

Wyrok z dnia 5 października 2000 r.

III RN 21/00

Podatnik nie ma prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego związanego ze sprzedażą nie podlegającą podatkowi od towarów i usług.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 5 października 2000 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Farmaceutycznego „C.-B” Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w O. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 19 września 1996 r. [...] w przedmiocie określenia wysokości nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług za okres od sierpnia do grudnia 1994 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 15 czerwca 1999 r. [...]

u c h y ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu do ponownego rozpoznania.

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

Urząd Skarbowy w O. decyzją z dnia 7 czerwca 1996 r., wydaną na podstawie art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) i art. 10 ust. 2 i art. 27 ust. 5 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.), określił Przedsiębiorstwu Farmaceutycznemu „C.-B” Spółce z o.o. „dodatkowy przypis podatku od towarów i usług” w łącznej kwocie 94.116 zł i sankcję wynikającą z przepisu art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy w kwocie 282.348 zł.

W ocenie organu podatkowego pierwszej instancji różnica między zobowiązaniem podatkowym określonym przez Urząd Skarbowy a zadeklarowanym przez podatnika wynika z obniżenia przez podatnika kwoty podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur zakupu dotyczących prowizji agenta. Prowizja ta dotyczyła wykonywania czynności związanych z obrotem papierami wartościowymi (obligacjami nie będącymi obligacjami Skarbu Państwa). Obrót obligacjami nie podlega przepisom ustawy o podatku od towarów i usług, ponieważ nie są to towary ani usługi w rozumieniu powyższej ustawy. W związku z tym zakupy związane z czynnościami nie podlegającymi opodatkowaniu nie podlegają uwzględnieniu w ewidencji podatkowej i w deklaracji podatkowej VAT-7. Uwzględnienie kwot zakupu i podatku VAT związanych z tymi czynnościami w ewidencji podatkowej zawyżyło kwotę podatku naliczonego do odliczenia od podatku należnego i spowodowało zwiększenie zwrotu na rachunek podatkowy podatnika.

Izba Skarbowa w O. decyzją z dnia 19 września 1996 r. utrzymała w mocy zaskarżoną odwołaniem podatnika powyższą decyzję.

W ocenie Izby Skarbowej z zestawienia przepisu art. 3 ustawy z dnia 27 września 1988 r. o obligacjach (Dz.U. Nr 34, poz. 254) z przepisem art. 2 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług wynika jednoznacznie, że sprzedaż obligacji nie mieści się w zakresie przedmiotowym ustawy o podatku od towarów i usług i jako taka nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem. Konsekwencją tego jest stwierdzenie, że w świetle art. 20 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług niedopuszczalne jest obniżenie podatku należnego o podatek naliczony związany ze sprzedażą nie podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, w tym przypadku sprzedażą obligacji. Z punktu widzenia wykładni celowościowej (uwzględniającej konstrukcję podatku od towarów i usług, w którym opodatkowaniu podlega wartość dodana w danej fazie obrotu, a nie cały obrót), w sytuacji, gdy podatek należny nie wystąpi (sprzedaż zwolniona i nie podlegająca opodatkowaniu), brak jest uzasadnienia dla uprawnienia podatnika do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług związanych ze sprzedażą nieopodatkowaną (zwolnioną od podatku). Przyjęcie, że takie uprawnienie przysługuje podatnikowi oznaczałoby podwójne uprzywilejowanie, gdyż z jednej strony nie obciążałby go podatek należny z tytułu sprzedaży (świadczenia usługi), z drugiej zaś mógłby odliczać podatek naliczony z tą sprzedażą związany.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wyrokiem z dnia 15 czerwca 1999 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję i poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego w O. z dnia 7 czerwca 1996 r.

