

Wyrok z dnia 6 czerwca 2002 r.

III RN 91/01

Nabycie urządzeń służących wytwarzaniu części do produkcji towarów objętych sprzedażą opodatkowaną jest związane z tą sprzedażą w rozumieniu art. 20 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 uprawnia podatnika do zmniejszenia podatku naliczonego, także w przypadku, gdy pozostając właścicielem, przekazuje on nabyte urządzenia na określony czas kooperantowi.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 6 czerwca 2002 r. sprawy ze skargi Spółki Akcyjnej „F.A.P.” w B.-B. na decyzję Izby Skarbowej w K. - Ośrodka Zamiejscowego w B.-B. z dnia 26 lutego 1999 r. [...] w przedmiocie określenia wysokości podatku od towarów i usług za miesiąc kwiecień 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach z dnia 25 września 2000 r. [...]

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

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

Decyzją z dnia 12 listopada 1998 r. Pierwszy Urząd Skarbowy w B.-B. określił Spółce F.A.P. S.A. kwotę nadwyżki podatku VAT naliczonego nad należnym za kwiecień 1995 r. w wysokości 16.092.993 zł i określił kwotę zaległości podatkowej w tym podatku w wysokości 6.579 zł, wraz z należnymi odsetkami liczonymi od dnia 11 sierpnia 1995 r. do dnia wydania tej decyzji w wysokości 11.089,70 zł. W uzasadnieniu tej decyzji stwierdza się, iż Spółka w rozliczeniu za miesiąc kwiecień 1995 r. za-

wyżyła wartość podatku naliczonego o kwotę 6.579,30 zł, gdyż odliczyła podatek naliczony wynikający z dokumentu SAD i faktur VAT dokumentujących zakup urządzeń przekazanych następnie do bezpłatnego użytkowania firmie E.S.P. Spółce z o.o. w S. na podstawie umowy użyczenia z dnia 1 czerwca 1994 r. [...]. Wskazano ponadto, iż z tytułu przekazania przedmiotowych urządzeń Spółka nie deklarowała podatku należnego. W takiej sytuacji organ podatkowy powołując się na treść art. 20 ust. 2 oraz art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku VAT uznał, iż był to przypadek czynności niepodlegających ustawie.

W odwołaniu od powyższej decyzji Spółka F.A.P. S.A. zarzuciła naruszenie przepisów art. 19 ust. 3, art. 20 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Decyzją z dnia 26 lutego 1999 r. Izba Skarbowa uchyliła decyzję organu pierwszej instancji w części dotyczącej odsetek za zwłokę, które określiła w wysokości 11.078 zł, a w pozostałej części utrzymała decyzję Urzędu Skarbowego w mocy. W uzasadnieniu tej decyzji przyjęto w szczególności, iż pomiędzy S.A. F.A.P. a E.S.P. Spółka z o.o. zawarta została umowa użyczenia określona w art. 710-719 KC. Na mocy tej umowy nastąpiło bezpłatne przekazanie urządzeń do Spółki E.S.P. na czas oznaczony do dnia 1 czerwca 1999 r., a strony zgodnie oświadczyły, że dla skarżącej nie jest przewidziana żadna zapłata. Izba Skarbowa odrzuciła stanowisko odwołującej się Spółki, iż doszło do zawarcia umowy mieszanej, którą należy rozpatrywać łącznie z inną umową zwaną „Ogólnymi Warunkami Zakupu”. Według Izby Skarbowej umowy te, aczkolwiek związane ze sobą, miały samodzielny byt prawny.

Spółka Akcyjna F.A.P. w skardze do NSA wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji i poprzedzającej ją decyzji Urzędu Skarbowego, zarzucając naruszenie przepisów art. 122, 187 § 1 i art. 191 Ordynacji podatkowej. Zarzuciła, iż błędnie przyjęto, że skarżąca Spółka zawarła umowę użyczenia, co z kolei spowodowało błędne zastosowanie art. 20 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, a także naruszenie art. 19 ust. 1 i art. 25 tej ustawy oraz art. 19 i 20 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Zdaniem strony skarżącej, przedmiotowa umowa zawierała w sobie elementy umowy dostawy i umowy o dzieło w rozumieniu Kodeksu cywilnego i była typowa dla stosunków kooperacyjnych. W tej sytuacji skarżąca Spółka dowodziła, iż miała prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z udostępnionymi E.S.P. Sp. z o.o. środkami trwałymi, jako że środki te służyły jej działalności gospodarczej.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach wyrokiem z dnia 25 września 2000 r. [...] oddalił skargę.

