

Wyrok z dnia 7 listopada 2002 r.

III RN 124/02

Zobowiązanie do zapłaty kwoty podatku wykazanego w fakturze, pomimo nieobjęcia sprzedaży obowiązkiem podatkowym (art. 33 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), nie powoduje nabycia prawa do obniżenia podatku należnego o podatek zapłacony z tytułu tego zobowiązania.

Przewodniczący SSN Andrzej Wróbel, Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Andrzej Wasilewski.

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Ryszarda Walczaka po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 7 listopada 2002 r. sprawy ze skargi Towarzystwa Finansowo - Leasingowego Spółki Akcyjnej w Z.G. na decyzję Ministra Finansów w przedmiocie odmowy stwierdzenia nieważności decyzji dotyczącej podatku od towarów i usług, na skutek rewizji nadzwyczajnej Prokuratora Generalnego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 lutego 2002 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

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

Dwiema decyzjami z 1 października 2001 r. i czterema decyzjami z 2 października 2001 r. Minister Finansów po rozpatrzeniu odwołań Towarzystwa Finansowo-Leasingowego SA od swoich trzech decyzji z 17 lipca 2001 r. i trzech decyzji z 19 lipca 2001 r., odmawiających stwierdzenia nieważności sześciu decyzji ostatecznych Izby Skarbowej w Z.G. z 20 grudnia 2000 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące od lipca do grudnia 1995 r., utrzymał w mocy zaskarżone decyzje. W uzasadnieniu Minister Finansów stwierdził, że nie podziela stanowiska strony, że § 1 ust. 1 zarządzenia Ministra Finansów z 28 grudnia 1994 r. w sprawie zaniechania

poboru podatku od towarów i usług od zakładów pracy chronionej (M.P. z 1995 r. Nr 2, poz. 27) dotyczy sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje na mocy art. 33 ust. 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Na potwierdzenie swojego stanowiska Minister Finansów powołał się na dwa wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu z 12 lipca 2000 r. oraz z 26 listopada 1998 r., w świetle których przyjmując nawet możliwość innej interpretacji nie można mówić o rażącym naruszeniu prawa, w rozstrzygnięciach, którym niesłusznie strona zarzuciła nieważność. Minister Finansów nie podzielił zarzutu strony, iż Izba Skarbowa w Z.G. swoimi decyzjami ostatecznymi uchylała jedynie w części decyzje Urzędu Skarbowego, lecz orzekała o całości przedmiotu sprawy. Według Ministra decyzje Izby Skarbowej są decyzjami „merytoryczno-reformacyjnymi” i nie zachodzi sytuacja ostatecznego rozstrzygnięcia o tym samym przedmiocie w różnych decyzjach. Minister Finansów uznał za bezzasadny również zarzut, iż ostateczne decyzje Izby Skarbowej w zakresie ustalającym dodatkowe zobowiązanie podatkowe, zostały wydane pomimo upływu terminu przedawnienia, gdyż decyzja ustalająca kwotę dodatkowego zobowiązania podatkowego nie jest decyzją samoistną, lecz następstwem wydania przez organ decyzji określającej prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego. Nie znajduje więc zastosowania art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej. Minister Finansów zauważył przy tym, że w doktrynie prawa podatkowego oraz w orzecznictwie sądowym nie ma jednolitego poglądu, czy prawo do wydania decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe przedawnia się w terminie trzech czy też pięciu lat, wobec czego opowiadanie się w decyzji za stanowiskiem mającym za sobą autorytet orzecznictwa sądowego nie dyskwalifikuje tego stanowiska w kategorii rażącego naruszenia prawa.

