

Wyrok z dnia 25 marca 1999 r.

III RN 161/98

Decyzja określająca zobowiązanie w podatku na podstawie art. 10 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.) ma charakter deklaratoryjny.

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 25 marca 1999 r. na rozprawie sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Produkcyjno-Inwestycyjnego „B.” Sp. o.o. w G.K. na decyzję Izby Skarbowej w T. z dnia 31 października 1996 r. [...] w przedmiocie określenia i ustalenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 1994 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 12 marca 1998 r. [...]

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

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

Urząd Skarbowy w S. decyzją z dnia 23 lipca 1996 r. [...] określił i ustalił, po dokonaniu wymiaru uzupełniającego, Przedsiębiorstwu Produkcyjno-Inwestyjnemu „B.” Spółce z o.o. w G.K. wysokość zobowiązania w podatku od towarów i usług za 1994 r. w łącznej kwocie 184.260, 90 zł.

Izba Skarbowa w T. decyzją z dnia 31 października 1996 r. [...] utrzymała w mocy powyższą decyzję. W ocenie podatkowego organu odwoławczego Spółka nie złożyła deklaracji w Urzędzie Skarbowym i nie ewidencjonowała obrotu od dnia 27 października 1994 r. do 31 grudnia 1994 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie-Ośrodek Zamiejscowy w Rzeszowie wyrokiem z dnia 12 marca 1998 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej. W ocenie Sądu z brzmienia art. 174 Kodeksu postępowania administracyjnego wynika jednoznacznie, że nowa decyzja ma charakter uzupełniający, a nie charakter łączny, wymierzający zobowiązanie podatkowe na nowo. Ponadto przepis art. 10 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym statuuje konstytutywny charakter decyzji podatkowej, także w części tzw. nie sankcyjnego wymiaru tego podatku, a nie deklaratoryjny, jak to błędnie przyjęły organy podatkowe. Konsekwencją tego jest termin powstania zaległości podatkowej oraz termin i obowiązek zapłaty odsetek inny niż to określono w decyzji wymiarowej.

Minister Sprawiedliwości zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił 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.) i art. 10 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.) w związku z art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.). W ocenie Ministra Sprawiedliwości zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług powstaje z mocy prawa, na co wskazuje treść przepisu art. 6 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, który określa moment powstania obowiązku podatkowego. Z kolei z art. 10 ust. 2 ustawy wynika, że o ile obowiązek powstaje z mocy prawa, to decyzja organu podatkowego ma jedynie charakter deklaratoryjny; konstytutywny charakter ma decyzja ustalająca tzw. podatek sankcyjny.

Prokurator wniósł o uwzględnienie rewizji nadzwyczajnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona.

W rozpoznawanej sprawie jest sporna kwestia charakteru prawnego decyzji wydanej na podstawie art. 10 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.). Przepis ten stanowi, że zobowiązanie podatkowe lub kwotę zwrotu różnicy podatku od towarów i usług przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba że urząd skarbowy określi je w innej wysokości. Rozstrzygnięcie kwestii, czy decyzja

określająca zobowiązanie w podatku od towarów i usług ma charakter konstytutywny, jak przyjął Sąd w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, czy charakter deklaratoryjny, jak twierdzi Minister Sprawiedliwości, wymaga wyjaśnienia odnośnie do sposobu powstania zobowiązania podatkowego. W świetle przepisu art. 6 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług stanowiącego, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania (dostarczenia), przekazania, zamiany, darowizny towaru lub wykonania usługi, nie budzi żadnych wątpliwości, że zobowiązanie w podatku od towarów i usług powstaje z mocy prawa; pogląd ten jest powszechnie przyjęty w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (np. niepublikowany wyrok NSA z dnia 9 października 1996 r, S.A./Sz 1932/96). W piśmiennictwie i orzecznictwie sądowym przyjmuje się zgodnie, że w sytuacji, gdy obowiązek publicznoprawny powstaje z mocy prawa, to decyzja określająca ten obowiązek ma charakter decyzji deklaratoryjnej. Zasada ta znalazła odzwierciedlenie w uchylonej ustawie z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.), która w przepisie art. 5 ust. 1 i 2 rozróżniała dwa sposoby powstania zobowiązania podatkowego, a mianowicie z chwilą doręczenia stronie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe (ust. 1) albo z chwilą zaistnienia okoliczności, z którą przepisy prawa łączą powstanie zobowiązania podatkowego (ust. 2), czyli z mocy prawa. Z przepisów tych wynika, że w pierwszym przypadku doręczenie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe jest konieczne dla powstania zobowiązania podatkowego, zaś w drugim przypadku jest zbędne wydanie decyzji, skoro zobowiązanie powstaje z mocy prawa. W sytuacji jednak, gdy podatnik nie wykonał zobowiązania podatkowego mimo zaistnienia okoliczności, z którymi przepisy prawa łączą powstanie takiego zobowiązania, wówczas organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość tego zobowiązania. Z wykładni językowej i systemowej powyższych przepisów wynika, że organ podatkowy (urząd skarbowy) może wydać decyzję określającą zobowiązanie w podatku od towarów i usług wtedy, gdy podatnik nieprawidłowo określił wysokość tego zobowiązania w deklaracji podatkowej. Decyzja określająca zobowiązanie w podatku od towarów i usług na podstawie przepisu art. 10 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym ma charakter deklaratoryjny, skoro zobowiązanie w tym podatku powstaje z mocy prawa; również w tym zakresie piśmiennictwo i orzecznictwo są zgodne (por. np. niepublikowany wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 1998 r., I SA/Wr 734/96). W związku z powyższym należy stwierdzić, że Sąd przyjmując w zaskarżonym wyroku, że decyzja określająca

zobowiązanie w podatku od towarów i usług ma charakter konstytutywny , rażąco naruszył przepis art. 10 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i bezpodstawnie odstąpił od utrwalonej linii orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którą decyzja o określeniu zobowiązania w tym podatku ma charakter decyzji deklaratoryjnej.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====