

Wyrok z dnia 25 marca 1999 r.

III RN 129/98

Orzeczenie sądu administracyjnego, w którym sentencja jest oczywiście sprzeczna z jego uzasadnieniem narusza art. 328 § 2 KPC.

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 11 marca 1999 r. sprawy ze skargi „W.” S.A. w K. na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 4 sierpnia 1997 r. [...] w przedmiocie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za miesiąc grudzień 1994 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Krakowie z dnia 11 marca 1998 r. [...]

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

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

[...] Urząd Skarbowy w K. decyzją z dnia 30 kwietnia 1997 r. określił „W.” S.A. w K. nadwyżkę podatku naliczonego nad podatkiem należnym w kwocie o 172.947 zł niższej niż wykazana w deklaracji VAT-7 za miesiąc grudzień 1994 r. i zmniejszył o tę kwotę zwrot części tej nadwyżki na rachunek bankowy Spółki. W ocenie Urzędu Skarbowego podatnik nie miał prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z faktury [...] z dnia 17 grudnia 1994 r., gdyż wydatki na zakup linii technologicznej do konfekcjonowania produkcji nie były związane ze sprzedażą opodatkowaną. Linia ta została bowiem wniesiona jako aport do „A.” Sp. z o.o. w W. i nigdy nie była użytkowana przez podatnika. Podatnik nie miał również prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z faktury [...] z dnia 31 grudnia 1994 r. na roboty montażowo-budowlane w budynku filtrowni, gdyż faktura ta nie została potwier-

dzona kopią u jej wystawcy, tj. PW „B.” Sp. z o.o. w W., a wykonanie tych robót w budynku nie zostało stwierdzone.

Izba Skarbowa w K. decyzją z dnia 4 sierpnia 1997 r. utrzymała w mocy zaskarżoną odwołaniem podatnika decyzję organu podatkowego pierwszej instancji, podzielając poglądy prawne tego organu.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie-Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie wyrokiem z dnia 11 marca 1998 r. [...] oddalił skargę Spółki na powyższą decyzję Izby Skarbowej w K. W ocenie Sądu faktury [...] nie mogą stanowić podstawy do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony lub zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym, bowiem faktury te nie zostały wystawione przez podmioty uprawnione. W związku z tym Sąd przyjął, że zaskarżona decyzja Izby Skarbowej oraz poprzedzająca ją decyzja organu pierwszej instancji mimo błędnego uzasadnienia odpowiada prawu. W ocenie Sądu posiadanie przez nabywcę towarów lub usług faktury nie potwierdzonej kopią u sprzedawcy zostało wprowadzone jako przeszkoda do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w obowiązującym od 1 stycznia 1995 r. § 34 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 668), a przepis ten nie może mieć zastosowania w rozpoznawanej sprawie. Sąd stwierdził ponadto, że akt notarialny z dnia 11 października 1995 r. nie jest dowodem na wniesienie linii do konfekcjonowania produkcji chemicznej jako aportu do „A.” Sp. z o.o. w W., bowiem zawiera jedynie zgodę zgromadzenia akcjonariuszy „W.” S.A. w K. dla zarządu tej Spółki na wniesienie tej linii jako aportu. W ocenie Sądu nie przeprowadzono dowodu z oględzin budynku filtrowni, a zatem nie można zasadnie przyjąć, że roboty budowlano-montażowe wykazane w fakturze [...] nie zostały faktycznie wykonane.

Minister Sprawiedliwości zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), art. 328 § 2 Kodeksu postępowania cywilnego w związku z art. 59 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym i w związku z art. 19 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.) i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Krakowie do ponownego rozpoznania.