Minister Finansów nie dopatrywał się także rażącego naruszenia prawa w zakresie określenia przez Izbę Skarbową odsetek za zwłokę od kwoty nienależnie zwróconej podatnikowi nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Zakres obowiązków i uprawnień zarówno podatników, jak i organów podatkowych, oceniać należy według tego stanu prawnego, w oparciu o który te obowiązki i uprawnienia są realizowane, co w konkretnym przypadku oznacza, że kwestie zaległości i odsetek należy oceniać według przepisów ustawy z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych. Wobec przyjętej przez ustawodawcę zasady samoobliczania przez podatnika i wpłacenia podatku od towarów i usług na konto urzędu skarbowego, kwota nienależnie

otrzymanego przez podatnika zwrotu podatku od towarów i usług, dokonanego na podstawie przedstawionego przez niego samego nieprawidłowego rozliczenia, oznacza w istocie, iż zobowiązanie podatkowe ciążące na podatniku nie zostało spełnione w terminie i w należytej wysokości, a tym samym stało się zaległością podatkową, od której pobiera się odsetki za zwłokę. W konsekwencji, Minister Finansów stwierdził, że nie zachodzą przesłanki, o których mowa w art. 247 Ordynacji podatkowej, uzasadniające stwierdzenie nieważności decyzji.

Na wskazane wyżej decyzje Ministra Finansów z 1 października 2001 r. i 2 października 2001 r. Towarzystwo Finansowo-Leasingowe SA w Z.G. wniosło skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Skarżąca Spółka zarzuciła naruszenie art. 247 § 1 pkt 2, 3 i 4 Ordynacji podatkowej przez: uznanie w decyzjach [...], że słuszne jest stanowisko Izby Skarbowej w Z.G. dotyczące interpretacji § 1 ust. 1 zarządzenia Ministra Finansów z 28 grudnia 1994 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od towarów i usług od zakładu pracy chronionej o niezastosowaniu tego przepisu; uznanie w decyzjach [...], że słuszne jest stanowisko Izby Skarbowej w Z.G. dotyczące interpretacji przepisu § 1 ust. 1 zarządzenia Ministra Finansów z 28 grudnia 1994 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od towarów i usług od zakładu pracy chronionej, podczas gdy przepis ten nie ma tutaj zastosowania, ponieważ w przedmiotowej sprawie nie występuje różnica pomiędzy podatkiem VAT należnym a naliczonym, lecz bezpośredni zwrot podatku; uznanie, że możliwe jest wydanie decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe po upływie okresu dłuższego niż trzyletni; uznanie zwróconej podatnikowi nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, jako zaległości podatkowej, od której należy wymierzyć odsetki za zwłokę.

Nadto w piśmie z 31 stycznia 2002 r. Spółka podniosła, że organy podatkowe pozbawiły podatnika możliwości realizacji praw zagwarantowanych przez ustawodawcę poprzez odmowę zawieszenia postępowania i wydanie tego samego dnia decyzji podatkowej. Tym samym strona została pozbawiona możliwości wniesienia zażalenia w toku postępowania podatkowego, co naruszyło art. 127 Ordynacji podatkowej. Skarżąca zwróciła również uwagę na to, że przy tożsamym stanie prawnym i faktycznym ten sam organ administracji w tym samym dniu wydał rozstrzygnięcia sprzeczne ze sobą. Minister Finansów bowiem 1 października 2001 r. w wykonaniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 kwietnia 2001 r. [...] wydał decyzję dotyczącą czerwca 1995 r. korzystną dla skarżącej oraz decyzje zupełnie przeciwne w zakresie rozliczenia miesięcy od lipca do grudnia 1995 r. Zdaniem Spółki godzi to

w fundamentalną zasadę działania organów podatkowych w sposób budzący zaufanie obywateli do Państwa. Nadto według skarżącej, organy podatkowe wydały decyzję z naruszeniem art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Zobowiązania z tytułu podatku VAT za poszczególne miesiące 1995 r. (z wyjątkiem grudnia) przedawniły się z dniem 1 stycznia 2001 r. Bieg terminów przedawnienia nie został przerwany poprzez podjęcie czynności egzekucyjnych bowiem w czerwcu 1995 r. organ podatkowy dokonał zabezpieczenia na rachunku podatnika kwoty, która wystarczała na pokrycie zobowiązania. Wobec powyższego organ odwoławczy winien z urzędu uwzględnić fakt przedawnienia poprzez uchylenie decyzji organu pierwszej instancji i umorzenie postępowania jako bezprzedmiotowego. W konsekwencji tych zarzutów Spółka wniosła o uchylenie decyzji Ministra Finansów z 1 października 2001 r. oraz z 2 października 2001 r. jak również poprzedzających je decyzji z 17 lipca 2001 r. i z 19 lipca 2001 r. oraz zasądzenie kosztów postępowania.

