

III RN 136/01

Wystawienie faktury bez związku ze sprzedażą nie powoduje obowiązku podatkowego na podstawie 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.).

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 10 lipca 2002 r. sprawy ze skargi „S.” Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w W. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 31 sierpnia 1999 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku od towarów i usług za następujące okresy: październik i grudzień 1996 r. oraz czerwiec, lipiec i wrzesień 1997 r. oraz zobowiązania podatkowego, na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 grudnia 2000 r. [...]

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

Uzasadnienie

Wyrokiem z dnia 1 grudnia 2000 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę „S.” Spółki z o.o. w W. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 31 sierpnia 1999 r. Decyzją tą Izba Skarbowa na podstawie art. 233 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej i art. 25 ust. 1 pkt 3 i 4 lit. b oraz 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.) utrzymała w mocy decyzję Inspektora Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w W. z dnia 26 marca 1999 r., określającą „S.” Spółce z o.o. w W. zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za miesiące: październik, grudzień 1996 r. i czerwiec - lipiec, wrzesień 1997 r. oraz ustalającą dodatkowe zobowiązanie

wiązanie podatkowe w tym podatku za okres: październik 1996 - wrzesień 1997 r.

Powyższemu wyrokowi Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego we wniesionej rewizji nadzwyczajnej zarzucił rażące naruszenie prawa przez obrazę: art. 33 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, wobec braku jakichkolwiek podstaw do zakwalifikowania kwartalnych dokumentów rozliczeniowych wystawianych przez importera części zamiennych podmiotowi, na rachunek którego następował import części zamiennych, do kategorii faktur w rozumieniu tego przepisu prawa; art. 120, art. 121 § 1, art. 22, art. 124, art. 210 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) wobec dowolnej oceny zebranego materiału dowodowego w części dotyczącej wyżej wymienionych kwartalnych dokumentów rozliczeniowych w wyniku wadliwego określenia relacji rzeczywiście łączących importera części zamiennych z producentem - sprzedawcą - gwarantem, na rachunek którego następował import, to jest tego rodzaju relacji, o których mowa w § 30 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 688 ze zm.); art. 27 ust. 5 i 6 ustawy o podatku od towarów i usług wobec zawyżenia podstaw do obliczenia dodatkowych zobowiązań w zakresie podatku VAT przynajmniej za niektóre miesiące roku 1996 i 1997 r, których sporne decyzje dotyczą w następstwie oczywistej obrazę art. 33 ust. 1 ustawy o VAT; art. 27 ust. 1 ustawy o NSA, w związku z art. 22 ust. 2 tej ustawy, w związku z art. 328 § 2 KPC w związku z art. 59 ustawy o NSA, wobec wadliwego w całości uzasadnienia, a zarazem wobec braku zawarcia w uzasadnieniu wyroku takich ustaleń, które by przynajmniej w części przemawiały za uwzględnieniem skargi na „wieloelementowe” rozstrzygnięcia organów podatkowych obu instancji.

Na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA rewidujący wniośł o uchylenie za skarżonego wyroku NSA w Warszawie i przekazanie temu Sądowi sprawy do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Z wielorakich problemów sprawy, które znalazły rozstrzygnięcie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 grudnia 2000 r. rozpoznaniu w postępowaniu z rewizji nadzwyczajnej od tego wyroku podlegały tylko te, których dotyczą

podstawy (zarzuty) rewizji nadzwyczajnej (art. 393¹¹ KPC - podlegający odpowiedniemu zastosowaniu). Poza zakresem rozpoznania przez Sąd Najwyższy pozostały natomiast ustalenia niezakwestionowane w podstawach rewizji nadzwyczajnej, w tym stwierdzające brak podstaw do odliczenia przez stronę skarżącą podatku uiszczanego w związku z importem części służących realizacji umowy o świadczenie usług gwarancyjnych udostępnionych za granicą przez producenta - sprzedawcę. W tym bowiem zakresie rewidujący wskazał, że wyrok odpowiada prawu, a podniesione zastrzeżenia co do sposobu uzasadnienia wyroku nie miały znaczenia dla rozstrzygnięcia. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej przedstawiono, że: „wadliwe w stopniu uzasadniającym wniesienie rewizji nadzwyczajnej są natomiast te części kwestionowanego wyroku NSA i poprzedzających ten wyrok decyzji obu instancji, w których organy orzekające nawiązują do treści art. 33 ust. 1 ustawy o VAT. W konsekwencji wadliwe są owe rozstrzygnięcia także w części dotyczącej określenia dodatkowych zobowiązań podatkowych.”

