów pozwanych w charakterze strony (względnie w charakterze świadków osób podpisujących w imieniu Pozwanych przedmiotowe umowy sprzedaży i leasingu zwrotnego), przy jednoczesnym oparciu rozstrzygnięcia na oświadczeniach (twierdzeniach) pozwanych, które nie przełożyły się na podlegający ocenie materiał dowodowy sprawy.

Apelujący zarzuca nadto Sądowi Okręgowemu naruszenie art. 102 k.p.c. przez uznanie, że w sprawie nie wystąpił szczególnie uzasadniony wypadek uzasadniający odstąpienie od obciążania powoda kosztami postępowania, podczas gdy konieczność wytoczenia powództwa wynikała z konieczności dbałości o interes fiskalny jednostki samorządu oraz była bezpośrednim następstwem ustaleń dokonanych w wyniku kontroli nr (...) oraz obowiązku ich wykorzystania płynącego z przepisów, w tym w szczególności art. 27 ust. 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2015 r. poz. 553 ze zm.), nakładającego na powoda obowiązek wykorzystania ustaleń zawartych w wyniku kontroli.

Zdaniem autora apelacji sąd pierwszej instancji popełnił błąd w ustaleniach faktycznych, przez nieprawidłowe ustalenie, że postępowanie podatkowe wobec (...) S.A. (następcy prawnego (...) S.A.) w celu określenia zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości za 2009 r. zostało zakończone dnia 11 grudnia 2014 r.

Apelujący stawia wreszcie zarzut nierozpoznania istoty sprawy, tj. w szczególności nieprzeprowadzenie dowodu z przesłuchania osób prowadzących przedmiotowe postępowania podatkowe, na okoliczność ustalenia wystąpienia obiektywnych wątpliwości i tym samym niezbędności ustalania istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego przez sąd dla oceny skutków podatkowych z nimi związanych, a tym samym ustalenie istnienia legitymacji czynnej powoda do wystąpienia z pozwem w niniejszej sprawie.

W konkluzji wnosi się o zmianę zaskarżonego wyroku przez uwzględnienie powództwa w całości oraz o zasądzenie solidarnie od pozwanych na rzecz powoda kosztów procesu za obydwie instancje, w tym kosztów zastępstwa procesowego w wysokości trzykrotności stawki minimalnej z uwagi na nakład pracy pełnomocnika niezbędny do prawidłowego prowadzenia postępowania wszczętego niniejszym pozwem oraz stopień skomplikowania sprawy, względnie – o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania oraz stosownego orzeczenia o kosztach postępowania. Na wypadek oddalenia apelacji jej autor wniósł o odstąpienie na zasadzie art. 102 k.p.c. od obciążania powoda kosztami postępowania, w tym kosztami zastępstwa procesowego pozwanych za obie instancje.

Obie pozwane domagały się oddalenia apelacji na koszt przeciwnika.

Przed rozpoznaniem apelacji spółka (...) została wykreślona z rejestru przedsiębiorców, a jej majątek został przejęty przez drugą pozwaną.

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

Apelacja zasługuje na uwzględnienie, choć nie do końca z przyczyn, na które się powołuje. W ocenie Sądu Apelacyjnego sąd pierwszej instancji nie rozpoznał istoty sprawy. Zaskarżony wyrok oparto bowiem na fałszywych założeniach.

Pierwsze z nich wiąże się ściśle z hipotezą art. 189<sup>1</sup> k.p.c. Nie ma racji Sąd Okręgowy utrzymując, że powód nie ma legitymacji biernej z uwagi na to, że „w sprawie nie wystąpiła (...) niezbędność ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa dla oceny skutków podatkowych z nimi związanych w trwającym postępowaniu podatkowym”. Kwestia ta nie podlega bowiem ocenie sądu rozpoznającego sprawę na podstawie przywołanego na wstępie przepisu. Sąd Apelacyjny w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę przyłącza się w tej mierze do stanowiska Sądu Najwyższego, wyrażonego w uzasadnieniu wyroku z dnia 18 stycznia 2013 roku, IV CSK 322/12 (OSNC 2013, Nr 9, poz. 109). Sąd Najwyższy przyjął, że do sądu powszechnego w sprawie z powództwa organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej nie należy stwierdzenie występowania wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa objętego żądaniem pozwu. Przepis ten – jak naprowadza Sąd Najwyższy – jest ściśle powiązany z art. 199a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 roku, poz. 201, ze zm.), który