W ocenie Ministra Sprawiedliwości Sąd nie ustosunkował się do podniesionych w skardze zarzutów rażącego naruszenia art. 19 ust. 1 i 3 oraz art. 21 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, natomiast wskazał na pewne nieścisłości związane z nadaniem numeru identyfikacji podatkowej. W rezultacie Sąd stwierdził, że zaskarżona decyzja mimo błędnego uzasadnienia odpowiada prawu, jednakże nie wskazując, na czym polega błędne uzasadnienie decyzji organów skarbowych. Minister Sprawiedliwości jest zdania, że rozważania Sądu odnośnie do faktury nr 602/94 są nieprzydatne, ponieważ nikt tego faktu nie kwestionował i nie jest to przedmiotem rozważań.

Zasadnicze, w ocenie Ministra Sprawiedliwości, zarzuty związane są z ustosunkowaniem się Sądu do faktury nr 44/94 z dnia 31 grudnia 1994 r. wystawionej przez „B.” Sp. z o.o. za wykonanie robót budowlano-montażowych w budynku filtrowni. Organy skarbowe ustaliły, że brak jest kopii tej faktury u sprzedawcy, brak protokołu odbioru, jak również innych dodatkowych materiałów potwierdzających, a nawet uprawdopodobniających wykonanie tych usług. Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku stwierdził, że „posiadanie przez nabywcę towarów lub usług faktury nie potwierdzonej kopią u sprzedawcy zostało wprowadzone jako przeszkoda do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w obowiązującym od 1 stycznia 1995 r. § 34 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 668). Przepis ten nie mógł mieć zastosowania w rozpoznawanej sprawie.” Minister Sprawiedliwości jest zdania, że należy stąd wysnuć wniosek, że brak kopii rachunku nie stał na przeszkodzie zastosowaniu art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Ze stwierdzeń Sądu odnoszących się do rachunku nr 605/94, że nie doszło do oględzin budynku filtrowni i w związku z tym nie można zasadnie przyjąć, że roboty budowlane nie zostały wykonane, wynika, że konsekwencją takich ustaleń powinno być uwzględnienie skargi. Tymczasem Naczelny Sąd Administracyjny skargę oddalił, doprowadzając tym samym do istotnej sprzeczności między uzasadnieniem wyroku a jego częścią dyspozytywną.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego podatnik zarzucił rażąco naruszenie przepisów art. 19 ust. 1 - 3 oraz art. 21 ust. 3 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.), a także art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) przez błędną ich wykładnię na niekorzyść podatnika poprzez bezpodstawne pozbawienie go prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony oraz naruszenie przepisów art. 7, 80, 81 i 107 § 3 Kodeksu postępowania administracyjnego. Naczelny Sąd Administracyjny zaskarżonym wyrokiem oddalił skargę uznając, że faktura [...] z dnia 17 grudnia 1994 r. i faktura [...] z dnia 16 grudnia 1994 r. zostały wystawione przez podmiot nieistniejący, a zatem nie mogły stanowić podstawy do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony lub zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym. W konkluzji Sąd stwierdził, że zaskarżona decyzja wraz z poprzedzającą ją decyzją mimo błędnego uzasadnienia odpowiada prawu. Ta część uzasadnienia nie budzi wątpliwości z punktu widzenia jej zgodności z częścią dyspozytywną (sentencją) zaskarżonego wyroku, nawet jeżeli Sąd nie wyjaśnił, na czym ma polegać błędne uzasadnienie decyzji organów skarbowych. Dalsze rozważania Sądu odnośnie do konsekwencji prawnych posiadania przez nabywcę towarów i usług faktur nie potwierdzonych kopią u nabywcy prowadzą do wniosku, że brak kopii rachunku nie był bezwzględnie przeszkodą zastosowania w sprawie art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Sąd stwierdził bowiem, że „posiadanie przez nabywcę towarów lub usług faktury nie potwierdzonej kopią u sprzedawcy zostało wprowadzone jako przeszkoda do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w obowiązującym od 1 stycznia 1995 r. § 34 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 668). Przepis ten nie może więc mieć zastosowania w rozpoznawanej sprawie.”