Zakwestionowana rewizją nadzwyczajną część podstaw (faktycznej i prawnej) zaskarżonego wyroku przedstawia się następująco. Zagranicznym kontrahentem skarżącej Spółki była niemiecka Spółka S. AG. Skarżąca uiszczala podatek „graniczny” (z tytułu importu na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług), oraz cło od służących naprawom gwarancyjnym sprowadzonym z Niemiec części zamiennych, a także koszty manipulacyjne. Wszystkie te wydatki były następnie pokrywane przez S. AG. Zgodnie z obowiązującą między skarżącą a S. AG umową, rozliczenia odbywały się średnio co 4 miesiące. Skarżąca wystawiała rachunki uproszczone, w których wszystkimi wyżej wymienionymi wydatkami, to jest z tytułu cła, opłat manipulacyjnych i podatku od towarów i usług, obciążała stronę niemiecką, sama więc nie poniosła żadnych kosztów związanych z nabyciem części niezbędnych do świadczenia usług gwarancyjnych.

Oceniając przedstawione okoliczności faktyczne, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że skoro skarżąca wystawiła rachunki uproszczone: „w których wykazała kwoty brutto, w tym podatek VAT z tytułu odpraw celnych”, to podlega obowiązkowi podatkowemu na podstawie art. 33 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Wystawienie rachunku uproszczonego - stwierdził NSA - nakłada na podatnika obowiązek zapłaty podatku wyliczonego w fakturze, niezależnie od tego, czy miał miejsce obrót. Z kolei nieprawidłowości w podatku należnym oraz naliczonym, w tym dotyczące pominięcia przez podatnika wyżej wymienionego obowiązku podatkowego

wynikającego z art. 33 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, uzasadniało - zdaniem NSA - sankcje wynikające z art. 27 ust. 5 i 6 tej ustawy.

Sąd Najwyższy uznał, że rewizja nadzwyczajna - w zakresie przedstawionych wyżej jej podstaw - jest w pełni zasadna. Wadliwe są przesłanki zaskarżonego wyroku tak co do interpretacji wskazanych przepisów, jak i co do zasadniczych ustaleń faktycznych. W ocenie prawnej zaskarżonego wyroku zastrzeżenia nasuwa stanowisko jakoby z art. 33 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług wynikał obowiązek podatkowy: „niezależnie od tego, czy miał miejsce obrót”. Wadliwość takiej interpretacji została przekonywająco wykazana w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 kwietnia 2002 r. FPS 2/02 (Doradca Podatkowy 2002 nr 5, poz. 59), stwierdzającej iż powołany przepis nie ma zastosowania w sytuacji, gdy wystawiona faktura z wykazaniem w niej podatkiem nie odzwierciedla rzeczywistej sprzedaży. Oczywiście zasadny jest zarzut rewidującego, iż ma znamiona całkowitej dowolności przypisanie przez NSA, kwartalnym dokumentom rozliczeniowym strony skarżącej z jej kontrahentem, znaczenia jakie norma art. 33 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług wiąże z fakturą (uproszczonym rachunkiem), w której nastąpiło wykazanie kwoty podatku. W przepisie tym bowiem chodzi o fakturę stwierdzającą dokonanie sprzedaży i wykazującą w związku z tym kwotę podatku chociaż „dana sprzedaż nie była objęta obowiązkiem podatkowym albo została zwolniona od podatku”.

Tymczasem dokumenty, z którymi NSA wiąże cechy rachunków uproszczonych, nie wykazywały żadnej sprzedaży, a jeżeli wymieniały kwoty podatku to tylko w kontekście rozliczenia wydatków z tytułu podatku wcześniej już poniesionych.

Z powyższych przyczyn uznając za usprawiedliwione podstawy rewizji nadzwyczajnej Sąd Najwyższy orzekł w myśl art. 393¹³ KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego... (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.).

=====