

Wyrok z dnia 14 października 1999 r.

III RN 43/99

Podmiot nabywający od producenta wyrób w celu jego dalszej sprzedaży, korzysta ze zwolnienia z podatku od towarów i usług w tym samym zakresie co producent (art. 7 ust. 1 pkt 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.).

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego po rozpoznaniu w dniu 14 października 1999 r. sprawy ze skargi Tadeusza M. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 10 września 1997 r. [...] w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za styczeń 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 15 października 1998 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Inspektor Kontroli Skarbowej w W. decyzją z dnia 15 maja 1997 r. [...] określił zobowiązanie podatkowe Tadeusza M. w zakresie podatku od towarów i usług za miesiąc styczeń 1995 r. Tadeusz M., który prowadził działalność gospodarczą jako dystrybutor wody źródlanej „A.” - produkowanej przez Spółkę z o.o. „A” w K., która wodę tę pozyskiwała ze źródła w C. koło K. - na podstawie informacji uzyskanej od producenta tej wody uznał, że wedle klasyfikacji statystycznej jest ona zaliczona do grupy SWW 2852-2-woda pitna podziemna i w konsekwencji zwolniona jest od obowiązku naliczania podatku od towarów i usług. Tymczasem organ kontroli skarbowej zakwestionował prawidłowość powyższej klasyfikacji i stwierdził, że przedmiotowa woda powinna być zaliczona do grupy o symbolu SWW 2532-28-wody naturalne

spożywcze i powinna podlegać opodatkowaniu przy sprzedaży 22% stawką podatku VAT. W odwołaniu od powyższej decyzji podatnik podniósł, że zasadność korzystania ze zwolnienia od podatku VAT w wypadku dystrybucji przedmiotowej wody oparł na informacji uzyskanej od jej dostawcy i zarazem producenta - Spółki z o.o. „A.” w K., która nawiązywała do takiego zwolnienia wynikającego z prawomocnej decyzji Izby Skarbowej w K. z dnia 16 stycznia 1995 r., uchylającej uprzednią decyzję Urzędu Skarbowego w K.-K. z dnia 18 sierpnia 1994 r. w sprawie ustalenia zobowiązania w podatku od towarów i usług, wydanego wobec Korporacji [...] „A.-N.” Spółka z o.o. w K., która była poprzednikiem prawnym Spółki z o.o. „A.” w K. Izba Skarbowa w W. decyzją z dnia 10 września 1997 r. utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję Urzędu Skarbowego, podnosząc w jej uzasadnieniu, że podatnik ponosi pełną odpowiedzialność za prawidłowość opodatkowania dokonanej sprzedaży, a zatem winien on dołożyć należytej staranności w celu wyjaśnienia zakresu ciężącego na nim obowiązku w każdym wypadku, czego jednak w rozpoznawanej sprawie nie uczynił. W wyniku skargi podatnika, Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wyrokiem z dnia 15 października 1998 r. [...] uchylił powyższą decyzję Izby Skarbowej w W. oraz utrzymaną nią w mocy decyzję Inspektora Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w W. z dnia 15 maja 1997 r. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w niniejszej sprawie znaczenie rozstrzygające miała bowiem powoływana przez skarżącego podatnika decyzja Izby Skarbowej w K. z dnia 16 stycznia 1995 r., która przesądziła o zakwalifikowaniu wody „A.” w klasyfikacji statystycznej do grupy oznaczonej symbolem SWW 2852-2, która korzysta ze zwolnienia podatkowego; przy czym nie ma znaczenia to, że decyzja ta adresowana była do producenta przedmiotowej wody, bowiem należy wyjść z założenia, iż ten sam towar w różnych fazach obrotu podlega tym samym zasadom opodatkowania podatkiem od towarów i usług, natomiast odmienne stanowisko w tej sprawie byłoby sprzeczne z art. 8 KPA i naruszałoby zasadę państwa prawnego.