W ocenie Sądu ustanowione w art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług jest podstawową cechą konstrukcji podatku od towarów i usług, a przepisy wprowadzające ograniczenia tego prawa nie mogą podlegać wykładni rozszerzającej. Zasada ta dotyczy również art. 20 ustawy dotyczącego podatników, którzy jednocześnie dokonują sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej od podatku. Przepisu art. 20 ust. 2 nie można odrywać od przepisu art. 20 ust. 1 ustawy, zobowiązującego podatnika do odrębnego określania kwot podatku naliczonego związanego ze sprzedażą opodatkowaną i zwolnioną od podatku. Oznacza to zdaniem Sądu, że przepisy art. 20 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie mają zastosowania do podatników, którzy dokonują jednocześnie sprzedaży opodatkowanej oraz wykonują czynności nie objęte zakresem przedmiotowym podatku od towarów i usług. Do tych ostatnich czynności należy zaliczyć obrót dóbr, które tak jak obligacje, nie są towarami w rozumieniu przepisu art. 4 pkt 1 ustawy. W związku z tym zakwestionowanie na podstawie art. 20 ust. 2 ustawy obniżenia przez stronę skarżącą podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu usług pośrednictwa przy zakupie i sprzedaży obligacji oraz zaciąganiu pożyczki na kupno tych obligacji Sąd uznał za naruszenie art. 19 ust. 1 i art. 20 ust. 2 ustawy.

Minister Sprawiedliwości zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 19 ust. 1 i art. 20 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i wskazując na powyższe podstawy wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu do ponownego rozpoznania.

Minister Sprawiedliwości podzielił pogląd Sądu, że ustanowione w art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług jest podstawową cechą konstrukcji podatku od towarów i usług, będącego wielofazowym, powszechnym podatkiem obrotowym netto i nie może być traktowane

jako ulga podatkowa, zaś przepisy wprowadzające ograniczenie tego prawa mają charakter wyjątków od zasady. Minister jest zdania, że „trzymając się ściśle wykładni językowej należy podzielić pogląd Sądu, że istotnie art. 20 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym wymienia dwa rodzaje sprzedaży towarów: towarów opodatkowanych i zwolnionych od podatku. Jak trafnie stwierdził Sąd, sprzedaż zwolniona od podatku nie może być tym samym co sprzedaż towaru nie objętego zakresem przedmiotowym ustawy VAT. Zdaniem skarżącego można zatem mówić w istocie o trzech rodzajach towarów: opodatkowanych, zwolnionych od podatku i nie podlegających w ogóle temu podatkowi.” W ocenie Ministra Sprawiedliwości zwrot „zwolnienie od podatku” zakłada więc istnienie zobowiązania podatkowego. Konstrukcja art. 20 ust. 1 ustawy mogła zatem dotyczyć jedynie towarów, które podlegają podatkowi, a nie mogła regulować sprzedaży, która w ogóle nie podlegała opodatkowaniu.

Minister Sprawiedliwości wyraził pogląd, że kierowanie się tylko interpretacją zaproponowaną przez Sąd nie jest wystarczające do określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług. Dopiero uwzględnienie treści art. 20 ust. 2 ustawy wskazuje na mechanizm odliczenia podatku, tzn. podatnik może zmniejszyć podatek należny o kwotę podatku naliczonego wyłącznie związanego ze sprzedażą opodatkowaną. To, że art. 20 ust. 1 ustawy nie wymienia wprost towarów zwolnionych w ogóle od podatku (nie będących przedmiotem opodatkowania) nie zmienia, zdaniem Ministra Sprawiedliwości, faktu, że w art. 20 ust. 2 ustawy została sformułowana zasada, że podatnik może zmniejszyć podatek należny o kwotę naliczonego związanego tylko ze sprzedażą opodatkowaną, którą to zasadę Sąd orzekający w istocie pominął. Przytaczając wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 marca 1999 r., III RN 152/98 i wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego Minister Sprawiedliwości uznał, że miały rację organy skarbowe, iż podatek naliczony przy nabywanych przez Spółkę usługach agencyjnych (związanych z obligacjami) jest związany ze sprzedażą wolną od opodatkowania i jako taki nie stanowi podstawy do obniżenia podatku należnego. Jeżeli zabronione jest odliczanie podatku naliczonego od zakupu związanego ze sprzedażą zwolnioną z podatku od towarów i usług, to tym bardziej jest zabronione odliczanie podatku naliczonego związanego ze sprzedażą w ogóle nie podlegającą opodatkowaniu tym podatkiem. Podatek naliczony od zakupów związanych z czynnościami nie podlegającymi opodatkowaniu nie może pomniejszyć kwot podatku należnego.

