

Wyrok z dnia 4 listopada 1998 r.

III RN 77/98

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.

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 4 listopada 1998 r. sprawy ze skargi E.C. Ltd Spółki z o.o. w E. na decyzję Izby Skarbowej w E. z dnia 22 lipca 1996 r. [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za okres od stycznia 1994 r. do czerwca 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 16 stycznia 1998 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

W rozpatrywanej rewizji nadzwyczajnej Minister Sprawiedliwości zarzucił wyrokowi Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 16 stycznia 1998 r. rażące naruszenie art. 22 ust. 1 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. 19 ust. 1 i art. 20 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.) oraz art. 7 Kodeksu postępowania administracyjnego i na podstawie art. 57 ust. 2 powołanej ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym wniósł o uchylenie zaskarżonego wy-

roku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu - Ośrodkowi Zamiejscowemu w Gdańsku do ponownego rozpoznania.

Okoliczności sprawy, objęte zakresem zarzutów rewizji nadzwyczajnej przedstawiają się, jak następuje:

W wyniku przeprowadzonych w Spółce z o.o. E.C. Ltd. w E. przez Urząd Skarbowy w E. czynności kontrolnych. Urząd ten ustalił, że w okresie od stycznia 1994 r. do czerwca 1995 r., Spółka pomniejszyła podatek VAT należny związany z prowadzoną działalnością gospodarczą w zakresie sprzedaży piwa o podatek naliczony związany z zakupem urządzeń do rozlewu piwa i lad barowych. Takie postępowanie podatnika zostało potraktowane jako bezpodstawne zawyżenie podatku naliczonego z tego powodu, że urządzenie do rozlewu piwa oraz lady barowe Spółka przekazywała swoim kontrahentom w obrocie piwem na zasadzie bezpłatnego użyczenia. W konsekwencji tego ustalenia Urząd Skarbowy w decyzji w przedmiocie podatku VAT za wymieniony okres określił zobowiązanie Spółki z pominięciem pomniejszenia podatku należnego w zakresie dotyczącym podatku naliczonego z tytułu zakupu urządzeń do rozlewu piwa i lad barowych oraz zastosował sankcję zwiększenia wartości podatku należnego o trzykrotność bezpodstawnego jego zawyżenia.

Izba Skarbowa w E. decyzją z dnia 22 lipca 1996 r. utrzymała w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W uzasadnieniu tej decyzji stwierdza się, że rozporządzenie przez podatnika sprzętem nalewu piwa w formie przekazywania go w nieodpłatne użytkowanie (użyczenie) jest czynnością, która w ogóle nie podlega przepisom ustawy o VAT. W konsekwencji tego faktu - zdaniem Izby Skarbowej - w świetle art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług Spółka nie może korzystać z przywilejów jakie daje ta ustawa, tj. prawa do odliczeń. Jako istotny element takiej zasady Izba Skarbowa wskazała na uregulowanie z art. 20 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, według którego jedynie zakupy związane jednocześnie ze sprzedażą opodatkowaną i zwolnioną, ale podlegającą przepisom ustawy, mogą być odliczane od podatku należnego w proporcji określonej udziałem sprzedaży opodatkowanej w sprzedaży ogółem podatnika.

Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 16 stycznia 1998 r. uchylającego zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej oraz poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego w E., przyjął okoliczności faktyczne zgodnie z ustaleniami Organów Skarbowych i stwierdził, że do tych okoliczności błędnie zostały zastosowane przepisy art. 19 i 20 ustawy o podatku od towarów i usług. Według oceny

prawnej Naczelnego Sądu Administracyjnego art. 20 jest przepisem szczególnym - w stosunku do art. 19 - i w związku z tym może mieć zastosowanie tylko i wyłącznie do podatników dokonujących jednocześnie sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej od podatku, a więc do podmiotów określonych w ustępie pierwszym tego przepisu. Zastosowanie tego przepisu do wszystkich podatników nie ma podstawy prawnej i stanowiłoby niedopuszczalną rozszerzającą interpretację. Jeżeli zatem Spółka E. w ramach swojej działalności nie dokonuje sprzedaży piwa podlegającej podatkowi VAT i nie dokonuje sprzedaży towarów zwolnionych od podatku to w stosunku do niej nie może mieć zastosowania przepis art. 20, co w konsekwencji oznacza, że skarżąca Spółka mogła dokonać obniżenia podatku należnego o podatek naliczony od zakupionych urządzeń do rozlewania piwa.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono, że Naczelny Sąd Administracyjny niesłusznie zastosował art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Jeżeli bowiem według art. 20 tej ustawy podatnik może zmniejszyć podatek należny o kwotę podatku naliczonego związaną tylko ze sprzedażą opodatkowaną w sytuacji gdy dokonuje jednocześnie sprzedaży towarów podlegających opodatkowaniu i zwolnionych od podatku, to w sytuacji, gdy dokonuje tylko sprzedaży opodatkowanej, to tylko od tej sprzedaży może zmniejszyć podatek należny, co - zdaniem rewidującego - leży u podstaw reguły zawartej w art. 19 ust. 1 ustawy. Skoro Spółka dokonywała tylko sprzedaży towarów opodatkowanych, a z tytułu użyczenia urządzeń do wlewu piwa nie podlegała podatkowi, to w tym ostatnim zakresie nie występuje podatek należny i nie ma czego pomniejszać. Ponadto Minister Sprawiedliwości podniósł, że zakres opodatkowania podatkiem VAT określony jest w art. 18 ustawy z uwzględnieniem wyłączeń wskazanych w art. 25. Jednakże Naczelny Sąd Administracyjny nie rozważał sprawy z punktu widzenia art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług co - zdaniem rewidującego - uzasadnia zarzut naruszenia art. 7 KPA.