W odpowiedzi na skargę Minister Finansów wniósł o jej oddalenie podtrzymując dotychczasowe stanowisko.

Wyrokiem z dnia 13 lutego 2002 r. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił zaskarżone decyzje Ministra Finansów po ustaleniu, że: „zarzuty w skardze okazały się w przeważającej części uzasadnione”. Ocena ta - w zakresie zasadnych zarzutów skargi - wynika z następujących ustaleń szczegółowych:

W pierwszym rzędzie NSA nie zgodził się ze stanowiskiem Ministra Finansów w przedmiocie stosunku między przepisami art. 33 ustawy o podatku od towarów i usług i § 1 ust. 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r. Późniejsza zmiana treści tego ostatniego przepisu w zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 1995 r. (M.P. Nr 85, poz. 759) - zdaniem Sądu - oznacza, że poprzednio zakłady pracy chronionej korzystały z uprawnienia do zaniechania poboru podatku także w wypadku powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 33 ustawy o podatku od towarów i usług, który określa kwotę podatku należnego. Stąd też przy dokonywaniu obliczenia podatku do zapłaty, stosownie do art. 19 ust. 1 ustawy, podatnik uwzględnia tę kwotę jako kwotę podatku należnego. Zasadny, według Sądu okazał się także zarzut, iż decyzje Izby Skarbowej w Z.G. chociaż tylko w części uchylały decyzje Urzędu Skarbowego, to rozstrzygały o całości sprawy. Naczelny Sąd Administracyjny podzielił również stanowisko skarżącej co do tego, że nienależny zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym stawał się zaległością podatkową dopiero od 1 stycznia 1998 r., to jest od dnia wejścia w życie ustawy z dnia 29

sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa. Art. 19 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych nie uznawał bowiem za zaległość podatkową nienależnie zwróconej podatnikowi kwoty różnicy między podatkiem należnym a naliczonym, a dopiero art. 52 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej zrównał z zaległością podatkową nienależny lub nadmierny zwrot podatku. Ze względu więc na to, że przedmiotowy zwrot podatku nastąpił pod rządami ustawy o zobowiązaniach podatkowych, to brak jest podstaw prawnych do przyjęcia, że nienależny zwrot podatku stanowił w świetle tej ostatniej ustawy zobowiązanie podatkowe ciążyące na podatniku, które nie zostało uiszczone w terminie i w należytej wysokości.

Trafny - według Sądu - okazał się także zarzut dotyczący charakteru decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego i bez wydania takiej decyzji zobowiązanie to nie może powstać (wyroki z 5 października 1994 r. SA/Kr 933/94, z 13 czerwca 1997 r. III SA 774/97, z 16 stycznia 1998 r., III SA 1118/96, z 25 kwietnia 2001 r., III S.A. 2580/00 - niepublikowane). W konsekwencji konstytucyjnego charakteru decyzji dotyczącej ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, może ona być wydana jedynie w terminie określonym w art. 68 § 1, a nie w terminie z art. 70 Ordynacji podatkowej, który dotyczy decyzji deklaratoryjnych. Wydanie zatem decyzji ustalających wysokość powstania obowiązku podatkowego rażąco narusza prawo. Według NSA wadliwa interpretacja i zastosowanie niewłaściwych przepisów prawa materialnego prowadziły w konsekwencji do oceny o naruszeniu prawa w stopniu rażącym. Przeciw takiej kwalifikowanej ocenie naruszenia prawa nie przemawiają powoływane przez Ministra Finansów orzeczenia sądowe. Z jednej bowiem strony wskazane wyżej naruszenia prawa przez Izbę Skarbową w Z.G. znajdują potwierdzenie w dominującym i utrwalonym już w tym zakresie orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Z drugiej natomiast strony powoływanie przez Ministra Finansów jednostkowych orzeczeń tego Sądu sprzecznych z tak ukształtowaną linią orzecznictwa, nie może mieć decydującego znaczenia dla oceny kwalifikowanego naruszenia prawa. Niewątpliwie na ocenę wystąpienia w niniejszej sprawie rażącego naruszenia prawa istotny wpływ ma duża liczba tychże naruszeń i ich waga dla merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy. Duże bowiem nasilenie naruszenia prawa powinno oznaczać, że jedno dobro jakim jest stabilność i pewność decyzji administracyjnych musi ustąpić drugiemu dobru, jakim jest zgodność decyzji administracyjnej z obowiązującym porządkiem