Według Naczelnego Sądu Administracyjnego z analizy zawartej przez skarżącą „umowy użyczenia” wynikało, iż odpowiada ona regulacji prawnej zawartej w Tytule XVIII Księgi III Zobowiązań Kodeksu Cywilnego. Była to bowiem umowa realna i miała bezpłatny charakter. Dokonana przez organy podatkowe szczegółowa analiza umowy, zdaniem Sądu, nie nasuwa zastrzeżeń. Sąd zaakceptował ustalenie, że „umowa użyczenia” miała samodzielny charakter. Chociaż skarżącą z kontrahentem wiązały inne umowy, które mogły mieć wpływ na zawarcie umowy użyczenia, ale mimo to zachowała ona samoistny i nieodpłatny charakter. NSA przyjął, że zgodnie z art. 20 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług podatnikowi przysługuje prawo zmniejszenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w fakturach związanych ze sprzedażą opodatkowaną. W świetle tego przepisu podatek naliczony w fakturach podlega odliczeniu od podatku należnego od podatnika tylko wówczas, kiedy zakup miał związek ze sprzedażą opodatkowaną. Skoro zatem w przypadku skarżącej sprzedażą opodatkowaną była działalność prowadzona w produkcji samochodów, to odliczeniu podlegał podatek naliczony od zakupów mających służyć ściśle takiej działalności gospodarczej. Nie było natomiast - zdaniem NSA - podstawy do odliczenia podatku naliczonego od nabytych środków trwałych, które miały w przyszłości zostać przekazane na inne rodzaje działalności gospodarczej niż działalność prowadzona przez skarżącą lub innemu podmiotowi.

Rzecznik Praw Obywatelskich, pismem z dnia 11 maja 2001 r., złożył rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, zarzucając w niej rażące naruszenie prawa materialnego przez błędną wykładnię i zastosowanie art. 19 i 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.) poprzez przyjęcie, iż przekazanie przez F.A.P. S.A. urządzeń do produkcji detali firmie E.S.P. Spółce z o.o. w S. w systemie kooperacji nie stanowiło podstawy do odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem tych urządzeń, oraz rażące naruszenie art. 122 i art. 187 § 1, art. 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), w toku postępowania podatkowego, przez niewyjaśnienie wszystkich istotnych okoliczności sprawy, co spowodowało niezgodne ze stanem faktycznym przyjęcie, iż dokument nazwany „umową użyczenia” miał samodzielny charakter, a nie stanowił jedynie techniczno - organizacyjnej formy przekazania wyposażenia pomiędzy firmami, co miało wpływ na rozstrzygnięcie sprawy i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Ad-

ministracyjnemu-Ośrodekowi Zamiejscowemu w Katowicach do ponownego rozpoznania.

Według rewidującego zarówno z treści „Ogólnych warunków zakupu”, jak i tzw. „umowy użyczenia” wynikało, że po stronie firmy współpracującej nie powstawała korzyść w postaci możliwości wykorzystania przekazanego wyposażenia do własnych celów. W „Ogólnych warunkach zakupu”, jak i tzw. „umowie użyczenia” znajdował się wyraźny zapis, w świetle którego wyposażenie miało być przez kooperantów wykorzystywane wyłącznie dla potrzeb produkcji zleconej przez Skarżącą.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Nie można odmówić słuszności zarzutom rewizji nadzwyczajnej, że zasadnicza ocena zaskarżonego wyroku dotycząca prawnopodatkowych konsekwencji nabycia przez skarżącą Spółkę przedmiotowych urządzeń jest oderwana od kontekstu „sprzedaży opodatkowanej” dokonywanej przez tę Spółkę. Tymczasem powiązanie tych zdarzeń - wbrew wyrokowi - jest dość oczywiste. Z jednej strony mamy bowiem do czynienia z działalnością gospodarczą w zakresie produkcji i sprzedaży określonych samochodów, a z drugiej strony z nabyciem przez producenta określonych urządzeń potrzebnych w procesie produkcyjnym tych samochodów. Tego rodzaju związek pomiędzy „sprzedażą opodatkowaną”, to jest dotyczącą wyprodukowanych samochodów, a przedmiotowym nabyciem urządzeń służących do ich produkcji, nie był w sprawie kwestionowany. Co więcej, nie było także przedmiotem sporu w sprawie to, że przedmiotowe urządzenia stanowiły własność skarżącej Spółki w okresie, którego dotyczy rozpatrywany problem (między innymi - w kwietniu 1995 r.) i że w tym okresie przy użyciu tych urządzeń wyprodukowane zostały elementy, które weszły w skład produkowanych przez Spółkę samochodów. Trudno nie zgodzić się ze stanowiskiem rewizji nadzwyczajnej, że pominięcie przez NSA w zaskarżonym wyroku analizy powyższych powiązań spowodowało błędy w przyjętej ocenie, po pierwsze przez nieadekwatne do sytuacji pominięcie okoliczności współdziałania pomiędzy skarżącą Spółką a firmą E.S.P., która korzystając z urządzeń skarżącej produkowała na jej potrzeby określone części do samochodów i po drugie, w konsekwencji błędne niezastosowanie art. 20 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. W pierwszej z tych kwestii, do tego co wyżej powiedziano o bezspornych okolicznościach wyrażających relacje kooperacji należy dodać akcentowane w rewizji nadzwyczajnej