Minister Sprawiedliwości pismem z dnia 21 maja 1999 r. [...] wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 15 października 1998 r. [...], zarzucając mu rażące naruszenie art. 22 ust. 2 pkt 1 i pkt 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm. - powoływanej nadal jako: ustawa o NSA) oraz art. 18 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. - powoły-

wanej nadal jako: ustawa o podatku od towarów i usług) w związku z § 47 pkt 1 lit. e rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 688 - powoływane nadal jako: rozporządzenie) oraz art. 80 KPA, a w konsekwencji na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o statystyce państwowej (jednolity tekst: Dz.U. z 1989 r. Nr 40, poz. 221 - powoływanej nadal jako: ustawa o statystyce państwowej) organami upoważnionymi do dokonywania klasyfikacji statystycznej towarów i usług są wyłącznie organy wymienione w tej ustawie. Z kolei prawidłowe zakwalifikowanie towaru lub usługi i nadanie jej symbolu w celu właściwego zastosowania stawki podatku od towarów i usług należy do producenta towaru lub świadczącego usługę. Natomiast w sytuacji, gdy podatnik ma wątpliwości w kwestii zasadności dokonania określonego zaszeregowania określonego towaru lub usługi do właściwej grupy klasyfikacji statystycznej tzw. systematycznego wykazu wyrobów (SWW), powinien on wystąpić do właściwego organu statystycznego z wnioskiem o zakwalifikowanie towaru lub usługi do odpowiedniej grupy, który jest wówczas załatwiany w trybie określonym zarządzeniem nr 29 Prezesa GUS z dnia 1 października 1993 r. w sprawie ustalenia zasad udzielania interpretacji, pomocy w zakwalifikowaniu i wyjaśnień związanych ze stosowaniem podstawowych kwalifikacji (Dz.Urz. GUS Nr 14, poz. 90). Taki obowiązek podatnika stanowi konsekwencję konstrukcji prawnej podatku od towarów i usług, która opiera się na obowiązku podatnika do jego samoobliczenia oraz z faktu, że podstawowa stawka tego podatku wynosi 22% (art. 18 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług), a jedynie wyjątkowo może ona wynosić 7% lub 0%, chyba że określony towar lub usługa w ogóle nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem. Wynika stąd, że stosując preferencję podatkową podatnik powinien upewnić się, czy ma prawo do jej wykorzystania. Tymczasem w rozpoznawanej sprawie podatnik korzystając z takiej preferencji zaniedbał zadośćuczynienia temu obowiązkowi, w wyniku czego niewłaściwie obliczył swe należności podatkowe z tego tytułu i w konsekwencji uszczuplił swe należności podatkowe wobec Skarbu Państwa. W opinii rewizji nadzwyczajnej, fakt istnienia prawomocnej decyzji administracyjnej organu podatkowego w analogicznej sprawie, która była jednak adresowana do innego po-

datnika i dotyczyła innego przedmiotu opodatkowania, nie może stanowić podstawy do korzystania ze zwolnienia podatkowego od podatku od towarów i usług przez innego podatnika. Stosownie bowiem do dyspozycji art. 104 KPA, decyzja administracyjna organu administracji publicznej ma na celu wyłącznie załatwienie indywidualnej sprawy. Tym bardziej, że organ skarbowy wydający decyzję z dnia 15 maja 1997 r. ustalił (art. 80 KPA), iż Wojewódzki Urząd Statystyczny w K., w odpowiedzi na wniosek Korporacji [...] „A.-N.” w K. o ustalenie właściwego symbolu klasyfikacji SWW na wytwarzany przez tę Spółkę towar, już w 1994 r. pismem z dnia 1 czerwca 1994 r. [...] powiadomił producenta wody „A.” o tym, że towar ten powinien zostać zakwalifikowany do grupy SWW 2532-28-woda naturalna spożywcza. Wynika stąd, że w rozpoznawanej sprawie podatnik nie mógł korzystać z preferencji podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług, a odmienne orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w tym względzie rażąco narusza art. 18 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz art. 80 KPA, a także zasady prawne sformułowane w art. 32 i art. 84 Konstytucji RP. W odpowiedzi na rewizję nadzwyczajną skarżący wniósł o jej oddalenie oraz zwrócił uwagę na to, że w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny trafnie podniósł, że skoro producent wody „A.” uzyskał zwolnienia tego produktu od podatku od towarów i usług, to tym samym, ze zwolnienia tego mógł korzystać skarżący, jako dystrybutor tej wody. Ponadto w odpowiedzi na rewizję nadzwyczajną podniesiono także, iż wskazany wobec skarżącego zarzut nieprzestrzegania przez niego zasad postępowania określonych wskazanym w niej zarządzeniem Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego nie zasługuje na uwzględnienie, bowiem - jak to wywiedziono w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku - w danym wypadku stawka podatku od towarów i usług została określona na gruncie obowiązujących przepisów w sposób nieprawidłowy.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie jest zasadna.