W ocenie Ministra Sprawiedliwości przyjęcie prawa do odliczenia podatku naliczonego od zakupu towarów nie podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w podwójny sposób stawiałoby w pozycji uprzywilejowanej podatników dokonujących takiej sprzedaży. Nie byłoby oni zobowiązani do odprowadzenia do budżetu Państwa podatku należnego od takiej sprzedaży, natomiast mieliby prawo odliczyć podatek naliczony z faktur dokumentujących zakupy towarów lub usług związanych ze sprzedażą nie podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Sąd Najwyższy zważył co następuje:

Trafny jest zarzut rażącego naruszenia art. 19 ust. 1 oraz art. 20 ust. 1 i 2 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.). Zgodnie z przepisem art. 19 ust. 1 ustawy podatek ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Z kolei przepis art. 20 ust. 1 ustawy przewiduje, że podatek dokonujący jednocześnie sprzedaży towarów podlegających opodatkowaniu i zwolnionych od podatku obowiązany jest do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego, związanych ze sprzedażą opodatkowaną i zwolnioną od podatku. Według zaś przepisu art. 20 ust. 2 ustawy podatek może zmniejszyć podatek należny o kwotę podatku naliczonego, związaną ze sprzedażą opodatkowaną.

W rozpoznawanej sprawie jest sporne, czy podatek może zmniejszyć podatek należny o kwotę podatku naliczonego od zakupów związanych z czynnościami nie podlegającymi opodatkowaniu.

W związku z tym należy rozważyć, w jakiej relacji pozostają wymienione wyżej przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 25 marca 1999 r., III RN 152/98 (OSNAPiUS 2000 nr 3, poz. 84 – notka) wyraził trafny pogląd, że przepis art. 19 tej ustawy nie jest przepisem szczególnym w odniesieniu do przepisu art. 20 ust. 2 ustawy, bowiem ten ostatni przepis dotyczy wyłącznie podatników, którzy dokonują sprzedaży towarów opodatkowanych i zwolnionych od podatku, a zatem przewidziana w tym przepisie możliwość zmniejszenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego odnosi się tylko do tej części działalności podatnika, dokonującego jednocześnie sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej od podatku, która jest opodatkowana. Podobne stanowisko odnośnie do zakresu podmiotowego przepisu art. 20 ust. 2 ustawy przedstawił Sąd

Najwyższy w wyroku z dnia 4 listopada 1998 r., III RN 77/98 (OSNAPiUS 1999 nr 16, poz. 503) stwierdzając, że: „określone w art. 20 ust. 2 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.) obniżenia w zakresie podatku należnego o podatek naliczony dotyczą wyłącznie podatników, którzy dokonują sprzedaży towarów opodatkowanych i towarów zwolnionych od podatku.” Przepis ten z całą pewnością nie ustanawia prawa podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług nie podlegających podatkowi od towarów i usług.

Odnosnie do przedmiotu regulacji przepisu art. 19 ust. 1 ustawy, a zwłaszcza jego stosunku do przepisu art. 20 ust. 2 ustawy, Sąd Najwyższy przyjął w powołanym wyżej wyroku z dnia 4 listopada 1998 r., III RN 77/98, że w przepisie tym „została wyrażona zasada, według której podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Nie ma w tej regulacji żadnych dodatkowych warunków. Niedopuszczalna jest zatem interpretacja, która polegałaby na ograniczeniu jasno wyrażonej regulacji poprzez tworzenie nie wyrażonej w ustawie normy prawnej w drodze analogii do określonego przepisu o charakterze przepisu szczególnego, a nawet wyjątkowego jakim jest art. 20 ustawy o podatku od towarów i usług.” Pogląd ten jest trafny tylko w takim zakresie, w jakim uznaje za niedopuszczalną interpretację przepisu art. 19 ust. 1 ustawy w kontekście przepisu art. 20 ust. 2 tej ustawy. Rzeczywiście reguły wykładni systemowej mogą w tym przypadku prowadzić do wyników sprzecznych z jasnym i nie budzącym wątpliwości brzmieniem obu tych przepisów. Sąd Najwyższy w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę nie podziela natomiast przedstawionego wyżej poglądu Sądu Najwyższego, że stosunki między powyższymi przepisami są ukształtowane wedle reguły *lex specialis – lex generalis* i reguły zasada – wyjątek. Przede wszystkim należy podkreślić, że przepis art. 20 ust. 2 ustawy w niczym nie ogranicza prawa podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, lecz jedynie reguluje to prawo w odniesieniu do tej grupy podatników, którzy dokonują jednocześnie sprzedaży towarów i usług podlegających opodatkowaniu i zwolnionych od podatku, gdy tymczasem przepis art. 19 ust. 1 reguluje to prawo w odniesieniu do podatników, którzy dokonują sprzedaży towarów i usług podlegających opodatkowaniu. W tym znaczeniu przepis art. 20 ust. 2 ustawy nie ustanawia wyjątku od przewidzianego w art. 19 ust. 1 ustawy prawa podatnika do pomniejszenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony. Podobnie należy