fakty (wynikające między innymi z przyjętych między skarżącą a E.S.P. umowy użyczenia i „ogólnych warunków zakupu”) wyłącznego wykorzystywania przedmiotowych urządzeń do wytwarzania części samochodowych na rzecz skarżącej podatniczki. Brak w zaskarżonym wyroku odpowiedniej analizy wskazanych faktów i dowodów prowadzi do uznania „procesowej podstawy” rewizji nadzwyczajnej.

W zakresie drugiej, to jest materialnoprawnej kwestii wynikającej z rewizji nadzwyczajnej, należy ponadto podkreślić, że ocena wyroku wyraża nieusprawiedliwioną interpretację wyraźnie restryktywną na niekorzyść podatnika jego uprawnienia do tego, że może zmniejszyć podatek należny o kwotę podatku naliczonego związaną ze sprzedażą opodatkowaną (art. 20 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług). Przepis ten określa sytuację podatnika, który dokonuje jednocześnie sprzedaży towarów opodatkowanych i zwolnionych od podatku (por. art. 20 ust. 1 ustawy) i dla takiej sytuacji uzależnia zastosowanie instytucji zmniejszenia podatku należnego (por. art. 19 ust. 1 ustawy) od „związania ze sprzedażą opodatkowaną”. Nie ma usprawiedliwionych podstaw ażeby uważać, że w przedstawionych okolicznościach sprawy nie zachodzi takie „związanie”, o jakim jest mowa w art. 20 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

W szczególności nabycie przez podatnika urządzeń do wytwarzania detali do produkcji towarów objętych sprzedażą opodatkowaną jest związane z tą sprzedażą również w przypadku, gdy podatnik, pozostając właścicielem nabytych urządzeń, przekazuje je na określony czas kooperantowi wykorzystującemu je do wytwarzania dla podatnika detali dla sprzedaży opodatkowanej. Nie ma bowiem na gruncie art. 20 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług (por. też wyrok SN z 4 listopada 1998 r., III RN 77/98, OSNAP 1999 nr 16, poz. 503) podstaw do zawężenia wynikającego z tego przepisu uprawnienia podatnika tylko do sytuacji, w których podatnik sam bezpośrednio eksploatuje urządzenie związane z jego działalnością gospodarczą dotyczącą „sprzedaży opodatkowanej”. Ocena prawna zaskarżonego wyroku pozostaje w sprzeczności z wykładnią systemową art. 20 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Do uwag z zakresu relacji tego przepisu z art. 20 ust. 1 i z art. 19 ust. 1 należy w szczególności dodać uregulowanie kwestii rozporządzenia przez podatnika towarami zawarte w art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy. Otóż z przepisu tego (w jego brzmieniu obowiązującym w 1995 r.) wynika, że obniżenia podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów (usług), którymi rozporządzono w sposób niepozwalający na zaliczenie poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przy-

chodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym. Jeżeli to „rozporządzenie” nabytymi przez podatnika urządzeniami do produkcji detali do samochodów nie powodowało wyłączenia ich z zakresu kosztów w rozumieniu powołanego wyżej przepisu, to sytuacja taka tym bardziej nie powodowałaby utraty przez podatnika uprawnienia do obniżenia podatku należnego na gruncie art. 20 ust. 2. ustawy. Nie ma bowiem uzasadnienia zakwestionowanie wymaganego w tym przepisie powiązania pomiędzy wydatkami podatnika na zakupienie urządzeń (koszt) a produkcją finalną (sprzedażą opodatkowaną).

Z powyższych przyczyn Sąd Najwyższy uznał, że rewizja nadzwyczajna miała usprawiedliwione podstawy, co uzasadnia jej uwzględnienie w myśl art. 393¹³ § 1 KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego... (Dz.U. Nr 43, poz. 189).

=====