Stosownie do art. 2 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług opodatkowaniem tym podatkiem podlega sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zwolnienia przedmiotowe [...] określone zostały w art. 7 ustawy o podatku od towarów i usług oraz w drodze wydanego na podstawie art. 47 ustawy o podatku od towarów i usług rozporządzenia Ministra Finansów z

dnia 8 grudnia 1994 r. Z kolei na podstawie § 47 pkt 1 lit. e rozporządzenia Ministra Finansów zwolniona została od podatku od towarów i usług między innymi: „woda pitna (SWW 2852) bez względu na przeznaczenie i nabywcę”. Oznacza to, że podobnie, jak to uczynił ustawodawca w załączniku nr 1 do ustawy o podatku od towarów i usług, obejmującym wykaz towarów, których sprzedaż jest zwolniona od tego podatku na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, także w § 47 pkt 1 lit. e rozporządzenia Ministra Finansów, w celu umożliwienia identyfikacji wymienionych grup towarów podlegających zwolnieniu od podatku od towarów i usług, prawodawca posłużył się, stosownie do dyspozycji art. 4 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, tzw. Systematycznym Wykazem Wyrobów (SWW), który wprowadzony został dla celów statystycznych, wydanym na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o statystyce państwowej (jednolity tekst: Dz.U. z 1989 r. Nr 40, poz. 221 ze zm. - powoływanej nadal jako: ustawa o statystyce państwowej) i zarządzeniem nr 7 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 26 lutego 1990 r. (Dz.Urz. GUS nr 3, poz. 11 ze zm.).

Należy przy tym zwrócić uwagę, że w międzyczasie uległy istotnej zmianie podstawy prawne funkcjonowania statystyki publicznej, wobec wejścia w życie z dniem 1 listopada 1995 r. ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz.U. Nr 88, poz. 439 ze zm.), która między innymi czasowo utrzymała w mocy obowiązujący uprzednio SWW (art. 60 ust. 1 i art. 61 ustawy o statystyce publicznej), a następnie zostały one uchylone wobec wejścia w życie z dniem 1 lipca 1999 r. tzw. Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (§ 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18 marca 1997 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług - Dz.U. Nr 42, poz. 264 - które zostało wydane na podstawie upoważnienia ustawowego wynikającego z art. 40 ust. 2 ustawy o statystyce publicznej).

Abstrahując od oceny techniczno-legislacyjnej poprawności tego rodzaju rozwiązania prawodawczego (chodzi o stan regulacji prawnej obowiązującej w dacie podejmowania przez organy podatkowe decyzji, które są przedmiotem oceny prawnej w rozpoznawanej sprawie), należy w kontekście tej sprawy zwrócić uwagę na to, że praktycznie pociągnęło ono za sobą nieuchronnie co najmniej dwie konsekwencje, z punktu widzenia zasady państwa prawnego wręcz niedopuszczalne, po pierwsze - materia prawna, z istoty swej ustawowa, do której w prawie podatkowym zalicza się niewątpliwie określenie przedmiotu opodatkowania, regulowana była w drodze zarządzeń administracyjnych (zarządzeń Prezesa GUS), które w systemie źródeł prawa