prawnym. I wreszcie, mówiąc o zaistnieniu w niniejszej sprawie rażącego naruszenia prawa warto powołać się na pogląd wyrażony przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 30 marca 2001 r., III SA 400/00, że nie do pogodzenia z konstytucyjną zasadą państwa prawnego jest sytuacja wydania w odniesieniu do tego samego podmiotu, w takim samym stanie faktycznym i prawnym, rozstrzygnięć krańcowo ze sobą sprzecznych. A taka właśnie sytuacja ma miejsce w odniesieniu do Spółki na skutek wydania odmiennej decyzji o podatku od towarów i usług za czerwiec 1995 r. Minister Finansów twierdząc, że decyzja o podatku od towarów i usług za czerwiec 1995 r. zapadła w odmiennym stanie faktycznym i prawnym zdaje się nie zauważać, iż występujące przy jej wydaniu problemy prawne były w przeważającej mierze wspólne z tymi, jakie legły u podstaw wydania pozostałych decyzji w tym podatku za dalsze miesiące 1995 r.

Prokurator Generalny w rewizji nadzwyczajnej od wymienionego wyżej wyroku zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 247 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) w związku z art. 328 § 2 KPC i art. 59 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, a także § 1 pkt 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od towarów i usług od zakładów pracy chronionej w związku z art. 33 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) i art. 233 § 1 pkt 2a oraz art. 53 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej i art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. Z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.), a także art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w pierwszym rzędzie, że z uzasadnienia wyroku nie można wywnioskować, jakie to rażące naruszenia prawa dokonane zostało w odniesieniu do poszczególnych decyzji dotyczących wszak odrębnych okresów rozliczeniowych. Ocena naruszenia § 1 ust. 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od towarów i usług od zakładów pracy chronionej - zdaniem rewidującego - nie jest adekwatna do decyzji dotyczących miesięcy: sierpień, październik i grudzień 1995 r. ponieważ w tych okresach strona wykazała nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, podlegającą zwrotowi z Urzędu Skarbowego, czyli wykazała kwotę do zwrotu, a nie do zapłaty, której poboru można by zaniechać. Sąd przytoczył powołane zarządze-

nie, ale nie powiązał go z rozpatrywanymi stanami faktycznymi i nie wyciągnął wniosków wynikających z subsumcji stanu faktycznego, przez co rażąco naruszył także art. 328 § 2 KPC. Minister Finansów będąc z mocy art. 30 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym związany treścią wyroku, byłby zmuszony do uchylenia zaskarżonych decyzji z powodu oceny rażącego naruszenia przepisów, których w tych decyzjach nie stosowano. Takie stanowisko Sądu orzekającego rażąco narusza art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej.

Według Prokuratora Generalnego NSA rażąco naruszył art. 233 § 1 pkt 2a Ordynacji podatkowej skutek błędnej jego wykładni, co wynikało z nieuwzględnienia specyfiki podatku od towarów i usług wynikającej z art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i uznania, że zobowiązanie w tym podatku może być obliczane w odniesieniu do poszczególnych transakcji, a nie do miesięcznego okresu rozliczeniowego. Tę błędną wykładnię wymienionego przepisu Sąd zastosował do wszystkich zaskarżonych decyzji, które uchylił. Tymczasem w decyzji [...] dotyczącej sierpnia 1995 r. przepis ten w ogóle nie był stosowany ponieważ organ drugiej instancji utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję, a uznając część zarzutów podatnika za słuszne Izba Skarbowa skorygowała jedynie tę decyzję na płaszczyźnie art. 10 ust. 2 ustawy, co zobligowało ją do określenia prawidłowego zobowiązania podatkowego za ten miesiąc.

