

Wyrok z dnia 8 maja 2003 r.

III RN 70/02

Bieg pięcioletniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego rozpoczyna się z upływem końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. W przypadku rozłożenia na raty płatności podatku termin przedawnienia ulega przedłużeniu o okres, w którym należność powinna być płacona ratałnie (art. 48 § 1 pkt 1 w związku z art. 72 § 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.).

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

Sąd Najwyższy z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Ryszarda Walczaka, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 8 maja 2003 r. sprawy ze skargi Andrzeja S. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 27 marca 2000 r. [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług, na skutek rewizji nadzwyczajnej wniesionej przez Ministra Sprawiedliwości od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 października 2001 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok w pkt 1 i sprawę przekazał Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

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

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 30 października 2001 r. uchylił decyzję Izby Skarbowej w O. w przedmiocie podatku od towarów i usług w części dotyczącej podatku za lipiec, wrzesień, październik 1994 r., w pozostałej części skargę oddalił. Zaskarżoną decyzją z dnia 27 marca 2000 r. [...] Izba Skarbowa w O. utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego z dnia 23 grudnia 1999 r. [...], w której określono Andrzejowi S. zobowiązanie w podatku od towarów i usług, zaległości podatkowe za miesiące: lipiec, wrzesień, październik, grudzień 1994 r. oraz orzeczono o odsetkach za zwłokę, a ponadto za sierpień i listopad 1994

r. określono nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę, że sprawa podatku od towarów i usług za określone miesiące 1994 r. była już przedmiotem rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wyrokiem z dnia 13 kwietnia 1999 r. [...] uchylił decyzje organów skarbowych i przy ponownym załatwieniu sprawy nakazał poczynić odpowiednie ustalenia. Organy podatkowe rozpatrując ponownie sprawę uwzględniły ocenę prawną wyrażoną w orzeczeniu Sądu.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że niesporne w sprawie było, iż pomiędzy Andrzejem S. a jego żoną Miroslawą, „istniały powiązania rodzinne”, co skutkowało koniecznością określenia przez organ podatkowy wysokości obrotu na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości lub na danym rynku (art. 17 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym). W ocenie NSA zastosowanie tej regulacji w postępowaniu skarbowym było prawidłowe, pozwoliło ono na ustalenie, że obrót był wyższy niż wykazana kwota należna ze sprzedaży, co wymagało określenia podatku od towarów i usług w innej wysokości.

W odniesieniu do sprawy eksportu mebli do Kaliningradu, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał na to, iż warunkiem objęcia usług świadczonych w kraju uprzywilejowaną stawką podatku w wysokości 0% jest bezpośrednie ich powiązanie z eksportem towaru, a następnie wkalkulowanie ich wartości w cenę eksportowanego towaru. W przypadku nieudokumentowania faktu, iż cena usługi została zawarta w cenie towaru, co miało miejsce w rozpoznawanej sprawie, podatnik musi traktować jej wartość na rzecz eksportera jako podlegającą stawce podstawowej.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że podatek od towarów i usług jako obliczany za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku, podlega pięcioletniemu okresowi przedawnienia określonemu w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, przy czym początkowy termin winien być liczony od dnia 26 każdego miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek zapłaty. Zgodnie z § 2 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 1994 r. w sprawie przedłużenia niektórych terminów przewidzianych w przepisach podatkowych (M.P. Nr 67, poz. 599) do dnia 10 stycznia 1995 r. przedłużony został termin złożenia deklaracji podatkowych w podatku od towarów i usług za miesiąc listopad 1994 r. Stojąc na stanowisku, że wydanie decyzji deklaratoryjnej przez organ pierwszej instancji nie przerywa biegu terminu przedawnienia, Sąd stwierdził, że skoro termin przedawnienia liczy się w latach a nie w mie-

siącach, to zobowiązanie za miesiąc listopad nie uległo przedawnieniu i w konsekwencji stanowiło podstawę do uchylenia decyzji w przedmiocie podatku w części dotyczącej okresów wcześniejszych.

Rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku wniósł Minister Sprawiedliwości. Zaskarżył orzeczenie w części uchylającej decyzję Izby Skarbowej w O., zarzucając rażące naruszenie art. 22 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. 70 § 1 i art. 68 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) oraz art. 26 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.). Wniósł o uchylenie wyroku w zaskarżonej części i oddalenie skargi. W uzasadnieniu Minister podniósł, że niesłuszne jest stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego co do początkowego biegu terminu przedawnienia podatku od towarów i usług. Ordynacja podatkowa nie różnicuje tego terminu z zależności od rodzaju podatku i stanowi, że bieg przedawnienia rozpoczyna się z końcem roku kalendarzowego, w którym należało zapłacić podatek. Dlatego nieuprawnione jest liczenie tego terminu od dnia następującego po terminie zapłaty należności za kolejny miesiąc. W rewizji nadzwyczajnej wskazano, że nieprawidłowe jest również stanowisko NSA, iż wydanie decyzji deklaratoryjnej przez organ pierwszej instancji nie przerywa biegu przedawnienia, prowadziłoby to do pozbawienia organu drugiej instancji możliwości merytorycznego załatwienia sprawy. Minister wskazał ponadto, że przedmiotowe zobowiązanie zostało zrealizowane w drodze egzekucji, na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego przez Urząd Skarbowy w O., a należności zostały w całości ściągnięte w dniu 21 stycznia 2000 r., a więc przed upływem terminu przedawnienia.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Na początku należy wskazać na zmianę Ordynacji podatkowej nowelą z dnia 12 września 2002 r. (Dz.U. Nr 169, poz. 1387), która to znacząco przebudowała sposób liczenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 20 ustawy zmieniającej do przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie tej ustawy (tzn. przed 1 stycznia 2003 r.) stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym tą ustawą, z zastrzeżeniem, że jeżeli dotychczasowe przepisy określały korzystniejsze dla podatnika, płatnika lub inka-

senta zasady i terminy przedawnienia, stosuje się przepisy obowiązujące przed dniem wejścia w życie noweli. Analizując treść przepisów regulujących przedawnienie zobowiązań podatkowych, należało dojść do przekonania, że w rozpoznawanej sprawie będą miały zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej przed zmianą, jako przepisy korzystniejsze dla podatnika.

Przechodząc do rozważenia zarzutów przedstawionych w rewizji nadzwyczajnej trzeba podkreślić, że w odniesieniu do zobowiązania z tytułu podatku od towarów i usług jako obowiązku ciążącego na podatniku z mocy prawa w związku z dokonywaniem czynności obrotu, termin przedawnienia wyznacza przepis art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Stanowi on, że zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku. Zatem termin przedawnienia zobowiązania podatkowego zaczyna biec od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności, czyli z pierwszym dniem następnego roku, a kończy się z upływem 5 lat. Terminem płatności podatku, jest termin jego wymagalności, w którym dłużnik podatkowy winien spełnić swe świadczenie, a wierzyciel podatkowy może żądać zachowania się dłużnika zgodnego z zobowiązaniem podatkowym. Termin płatności podatku od towarów i usług wyznacza art. 26 ustawy, jest nim 25 dzień miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Prawidłowo w rewizji nadzwyczajnej wskazano, że początkowy termin przedawnienia wyznacza dzień 31 grudnia roku, w którym podatek winien zostać zapłacony, a nie dzień 26 miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku, jak przyjął NSA. Tak też w rozpoznawanej sprawie zobowiązanie podatkowe wymagalne stało się w odpowiednich miesiącach 1994 r., a przedawnienie nastąpiłoby z upływem 31 grudnia 1999 r., z tym, że zobowiązanie za miesiące listopada i grudnia 1994 r., przedawniłoby się z upływem 31 grudnia 2000 r.

Nadto Naczelny Sąd Administracyjny nie rozważył zarzutu Izby Skarbowej, podniesionego w odpowiedzi na skargę, dotyczącego zawieszenia biegu okresu przedawnienia przez okres 2 miesięcy z powodu rozłożenia na raty należności podatkowej za 1994 r. (art. 70 § 2 w związku z art. 48 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Skutkiem tego byłoby przedłużenie okresu przedawnienia o dwa miesiące, a więc zobowiązania podatkowe za miesiące poprzedzające listopad 1994 r. uległyby przedawnieniu nie z upływem dnia 31 grudnia 1999 r., lecz z końcem lutego 2000 r.

Ma to istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, gdyż należności podatkowe zostały w całości ściągnięte w dniu 21 stycznia 2000 r.

Mając powyższe na uwadze na podstawie art. 393¹³ w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 roku o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzeczono jak w sentencji.

=====