nie miały charakteru aktu normatywnego (powszechnie obowiązującego), a przy tym podlegać mogły w dowolnym czasie zmianom w trybie, który nie był kontrolowany przez ustawodawcę (nie był tutaj nawet wymagany tryb rozporządzenia - por. art. 54 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług); oraz po drugie - faktycznie kompetencja dotycząca określenia przedmiotu opodatkowania (obowiązku podatkowego lub zwolnienia podatkowego), czyli przepisów ustalających lub aktualizujących SWW (art. 12 ust. 1 ustawy o statystyce państwowej) oraz przepisów obowiązujących w zakresie sui generis urzędowej wykładni dotyczącej zasad stosowania SWW i trybu jej udzielania, powierzona została organom statystyki państwowej (zarządzenie nr 29 Prezesa GUS z dnia 1 października 1993 r. w sprawie ustalenia zasad udzielania interpretacji, pomocy w zakwalifikowaniu i wyjaśnień związanych ze stosowaniem podstawowych kwalifikacji - Dz.Urz. GUS Nr 14, poz. 90 - powoływane nadal jako: zarządzenie nr 29 Prezesa GUS).

W tej sytuacji, w rozpoznawanej sprawie należy mieć na uwadze, że skoro producent wyrobu, czyli firma „A.” Spółka z o.o. w K. (uprzednio: Korporacja [...] „A.-N.” Spółka z o.o. w K.), na podstawie prawomocnej decyzji Izby Skarbowej w K. z dnia 16 stycznia 1995 r., zaliczył wodę (pozyskiwaną ze źródła w C. koło K.) do grupy wyrobów o nazwie „woda pitna podziemna” (SWW 2852-2), a więc do grupy zwolnionej od podatku od towarów i usług „bez względu na przeznaczenie i nabywcę” (§ 47 pkt 1 lit. e rozporządzenia Ministra Finansów), to już z tej przyczyny stwierdzić trzeba, że podniesiony w rewizji nadzwyczajnej wobec skarżącego, jako podatnika podatku od towarów i usług, zarzut nieuprawnionego korzystania ze zwolnienia podatkowego w zakresie tego podatku z tytułu dystrybucji tej samej wody, jest bezzasadny, skoro jest bezsporne, że w danym wypadku w grę wchodziło tzw. zwolnienie przedmiotowe, a nie podmiotowe. W konsekwencji stwierdzić należy, że nie jest również trafny drugi zarzut podniesiony w rewizji nadzwyczajnej, a dotyczący zaniedbania przez skarżącego, jako podatnika podatku od towarów i usług, dołożenia przez niego należytej staranności w celu prawidłowego samoobliczenia tego podatku (art. 10 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług). Tym samym także zarzut, że skarżący, jako podatnik podatku od towarów i usług, powinien był w tym wypadku zachować się w sposób określony w zarządzeniu nr 29 Prezesa GUS, jest bezzasadny i to co najmniej z trzech powodów: po pierwsze - dlatego, że to nie skarżący, ale producent wyrobu - wody pitnej, obowiązany był przed jej wprowadzeniem do obrotu dokonać ustalenia właściwej stawki podatku od towarów i usług; po drugie - dlatego, że w da-

nym wypadku skarżący nabył wyrób - wodę pitną od producenta już jako towar objęty zwolnieniem przedmiotowym w podatku od towarów i usług; oraz po trzecie - także z tej przyczyny, że w demokratycznym państwie prawnym nie jest dopuszczalne nakładanie na obywateli obowiązków prawnych aktem prawnym generalnym rangi zarządzenia administracyjnego (zarządzeniem nr 29 Prezesa GUS), który został przy tym wydany bez wyraźnego upoważnienia ustawowego - bowiem upoważnienie takie nie zostało sformułowane w powoływanym w tym kontekście w rewizji nadzwyczajnej art. 12 ustawy o statystyce państwowej. Dlatego stwierdzić należy, że zaskarżony rewizją nadzwyczajną wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu nie narusza prawa.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 393¹² KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzekł jak w sentencji.

=====