W uzasadnieniu zarzutu naruszenia art. 33 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług rewidujący podniósł, że podatek, o którym mowa w tym przepisie jest w istocie podatkiem „do zapłaty”, a regulacje w nim zawarte nie dają możliwości wyliczenia kwot podatku należnego, które mogłyby zostać pomniejszone o kwoty podatku naliczonego. W związku z tym § 1 pkt 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r., który stanowił o zaniechaniu poboru przypadającego od zakładów pracy chronionej podatku VAT w wysokości stanowiącej różnicę pomiędzy podatkiem należnym a naliczonym w rozumieniu art. 19 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług, nie mógł mieć zastosowania. Taka interpretacja wymienionych przepisów wynika z ich literalnego brzmienia, a Sąd orzekający pomijając tę wykładnię rażąco je naruszył, niezależnie od tego, że wymienione zarządzenie w ogóle nie mogło mieć zastosowania do sierpnia, października i grudnia 1995 r., gdyż za te miesiące skarżąca wykazała nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym podlegającą zwrotowi z Urzędu Skarbowego. Prokurator Generalny uważa, że zarządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 1996 r. zmieniające zarządzenie w sprawie zaniechania pobo-

ru podatku od towarów i usług od zakładów pracy chronionej wyraźnie wyłączające z zakresu zaniechania poboru podatku kwoty wynikające z art. 33 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, było jedynie technicznym uściśleniem dotychczasowych przepisów, mającym na celu wyeliminowanie błędów zakładów pracy chronionej. Błędy te wynikały z utożsamiania przez tych podatników pojęć „zobowiązanie” i „podatek należny”. Natomiast różnice poglądów w tej sprawie występujące w doktrynie i orzecznictwie nie mogły stanowić podstawy do stwierdzenia nieważności decyzji na podstawie art. 274 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej i Minister Finansów przytaczając je nie był zobligowany, wbrew twierdzeniom NSA, do stwierdzenia ich nieważności.

W odniesieniu do zarzutu naruszenia art. 53 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej i art. 20 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych podniesiono w rewizji nadzwyczajnej, że stanowisku Sądu przeczy art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych oraz zasada samoobliczania i wpłacania na konto Urzędu Skarbowego podatku VAT przez podatnika. Zgodnie z ukształtowanym orzecznictwem, w szczególności mając na uwadze wyrok sądu Najwyższego z dnia 7 kwietnia 1998 r., III RN 17/98 (OSNAPIUS 1999 nr 4, poz. 109), w sytuacji, gdy podatek nieprawidłowo rozliczył ten podatek i otrzymał jego zwrot, który nie jest należny, przyjmuje się, że zobowiązanie podatkowe na nim ciążące nie zostało uiszczone w terminie i w należytej wysokości, a więc stało się zaległością podatkową. Od zaległości podatkowej pobierane zaś były i są odsetki. Orzekając odmiennie NSA rażąco naruszył także art. 247 Ordynacji podatkowej, ponieważ Minister Finansów właśnie w tym trybie wydał decyzje uchylone przez Sąd orzekający.

W kwestii terminu przedawnienia dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług - zdaniem rewidującego - NSA wadliwie zastosował art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej, zamiast art. 70 tej Ordynacji. Wbrew stanowisku Sądu dodatkowe zobowiązanie w podatku od towarów i usług - zdaniem Prokuratora Generalnego - przedawnia się z upływem 5 lat z uwagi na subsydiarny charakter tego rozstrzygnięcia względem decyzji określającej zobowiązanie podatnika w tym podatku. W niniejszej sprawie termin ten upływał z końcem 2000 r., zaś decyzje organu drugiej instancji wydane zostały w dniu 20 grudnia 2000 r., a więc przed upływem terminu przedawnienia, o jakim mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Takie stanowisko Ministra Finansów zawarte w zaskarżonych decyzjach podzielił Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 6 marca 2002 r.,

III RN 27/01, uwzględniającym rewizję nadzwyczajną Prokuratora Generalnego w sprawie tej samej Spółki.