Sąd Najwyższy uznał, że zarzuty rewizji nadzwyczajnej nie są usprawiedliwione z następujących przyczyn.

Ostatnio przytoczony zarzut naruszenia art. 7 KPA przez niewyjaśnienie tego czy nabyte przez Spółkę E. przedmiotowe urządzenie do rozlewu piwa nie miały charakteru środków trwałych, co mogłoby mieć znaczenie ze względu na regulację ogra-

niczającą zakres art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług zawartą w art. 25 ust. 1 pkt 3 tej ustawy - nie odnosi się do wyroku NSA, a może dotyczyć poprzedzającego postępowanie przed sądem postępowania administracyjnego. Przyjmując, że Minister Sprawiedliwości słusznie wskazuje na potrzebę wyjaśnienia określonych okoliczności faktycznych jako podstawy ewentualnego zastosowania wskazanego przepisu, to ustalenie tych okoliczności z pewnością nie należało do Sądu Administracyjnego. Sąd ten bowiem, stosownie do art. 1 i art. 21 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, nie zastępuje organów administracji w rozstrzyganiu spraw należących do ich właściwości, lecz sprawuje kontrolę pod względem zgodności z prawem. Co więcej, zaskarżony przez Ministra Sprawiedliwości wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego poprzez uchylenie decyzji administracyjnej wydanej bez wyjaśnienia przedmiotowej kwestii prawnej, stworzył taką możliwość przy ponownym rozpoznawaniu sprawy przez właściwe organy skarbowe. Nie będzie stanowiło przeszkody dla wyjaśnienia powyższej kwestii w postępowaniu administracyjnym to, że Sąd w wyroku nie wyraził w tym przedmiocie oceny prawnej (art. 30 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym), gdyż wyniknęło to z zakresu podstawy faktycznej zaskarżonej do Sądu decyzji administracyjnej.

Wbrew zarzutom rewizji nadzwyczajnej Sąd Najwyższy uznał, że wyrażona w zaskarżonym wyroku interpretacja przepisów art. 19 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług nie nasuwa zastrzeżeń. W pierwszym z tych przepisów 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. W przepisie tym bowiem uregulowana została sytuacja faktyczna (ust. 1), gdy podatnik dokonuje jednocześnie sprzedaży towarów opodatkowanych i zwolnionych od podatku. Konsekwencje prawne takiego stanu faktycznego określone zostały w zdaniu drugim art. 20 ust. 1 oraz między innymi w art. 20 ust. 2. Jak to słusznie ocenił skład orzekający NSA, brak jest podstawy prawnej do przenoszenia tych konsekwencji na grunt przepisu ogólnego. Przy okazji należy zwrócić uwagę na pewną niekonsekwencję argumentacji przedstawionej w rewizji nadzwyczajnej, wyrażającej się w tym, że Minister Sprawiedliwości słusznie

przyjmuje, iż: „Zakres opodatkowania podatkiem od towarów i usług określony jest przez art. 19 ustawy i wyłączenia określone w art. 25”. Przyjmując ten pogląd należy w konsekwencji uważać, że wszystkie wyjątki od zasady wyrażony w art. 19 ust. 1 powołanej ustawy są w tej ustawie wyraźnie określone, jak to ma miejsce we wskazanym art. 25, który zawiera enumeratywne ustalenie wypadków, w których: „Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika:...” oraz w art. 20 ust. 2, który odnosi się do podatnika dokonującego jednocześnie sprzedaży towarów opodatkowanych i zwolnionych od podatków.

Sąd Najwyższy z powyższych przyczyn stosownie do 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.) orzekł jak w sentencji wyroku.

=====