Dalsze oceny Sądu wyrażone w uzasadnieniu pogłębiają sprzeczność między uzasadnieniem wyroku a jego częścią dyspozytywną. Sąd stwierdził bowiem, że akt notarialny z dnia 11 października 1995 r. nie jest dowodem na wniesienie linii do konfekcjonowania produkcji chemicznej jako aportu do „A.” Sp. z o.o. w W., bowiem zawiera jedynie zgodę zgromadzenia akcjonariuszy „W.” S.A. w K. dla zarządu tej Spółki na wniesienie tej linii jako aportu. W ocenie Sądu nie przeprowadzono dowodu

z oględzin budynku filtrowni, a zatem nie można zasadnie przyjąć, że roboty budowlano-montażowe wykazane w fakturze [...] nie zostały faktycznie wykonane. W istocie więc Sąd nie podzielił stanowiska organu podatkowego drugiej instancji, który uznał, że podatnik nie miał prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z faktury [...] z dnia 17 grudnia 1994 r., gdyż wydatki na zakup linii technologicznej do konfekcjonowania produkcji nie były związane ze sprzedażą opodatkowaną. Linia ta została bowiem wniesiona jako aport do „A.” Sp. z o.o. w W. i nigdy nie była użytkowana przez podatnika. Podatnik nie miał również prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z faktury [...] z dnia 31 grudnia 1994 r. na roboty montażowo-budowlane w budynku filtrowni, gdyż faktura ta nie została potwierdzona kopią u jej wystawcy, tj. PW „B.” Sp. z o.o. w W., a wykonanie tych robót w budynku nie zostało stwierdzone. Konsekwencją takich ustaleń i ocen Sądu powinno być, co trafnie podkreśla Minister Sprawiedliwości, uwzględnienie skargi, a nie jej oddalenie.

Biorąc pod rozwagę powyższe okoliczności należy uznać, że niniejsza rewizja nadzwyczajna ma usprawiedliwione podstawy. Trafny jest zarzut naruszenia art. 328 § 2 KPC, jednakże nie ze względu na brak uzasadnienia prawnego, co niesłusznie kwestionuje wnoszący rewizję nadzwyczajną. W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku powołano bowiem przepisy prawa materialnego stanowiącego podstawę rozstrzygnięcia, w tym przepis art. 19 ust. 2 i art. 32 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i uzasadniono oddalenie skargi. Okoliczność, że uzasadnienie to zawiera sprzeczności lub że jest niejasne, zbyt lakoniczne lub wręcz nieprawidłowe nie usprawiedliwia zarzutu, że uzasadnienie nie istnieje w kształcie wymaganym przez art. 328 § 2 KPC.

Zarzut naruszenia art. 328 § 2 KPC jest usprawiedliwiony wyłącznie w tym kontekście, że uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie spełniło swej podstawowej funkcji, tj. nie wskazało przyczyn prawnych, dla których zarzuty skargi nie mogły być uwzględnione. Przeciwnie, tok rozumowania Sądu rozważającego zasadność podniesionych w skardze zarzutów w świetle przepisów prawa wyraźnie wskazuje na to, że Sąd nie podzielił stanowiska organów podatkowych odnośnie do prawa podatnika do odliczenia podatku należnego o podatek naliczony, co powinno prowadzić do uwzględnienia skargi. Nie bez znaczenia dla oceny tego zarzutu jest także i to, że uzasadnienie wyroku ma spełniać rolę wychowawczo-perswazyjną w celu przekonania strony, że odmowa uwzględnienia jej skargi odpowiada prawu i jest sprawiedliwa. Tymczasem Sąd w części dyspozytywnej oddalił skargę podatnika, któremu w

uzasadnieniu przyznał rację. Należy podkreślić, że przedstawiona wyżej sprzeczność między sentencją wyroku a jego uzasadnieniem jest sprzecznością istotną i oczywistą, która nie mogła być usunięta w drodze wykładni lub sprostowania wyroku, a zatem konieczne było uchylene zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi do ponownego rozpoznania.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====