W konkluzji przedstawionych podstaw rewizji nadzwyczajnej Prokurator Generalny wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

Towarzystwo Finansowo-Leasingowe S.A. w Z.G. wniosło o oddalenie rewizji nadzwyczajnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Przedmiotem postępowania sądowo-administracyjnego były skargi podatnika na sześć określonych decyzji Ministra Finansów. Wszystkie te decyzje weryfikowane przez Naczelną Sąd Administracyjny, zostały wydane po ostatecznym zakończeniu postępowań podatkowych, w trybie przewidzianym dla stwierdzenia nieważności decyzji (por. art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej). Minister Finansów - wbrew żądaniu podatnika - uznał, że rozpatrzone ostateczne decyzje podatkowe nie zostały wydane z rażącym naruszeniem prawa, a więc nie były wadliwe w stopniu kwalifikującym je do stwierdzenia ich nieważności. Wszystkie zaskarżone decyzje Ministra Finansów łączy tryb postępowania, w którym zostały wydane i wskazana wyżej podstawa w zakresie rozstrzygania o zasadności żądania stwierdzenia nieważności ostatecznych decyzji podatkowych. Oprócz tego ogólnie jednolitego charakteru prawnego sześciu decyzji Ministra Finansów, każda z nich miała odrębny przedmiot związany z weryfikacją konkretnej (odrębnej) decyzji Izby Skarbowej, o określonym zakresie. Wobec tożsamości strony i rodzaju podatku (VAT) istotne różnice dotyczą strony przedmiotowej, wyrażającej się w odmiennych podstawach faktycznych wywołujących w konsekwencji zróżnicowane zagadnienia subsumcyjne w odniesieniu do przepisów prawa materialnego. Poddane weryfikacji decyzje Izby Skarbowej w Z.G. dotyczyły - każda z nich - podatku od towarów i usług za określony miesiąc (od lipca do grudnia) 1995 r. W zależności od konkretnych stanów faktycznych z określonego miesiąca powstawały (albo nie powstawały) określone przesłanki w zakresie miesięcznego okresu rozliczeniowego (por. art. 26 w szczególności w związku z art. 10 ust. 2 i art. 19 ust. 3 i art. 33 ustawy o podatku od towarów i usług). Na powyższym - ogólnie zarysowanym - tle zakresu poszczególnych decyzji Ministra Finan-

sów, które zostały objęte zapadłym w sprawie wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego,

istotne zastrzeżenia nasuwa ocena prawna zaskarżonego wyroku, która jest jednolicie skierowana do wszystkich zaskarżonych decyzji, tak jakby w każdej z nich chodziło o takie same zagadnienia faktyczne i odpowiadające im zagadnienia z zakresu interpretacji i zastosowania tych samych we wszystkich przypadkach przepisów prawa materialnego. To błędne założenie konstrukcji rozpatrywanej sprawy - jak to przekonywająco wykazał Prokurator Generalny w rewizji nadzwyczajnej - spowodowało w konsekwencji wadliwą ocenę w odniesieniu do niektórych z zaskarżonych decyzji i miało wpływ na całość rozstrzygnięcia, skoro w kumulacji naruszeń (tak jakby występowały one we wszystkich decyzjach) upatrywał Naczelny Sąd Administracyjny podstawy do ich kwalifikacji jako rażącego naruszenia prawa w rozumieniu art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej. Podzielając przedstawione wyżej stanowisko rewizji nadzwyczajnej należy wskazać w szczególności na nieodpowiedniość oceny wyroku NSA w odniesieniu do kwestii zastosowania § 1 ust. 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od towarów i usług od zakładów pracy chronionej. Przepisem tym Minister Finansów zarządził zaniechanie poboru przypadającego od zakładów pracy chronionej podatku od towarów i usług, w wysokości stanowiącej różnicę pomiędzy podatkiem należnym, a naliczonym. Skoro zarządzenie dotyczyło „zaniechania poboru” od podatnika, to nie obejmowało ono sytuacji z miesięcy sierpnia, października i grudnia 1995 r. (por. decyzje Izby Skarbowej w Z.G. [...]), w których strona wykazała nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, podlegającą zwrotowi z Urzędu Skarbowego. Oznacza to, że w tych przypadkach powstawało zupełnie inne zagadnienie co do zastosowania (subsumcji) powołanego zarządzenia niż w odniesieniu do pozostałych decyzji i to niezależnie od interpretacji tego zarządzenia w kontekście art. 33 ustawy o podatku od towarów i usług. Drugi przypadek niespójności oceny wyroku w stosunku do konkretnych sytuacji poszczególnych decyzji dotyczy stwierdzenia naruszenia art. 233 § 1 pkt 2a Ordynacji podatkowej także w odniesieniu do decyzji [...], chociaż organ drugiej instancji w tym przypadku utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję.