nakazuje organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej wytoczenie powództwa, o którym mowa w art. 189<sup>1</sup> k.p.c. w przypadku wynikających z dowodów zgromadzonych w sprawie wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe. Jednakże ani art. 199a Ordynacji, ani art. 189<sup>1</sup> k.p.c. nie warunkują uwzględnienia powództwa organu od stwierdzenia zaistnienia takich wątpliwości. Uznanie przez organ, że takie wątpliwości zachodzą, jest więc wiążące dla sądu powszechnego, do którego powództwo organu wpłynęło. Kwestia ta może być jedynie przedmiotem oceny w postępowaniu administracyjnym, a niewystąpienie przez organ do sądu powszechnego z powództwem przewidzianym w art. 189<sup>1</sup> k.p.c. może uzasadniać wniesienie w sprawie podatkowej skargi kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Nie ma też racji Sąd Okręgowy jakoby z art. 353<sup>1</sup> k.c. dało się wyprowadzić zasadę, że „co nie jest zakazane, jest dozwolone”. Założenie takie stoi w jaskrawej sprzeczności z treścią art. 58 § 1 k.c., który sankcjonuje nie tylko czynności sprzeczne z prawem, ale także mające na celu obejście prawa, gdzie brak wyraźnego zakazu, jak też czynności sprzeczne z zasadami współżycia społecznego, gdzie zakazu określonego działania nie ma wcale. Bez znaczenia w tej ocenie jest to, czy powód powołuje się na przepisy, które miałyby zostać naruszone, bo – zgodnie z zasadą *da mihi facti, dabo tibi ius* – ocena prawna należy do sądu. Tym niemniej uznać trzeba, że kwestia obejścia prawa podatkowego została właściwie oceniona przez Sąd Okręgowy. Z uwagi na konstrukcję przepisów fiskalnych, ograniczających się w zasadzie do określenia konsekwencji wystąpienia zdarzeń prawnopodatkowych, nie można mówić na tym obszarze o obejściu prawa, w rozumieniu art. 58 § 1 k.c. (por.: A. Huchla, w: C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa - Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2003, s. 137–142; P. Karwat, Pojęcie pozorności i jej skutki w prawie podatkowym, *Jurysdykcja Podatkowa* 2007, Nr 4, s. 5; tenże, Obejście prawa podatkowego, *PP* 2003, Nr 2, s. 46 i nast.; K. Radzikowski, Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego, *PP* 2005, Nr 9, s. 17–25).

Przedmiotem oceny winna być natomiast kwestia pozorności umowy sprzedaży i leasingu z dnia 31 stycznia 2009 roku, nad czym sąd pierwszej instancji też się pochylił. Lecz także i w tym obszarze dokonana przezeń ocena prawna budzi poważne zastrzeżenia.

W szczególności, na nieporozumieniu polegają wywoływy dotyczące art. 83 § 2 k.c. Przepis ten ma na względzie kolejną (inną) czynność prawną zdziałaną w zaufaniu do wcześniejszej czynności pozornej. Chodzi tu o ochronę osób trzecich, które nie wiedząc o pozorności, dokonują czynności prawnej bazującej na (nieistniejącym) skutku czynności pozornej. Tymczasem, spółka (...) nie jest osobą trzecią, ale stroną czynności prawnej, której zarzuca się pozornosc. Argumentacja Sądu Okręgowego nie może zatem stanowić podstawy do uznania, że czynność nie nosiła znamion pozornosci.

