

Wyrok z dnia 8 października 1998 r.

III RN 60/98

Wyłączenie zaniechania poboru podatku od towarów i usług, określone w § 3 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 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 zakładów pracy chronionej będących podmiotami, o których mowa w art. 35 ust. 1 i 4 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: Kazimierz Jaśkowski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Andrzej Wasilewski, Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 8 października 1998 r. sprawy ze skargi Spółki z o.o. „E. w W. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 27 marca 1996 r. [...] w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania w podatku od towarów i usług za miesiąc lipiec 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 15 października 1997 r. [...]

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

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

Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 15 października 1997 r. [...] w sprawie określenia wysokości zobowiązania w podatku od towarów i usług za miesiąc lipiec 1995 r. Zaskarżonym wyrokiem oddalono skargę Spółki z o.o. „E.” z siedzibą w W. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 27 marca

1996 r. W rewizji nadzwyczajnej zarzucono, iż zaskarżony wyrok rażąco narusza § 3 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od towarów i usług od zakładów pracy chronionej (MP z 1995 r. Nr 2, poz. 27) oraz zasadę zaufania obywatela do państwa (art. 8 KPA). Podatnik miał status zakładu pracy chronionej, ale rozliczał się z podatku od towarów i usług na zasadach ogólnych. Zdaniem organów podatkowych i NSA nie mógł on korzystać z zaniechania poboru podatku, które przewidziano w § 1 ust. 1 zarządzenia z dnia 28 grudnia 1994 r., albowiem wyłączał to przepis § 3 tego zarządzenia stanowiący, iż zaniechania nie stosuje się do „wyróbów opodatkowanych podatkiem akcyzowym”, a podatnik zajmował się handlem tego rodzaju towarami (papierosami i zapalkami). Zdaniem Rzecznika jest to pogląd błędny, gdyż opodatkowaniu podlega nie przedmiot w sensie fizycznym (w tym przypadku wyrób akcyzowy), lecz czynność podmiotu związana z określonym przedmiotem. Rażące naruszenie zasady zaufania obywatela do państwa (art. 8 KPA) uzasadniono udzieleniem przez organ podatkowy innemu podmiotowi gospodarczemu informacji, iż w analogicznej sytuacji korzysta on z zaniechania poboru podatku.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona.

Należy w pełni podzielić pogląd wyrażony w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 kwietnia 1998 r., FPS 3/98 (ONSA 1998 nr 3, poz. 76), według którego wyłączenie zaniechania poboru podatku od towarów i usług określone w § 3 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r. dotyczy zakładów pracy chronionej będących podmiotami, o których mowa w art. 35 ust. 1 i 4 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.). Istota zagadnienia sprowadza się do wykładni użytego w § 3 zarządzenia określenia „wyroby opodatkowane podatkiem akcyzowym”, w tym bowiem przypadku nie stosuje się przewidzianego w § 1 zarządzenia przywileju dla zakładów pracy chronionej, polegającego na zaniechaniu poboru podatku od towarów i usług w wysokości różnicy między podatkiem naliczonym a należnym w rozumieniu art. 19 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. Trafne są wywody rewizji nadzwyczajnej - zbieżne z poglądem wyrażonym w powołanej uchwale NSA (podjętej już po wydaniu zaskarżonego wyroku), iż opodatkowa-

niu podatkiem akcyzowym podlega nie wyrób akcyzowy, lecz czynność związana z tym wyrobem. Według art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. obowiązek podatkowy w akcyzie ciąży na producencie oraz importerze wyrobów akcyzowych, zaś zgodnie z art. 35 ust. 4 tej ustawy Minister Finansów miał określić, w drodze rozporządzenia, przypadki, gdy podatnikami są osoby lub jednostki inne niż producent lub importer wyrobów akcyzowych. Należy zatem przyjąć, iż art. 15 ust. 7 tej ustawy stanowiący, że „w przypadku sprzedaży przez podatnika towaru podlegającego podat- kowi akcyzowemu, podstawą opodatkowania objęta jest również kwota tego podatku” odnosi się wyłącznie do podmiotów będących podatnikami w zakresie podatku akcyzowego, to jest producentów lub importerów wyrobów akcyzowych. Skutkiem zasadności pierwszego zarzutu jest uwzględnienie rewizji nadzwyczajnej.

Natomiast w odniesieniu do drugiego zarzutu (naruszenia zasady zaufania obywateli wobec państwa - art. 8 KPA) należy stwierdzić, iż opiera się ona na kru- chych podstawach. Informacja organu podatkowego o określonej wykładni przepisów (korzystnej dla podatników będących zakładami pracy chronionej) nie była przeka- zana stronie niniejszego postępowania, lecz innemu podatnikowi. Wątpliwe jest za- tem, czy skarżący („E.” Sp. z o.o.) może się na nią powoływać. Organy państwa mają bowiem konstytucyjny obowiązek działania na podstawie i w granicach prawa (tak art. 7 Konstytucji z 1997 r., uprzednio – podobnie – art. 3 ust. 2 Konstytucji z 1952 r.).

Z tych względów na podstawie art. 393¹² 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.) orzeczono jak w sentencji.

=====