Rewizja nadzwyczajna zasadnie także zakwestionowała stanowisko wyroku NSA w przedstawionych kwestiach z zakresu wykładni przepisów prawa materialnego.

Pierwsza z tych kontrowersyjnych kwestii prawnych dotyczy zakresów art. 33 ustawy o podatku od towarów i usług oraz § 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od towarów i usług od zakładów pracy chronionej. Problemem tym, aczkolwiek tylko ubocznie, zajmował się poprzednio Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 6 lutego 2000 r., III RN 209/00, wydanym w sprawie, w której stroną było, tak jak w sprawie obecnie rozpatrywanej, Towarzystwo Finansowo-Leasingowe Spółka z o.o. w Z.G. Otóż w uzasadnieniu tego wyroku zauważono, że zobowiązanie do zapłaty kwoty określonej w fakturze pomimo nieobjęcia danej sprzedaży obowiązkiem podatkowym (art. 33 ustawy o podatku od towarów i usług), jest tak specyficzną formą zobowiązania, że nie powoduje nabycia prawa do obniżenia podatku należnego o podatek zapłacony od sprzedaży niepodlegającej obowiązkowi podatkowemu. W konsekwencji podmiot zobowiązany do zapłacenia zobowiązania wynikającego z art. 33 ustawy o podatku od towarów i usług nie korzysta z zaniechania poboru podatku, określonego w powołanym wyżej zarządzeniu Ministra Finansów. Powyższy pogląd zgodny jest ze stanowiskiem organów podatkowych oraz Prokuratora Generalnego, przedstawionym w rozpatrywanej rewizji nadzwyczajnej. Podzielając to stanowisko należy zaakcentować argumentację, która zawiera przekonywającą krytykę stanowiska zaskarżonego wyroku. W ocenie prawnej zaskarżonego wyroku szczególne zastrzeżenia nasuwa niezauważenie wyjątkowej - na tle konstrukcji podatku od towarów i usług - charakterystyki prawnej zobowiązania powstającego według przesłanek, określonych w art. 33 ustawy (por. w tym przedmiocie uchwałę składu siedmiu sędziów NSA, z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 2/02 - Doradca Podatkowy 2002/5/59). Przepis ten kreuje obowiązek zapłaty podatku wykazanego w fakturze w oderwaniu od regulacji dotyczących obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego. chodzi wszak o obowiązek zapłaty i to obowiązek skonkretyzowany już w obrębie tego przepisu bez związku w szczególności z instytucjami takimi jak obliczanie i wpłacanie podatku za okresy miesięczne (por. art. 26 ust. 1 w związku z art. 10 ustawy) oraz kształtowanie zobowiązania podatkowego według określonych relacji między podatkiem należnym i podatkiem naliczonym (por. art. 19 i art. 20 ustawy). Przepis art. 33 ust. 1 podlega zastosowaniu jedynie wtedy, gdy określony w nim podmiot wystawi fakturę z wykazanim podatkiem, bez powiązania z rozliczeniami na podstawie art. 10 i 26, gdyż sprzedaż, którą udokumentowano tą fakturą, nie była objęta obowiązkiem podatkowym lub była zwolniona od podatku, co stanowi specyficzną podstawę obowiązku zapłaty wykaza-

nego w niej podatku. Warto też zauważyć, że traktowanie obowiązku zapłaty określonego w art. 33 ustawy jako kategorii podatku naliczonego, pozostawałoby w sprzeczności z celem tej regulacji, która zamiast zapobieganiu występowania w obrocie faktur, w których wykazany podatek nie jest uiszczony - jak się wydaje - łatwo mogłaby być wykorzystywana dla swoistych wyłudzeń zwrotów podatku naliczonego od organów podatkowych. Na tym tle i w nawiązaniu do stanu faktycznego rozpatrywanego przypadku, przekonujące jest stanowisko Prokuratora Generalnego przedstawione w rewizji nadzwyczajnej, że zaniechanie poboru podatku w wysokości stanowiącej różnicę między podatkiem należnym a naliczonym, wynikające z wymienionego wyżej zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r., nie miało zastosowania do obowiązku zapłaty ustanowionego w art. 33 ustawy o podatku od towarów i usług. W tym kontekście zarządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 1996 r. zmieniające zarządzenie w sprawie zaniechania poboru podatku od towarów i usług od zakładów pracy chronionej, które wyraźnie wyłącza z zaniechania poboru podatku kwoty wynikające z art. 33 ustawy, stanowi, zgodnie z poglądem wyrażonym w rewizji nadzwyczajnej, jedynie informacyjne doprecyzowanie dotychczasowego stanu prawnego, bez jego normatywnej modyfikacji, w celu wyeliminowania błędów zakładów pracy chronionej związanych z interpretacją zarządzenia.