Nieuprawniony jest także wniosek, że inkryminowana transakcja nie mogła być pozorna, bo umowa zastała wykonana. Nie można nie zauważyć, że owo „wykonanie” polegało w głównej mierze na czynnościach konwencjonalnych, które także mogły zostać upozorowane. Wziąwszy pod uwagę sekwencję wydarzeń przywołaną przez sąd pierwszej instancji za wynikami kontroli skarbowej (emisja przez spółkę (...) i kupno obligacji ogromnej wartości przez jej jedyne go właściciela, zależność kapitałowa obu spółek, fakt przelewu wierzytelności na poczet podatku i wzajemne umorzenie wierzytelności), trudno nie oprzeć się wrażeniu, że wszystkie te działania podjęto tylko po to, by stworzyć pozory wykonania umowy sprzedaży, tym bardziej, że ostatecznie nie doszło do przeniesienia posiadania rzeczy objętych umową, a kilka lat później spółka (...) przestała istnieć, zaś jej majątek został przejęty przez drugą pozwaną.

Całkowicie dowolne jest przy tym stwierdzenie Sądu Okręgowego, że pozwane dowiodły, że zawarły transakcję w innych celach, niż optymalizacja podatkowa. Sąd ogranicza się w tej kwestii do powtórzenia argumentów strony bierniej, w żaden sposób ich nie weryfikując. Tymczasem, w celu ich weryfikacji obie strony zgłosiły wnioski dowodowe, oddalone przez sąd z powołaniem się na dyscyplinę czasową. Uznać także trzeba, że Sąd Okręgowy nie miał podstaw do oddalenia wniosku powoda o dopuszczenie dowodu z opinii biegłego sądowego na okoliczność ustalenia celu gospodarczego transakcji zawartych 31 stycznia 2009 roku. Nie chodzi tu wcale o ustalenie faktu, ale o zbadanie znaczenia umowy z perspektywy celów, na jakie powołała się strona bierna, a zatem o weryfikację prawdziwości podniesionych przez nią zarzutów.

Warto dodać, że to nie powód ma wykazywać, jak mylnie przyjął Sąd Okręgowy, że zawarta umowa miała na względzie inne cele, poza obniżeniem wartości skrzynki podatkowej. W tym przypadku to pozwana powinna wykazać prawdziwość podniesionych przez nią zarzutów (art. 6 k.c.), jeśli zważy się na to, że optymalizacja podatkowa to jedyny widomy (i niezaprzeczony) cel zawartej umowy (i kolejnych następujących po niej działań), co sugeruje nieodparcie, że umowa sprzedaży i leasingu stanowiły jedynie fasadę uzasadniającą złożenie takiej a nie innej deklaracji podatkowej, tj. że została zawarta tylko po to, by obniżyć należności podatkowe, a nie po to, by rozporządzić swoim mieniem. W każdym razie oczekiwać należy, że czynność ta miała jakieś racjonalne uzasadnienie, bo nikt nie zawiera umowy (zwłaszcza umowy opiewającej na kilka miliardów złotych) bez konkretnego celu.

Podstawowe uchybienie Sądu Okręgowego polega jednak na czym innym. Umknęło uwadze sądu pierwszej instancji to, co było treścią żądania. Sąd nie rozpoznawał w sprawie niniejszej żądania ustalenia nieważności umowy, jak by mogło się wydawać po lekturze uzasadnienia wyroku, ale żądanie ustalenia, że (...) S.A. przysługuje od 1 lutego 2009 roku do dnia wytoczenia powództwa prawo własności przedmiotu leasingu „szczegółowo opisanego w treści załącznika nr 3 do Umowy sprzedaży i leasingu zwrotnego z dnia 31 stycznia 2009 r.”. Zresztą, nie sposób oprzeć się wrażeniu, że wygłoszone przez sąd uzasadnienie stanowi wzorzec wypracowany na tle innej, wcześniejszej sprawy. W każdym razie, w swych rozważaniach sąd pierwszej instancji nie poddaje ocenie jurydycznej żądania zgłoszonego w pozwie.

Żądanie to nie jest precyzyjnie sformułowane, bo odnosi się do nieopisanego bliżej przedmiotu leasingu. Nie wiadomo przy tym, czy powód ma na względzie konkretne rzeczy opisane w załączniku do umowy (dziesiątki tysięcy pozycji), czy zbiór rzeczy tworzących jakąś całość (np. przedsiębiorstwo) czy wreszcie rzecz zbiorową. W każdym razie, jeśli przedmiotem postępowania jest żądanie ustalenia prawa własności w odniesieniu do konkretnych rzeczy, to przedmioty te powinny być wskazane w pozwie, nie zaś w załączniku do umowy, którego zresztą do pozwu nie załączono. Załącznik ten w wersji elektronicznej złożono dopiero na żądanie sądu odwoławczego.