uznać, że przepis art. 20 ust. 2 ustawy nie jest przepisem szczególnym w stosunku do przepisu art. 19 ust. 1 ustawy, skoro powyższe przepisy stosuje się do odmiennych stanów faktycznych i teoretycznie nie może powstać w związku z tym sytuacja zbiegu norm, która wymagałaby rozstrzygnięcia w oparciu o reguły kolizyjne w rodzaju *lex specialis derogat legi generali*.

Z punktu widzenia zakresu przedmiotowego ustawy należy wyróżnić następujące rodzaje czynności: (a) czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (art. 13) i nie zwolnione od tego podatku, (b) czynności podlegające podatkowi od towarów i usług i zwolnione od tego podatku (art. 7 ustawy), (c) czynności nie podlegające podatkowi od towarów i usług. Z powyższych rozważań wynika, że w odniesieniu do czynności wymienionych w pkt. (a) prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego jest uregulowane w art. 19 ustawy, w odniesieniu do wykonywanych równocześnie czynności określonych w pkt. (a) i (b) ma zastosowanie przepis art. 20 ust. 2 ustawy, natomiast żaden z wymienionych wyżej przepisów nie odnosi się do podatników wykonujących czynności określone w pkt. (c).

Pogląd, że przepisem art. 19 ust. 1 i przepisem art. 20 ust. 2 ustawy nie są objęte czynności nie podlegające podatkowi od towarów i usług, jest uzasadniony tym, że wystąpienie konkretnego zobowiązania podatkowego (kwoty zwrotu różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego) wynika z uprzedniego istnienia obowiązku podatkowego. W przypadku zatem, gdy dana czynność nie była objęta obowiązkiem podatkowym, tzn. gdy w stosunku do danej czynności nie powstał obowiązek podatkowy z chwilą określoną w art. 6 ustawy, to teoretycznie rzecz ujmując nie mogło również powstać zobowiązanie podatkowe (kwota zwrotu różnicy podatku lub kwota zwrotu podatku naliczonego), a zatem bezprzedmiotowe - z tego punktu widzenia - jest rozważanie kwestii, czy czynność nie podlegająca podatkowi od towarów i usług jest objęta hipotezą przepisu art. 19 ust. 1 lub przepisu art. 20 ust. 2 ustawy albo jaki jest wzajemny stosunek obu tych przepisów. Jest równocześnie oczywiste, że prawo podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego związanego z nabyciem towarów i usług nie podlegających opodatkowaniu wymagałoby w tej sytuacji wyraźnego przepisu ustawy, która nota bene w ogóle nie reguluje zagadnień związanych z czynnościami nie podlegającymi opodatkowaniu. Trafnie podkreśla się w piśmiennictwie, że powstanie zobowiązania podatkowego lub zwrotu podatku (zaliczenie go na okres następny) wynika z pods-

tawowego założenia konstrukcyjnego podatku od towarów i usług, jakie stanowi związanie opodatkowania z odliczeniem od podatku. Mechanizm ten oparty jest na istnieniu trzech wielkości (a) podatku należnego określonego w fakturach stwierdzających sprzedaż towarów lub usług, (b) podatku naliczonego określonego w fakturach stwierdzających nabycie towarów lub usług, (c) podatku do zapłacenia lub podatku do zwrotu. W związku z tym należy przyjąć, że stwierdzenie, iż przepis art. 19 ust. 1 ustawy nie obejmuje czynności nie podlegających podatkowi od towarów i usług, w żadnym razie nie oznacza ograniczenia prawa podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, lecz wynika, jak wskazano wyżej, z istoty obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego uregulowanego ustawą o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. W związku z tym należy stwierdzić, że żaden z wymienionych wyżej przepisów nie ustanawia prawa podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego związanego ze sprzedażą nie podlegającą podatkowi od towarów i usług.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====