Druga z kwestii prawnych w zakresie rozpatrywanej rewizji nadzwyczajnej dotyczy porównania stanów normatywnych wynikających z art. 53 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej z 1997 r. a poprzednio - z art. 20 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r. W zaskarżonym wyroku NSA błędnie uznał, że dopiero z mocy wskazanego przepisu Ordynacji podatkowej powstała możliwość naliczania odsetek od zaległości podatkowych wynikających na skutek uzyskania przez podatnika od urzędu skarbowego nienależnego zwrotu podatku. Kwestia ta - jak to zauważono w rewizji nadzwyczajnej - została odmiennie wyjaśniona w ukształtowanym orzecznictwie. W szczególności należy odwołać się do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 7 kwietnia 1998 r., III RN 17/98 (OSNAPiUS 1999 nr 4, poz. 109), w którym wyjaśniono, że Ordynacja podatkowa nie wprowadziła w przedmiotowej kwestii zmiany stanu normatywnego. Stosownie bowiem do wyraźnego postanowienia art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, obowiązującego do dnia 31 grudnia 1997 r., od zaległości podatkowych pobierane były odsetki za zwłokę. Oznacza to na gruncie mechanizmów podatku od towarów i usług, a zwłaszcza zasady samoobliczania podatku przez podatnika, że nienależnie otrzymany

przez podatnika zwrot podatku, dokonany na podstawie przedstawionego przez niego nieprawidłowego rozliczenia, nie zmienia sytuacji braku wykonania obowiązku uiszczenia podatku w terminie płatności, czyli stanu zaległości podatkowej, od której pobierało się tak jak pobiera się pod rządem Ordynacji podatkowej, odsetki za zwłokę (art. 19 i art. 20 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych).

Rozważając przedstawione w rewizji nadzwyczajnej zagadnienie przedawnienia dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług należało uznać, że nie nasuwa zastrzeżeń ocena tego dodatkowego zobowiązania w kategorii zobowiązań powstających na podstawie ich konstytutywnego ustalenia w decyzji organu podatkowego. Chociaż takie właśnie założenie zostało przyjęte w zaskarżonym wyroku, to nasuwa zastrzeżenie zastosowana - jako jego konsekwencja - zasada trzyletniego terminu dopuszczalności wydania decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe w stosunku do „momentu powstania obowiązku podatkowego”. Tymczasem na tle z jednej strony przepisu określającego dodatkowe zobowiązanie podatkowe (art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług), a z drugiej strony, przepisów określających przedawnienie zobowiązań podatkowych (art. 68 § 1 i § 2 oraz art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej) powstaje szczególne zagadnienie korelacji tych przepisów z subsydiarną cechą dodatkowego zobowiązania podatkowego. W tym kontekście, szczególnie w odniesieniu do określenia początku biegu przedawnienia, należy uwzględnić to, że zarówno możliwość jak i zarazem obowiązek wydania decyzji w przedmiocie dodatkowego zobowiązania podatkowego aktualizuje się zawsze dopiero z chwilą wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. Sąd Najwyższy w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę stoi na stanowisku (por. wyrok z dnia 6 marca 2002 r., III RN 27/01-OSNAPIUS 2002 nr 17, poz. 400, dotyczący dodatkowego zobowiązania podatkowego tego samego podatnika), że termin przedawnienia podstawowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług stanowi równocześnie termin przedawnienia dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Z przytoczonych przyczyn Sąd Najwyższy uznał, że rozpatrzona rewizja nadzwyczajna Prokuratora Generalnego miała usprawiedliwione podstawy i w konsekwencji orzekł na podstawie art. 393¹³ § 1 KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) jak w sentencji.

=====