Kwesta ta ma kapitalne znaczenie dla rozstrzygnięcia, jeśli zważy się na to, że spółka (...) – zgodnie z porozumieniem z 1 września 2009 roku – miała prawo zbywać te przedmioty. Przy takim rozumieniu żądania zgłoszonego w pozwie fakt pozostawiania przez sprzedawcę właścicielem tych przedmiotów zależy nie tylko od ważności umowy sprzedaży, ale od dalszych dyspozycji poszczególnymi rzeczami objętymi umową. Nawet, jeśli umowa sprzedaży byłaby pozorna, to dalsza sprzedaż rzeczy przez nabywcę wcale nie musi być bezskuteczna, chociażby z mocy analizowanego wyżej art. 83 § 2 k.c. Warto odnotować, że pozwana (...) S.A. w toku postępowania podnosiła, że spółka (...) sprzedała ok. 200 z tych przedmiotów za 1,3 mln zł.

Z tego powodu przed przystąpieniem do ponownego rozpoznania sprawy należy zobligować powoda do sprecyzowania powództwa w taki sposób, by było jasne, co jest treścią żądania. Należy przy tym baczyć na to, że nie można mówić sensownie o własności zbioru rzeczy, ale o własności poszczególnych rzeczy wchodzących w skład zbioru, a polskie prawo cywilne nie zna w zasadzie rzeczy zbiorowej, chyba że chodzi o zbiór składający się na pewną całość (np. wielotomowa książka) albo na pewną masę majątkową (np. przedsiębiorstwo). Tymczasem, rzeczy wymienione w załączniku do umowy sprzedaży i leasingu łączy jedynie to, że składały się na majątek pozwanej, wchodząc w skład jej przedsiębiorstwa i że składają się na różnego rodzaju infrastrukturę techniczną. Z tej perspektywy należy także oceniać skuteczność umowy leasingu, bo – jak wynika z art. 709<sup>1</sup> k.c. – przedmiotem leasingu mogą być tylko rzeczy, a nie bliżej nieokreślony zbiór rzeczy. Tak też przyjmuje się w nauce prawa (tak W. Dubis, w: Kodeks cywilny. Komentarz, red. E. Gniewek, P. Machnikowski).

Jeżeli żądanie zostanie sprecyzowane lub zmodyfikowane w taki sposób, że otwartą stanie się kwestia pozorności umowy sprzedaży i leasingu, to Sąd Okręgowy ponownie przeanalizuje umowę pod kątem zarzutów stawianych przez stronę bierną. Nie można przy tym wykluczyć konieczności zasięgnięcia w tej kwestii wiedzy specjalistycznej, w celu zbadania tego, czy zawarta między stronami umowa mogła prowadzić do osiągnięcia innych celów, aniżeli obniżenie wartości skrzynki podatkowej, deklarowanych w toku postępowania. Dowód taki może stanowić postawę do oceny wiarygodności twierdzeń podnoszonych przez stronę pozwaną. W tym kierunku zmierzał oddalony wniosek

dowodowy strony powodowej. Przed tym jednak rozważyć należy przesłuchanie zawnioskowanych świadków, których zgłoszono, m. in. na celu ujawnienia przyczyn zawartych umów.

Uzasadniając zaskarżony wyrok Sąd Okręgowy ustali stan faktyczny, nie ograniczając się od referatu z ustaleń poczynionych w innym postępowaniu przez organy kontroli skarbowej. Istnienie protokołu kontroli skarbowej nie zwalnia sądu od obowiązku poczynienia samodzielnych ustaleń faktycznych w kwestiach istotnych dla rozstrzygnięcia. Jeśli sąd na dokumencie tym zamierza się oprzeć, to powinien on być włączony w poczet materiału dowodowego i znajdować się w aktach sprawy.

Z tych wszystkich powodów na podstawie art. 386 § 4 k.p.c. orzeczono jak na wstępie.