

Wyrok z dnia 6 marca 2002 r.

III RN 27/01

Rozstrzygnięcie ustalające dodatkowe zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług ma charakter subsydiarny względem wydanej na podstawie art. 27 ust. 6 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.) decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. Termin przedawnienia podstawowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, liczony od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności tego podatku, stanowi równocześnie termin przedawnienia dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalonego na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług (art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.).

Przewodniczący SSN Andrzej Wasilewski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Józef Iwulski, Andrzej Kijowski.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, w sprawie ze skargi Towarzystwa Finansowo-Leasingowego Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w Z.G. na decyzję Izby Skarbowej w Z.G. z dnia 31 maja 1999 r. [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług, po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Administracyjnej, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w dniu 6 marca 2002 r. rewizji nadzwyczajnej Prokuratora Generalnego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 16 maja 2000 r. [...]

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

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

Pierwszy Urząd Skarbowy w Z.G. decyzją z dnia 17 marca 1999 r., wydaną na podstawie art. 27 ust. 6 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 wyniku powtórnej analizy materiału dowodowego objętego stanowiącego rezultat kontroli przeprowadzonej w dniu 24 czerwca 1997 r., do którego strona wniosła żądanie skierowania sprawy na drogę postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych, określił Towarzystwu Finansowo-Leasingowemu Sp. z o. o. w Z.G. zaległość podatkową w podatku od towarów i usług za kwiecień 1995 r. w wysokości 9.240 zł i odsetki od tej kwoty w wysokości 5.275,70 zł oraz ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 30 % kwoty zawyżenia podatku naliczonego w kwocie 2.772 zł. W wyniku postępowania odwoławczego, Izba Skarbowa w Z.G. decyzją z dnia 31 maja 1999 r. utrzymała w mocy powyższą decyzję. Natomiast Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu wyrokiem z dnia 16 maja 2000 r. [...] uchylił za skarżoną decyzję Izby Skarbowej. W uzasadnieniu tego wyroku Sąd stwierdził, że: „Organ odwoławczy nie ustosunkował się wnikliwie do zarzutu przedawnienia w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Przepis art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej stanowi, że zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. Zatem zgodnie z przepisami podatkowymi, organy podatkowe w jednej decyzji określają i ustalają chwilowe zobowiązania podatnika. Należy zatem stwierdzić, że zgodnie z przepisem art. 68 § 1, który nawiązuje do przepisu art. 21 § 1 pkt 2 tej ustawy, w przedmiotowej sprawie skarżącemu Towarzystwu doręczono decyzję ustalającą wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego. Organ jest w swoich wywodach niekonsekwentny, albowiem precyzyjnie i ściśle z brzmieniem ocenia kwestię dotyczącą sformułowania ‘decyzji ustalającej’ użytego w przepisie art. 54 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Równie konsekwentnie należy oceniać i stosować zapisy przepisów art. 68 § 1 pkt 1 w związku z art. 21 § 1 pkt 2”.

Prokurator Generalny wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 16 maja 2000 r. [...] zarzucając rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 oraz 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.) i art. 68 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) w związku z art. 328 § 2 KPC i art. 59 ustawy o NSA, a w konsekwencji na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA wniósł o

uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że: po pierwsze – Naczelny Sąd Administracyjny w rozpoznawanej sprawie „nie zajął wyraźnego stanowiska, co do terminu przedawnienia i innych zagadnień z tym związanych i w tym zakresie uzasadnienie wyroku nie odpowiada wymogom art. 328 § 2 KPC. (...) Sąd administracyjny jest ‘sądem prawa’, a nie ‘sądem faktu’.”; po drugie – wbrew sformułowanemu w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku stanowisku Sądu: „W uzasadnieniu decyzji Izby Skarbowej z dnia 31 maja 1999 r. stwierdzono między innymi, że Izba Skarbowa nie podziela poglądu podatnika co do terminu przedawnienia. Zdaniem Izby Skarbowej, należy mieć przede wszystkim na uwadze to, iż decyzja ustalająca dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie jest decyzją samoistną. Dlatego okres przedawnienia w zakresie wydania decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe zastosowanie znajduje art. 68 § 2 Ordynacji podatkowej, a co za tym idzie okres przedawnienia przedmiotowej kwestii – zdaniem Izby Skarbowej – wynosi 5 lat licząc od dnia 31 grudnia 1995 r.”; po trzecie – „Moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług określa art. 6 ustawy o podatku od towarów i usług oraz przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 6 ust. 10 tej ustawy. Decyzje organów podatkowych dotyczyły określenia zaległości w podatku od towarów i usług za miesiąc kwiecień 1995 r. Termin 5-letni, o jakim mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, liczy się ‘od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku’, czyli od końca 1995 r. Termin ten upłynął z końcem 2000 r. Decyzja organu II instancji została wydana w dniu 31 maja 1999 r., a zatem przed upływem terminu przedawnienia, o jakim mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest zasadna. Zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług powstaje z chwilą zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa o podatku od towarów i usług wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 6 ust. 1 i art. 10 ustawy o podatku od towarów i usług). Jeżeli jednak organ podatkowy stwierdzi, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej ma wów-

czas obowiązek podjęcia na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług łącznie dwóch rozstrzygnięć: po pierwsze, określa on kwotę zwrotu w prawidłowej wysokości, czyli wydaje w tym zakresie decyzję, o której mowa jest w art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej. W tym wypadku zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1 w związku z art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej). Po drugie, równocześnie „ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30 % kwoty zniżenia tego zobowiązania”. W tym zakresie rozstrzygnięcie to ma więc znamiona decyzji ustalającej, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Należy jednak mieć na uwadze to, iż decyzja dotycząca tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego nie ma charakteru samoistnej decyzji podatkowej, lecz jest ona decyzją subsydiarną względem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, wydanej na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, skoro zarówno możliwość, jak i zarazem obowiązek jej wydania aktualizuje się zawsze dopiero z chwilą wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. W konsekwencji oznacza to, że jakkolwiek rozstrzygnięcie w zakresie tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego ma znamiona prawne decyzji ustalającej, która podejmowana jest dopiero po spełnieniu się przesłanek prawnych określonych w art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, to jednak z racji subsydiarnego charakteru tego rozstrzygnięcia względem decyzji określającej zobowiązanie podatnika w podatku od towarów i usług, terminu przedawnienia do podjęcia tego rozstrzygnięcia nie należy liczyć tak, jak to ma miejsce w wypadku decyzji ustalających (według art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej – wchodziłby więc w grę termin 3 lat, liczony od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy w zakresie dodatkowego zobowiązania podatkowego, czyli – w danym wypadku – od daty wydania decyzji określającej kwotę zwrotu różnicy podatku w należnej wysokości), lecz tak samo, jak w wypadku „podstawowego zobowiązania podatkowego” (art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej). Tym samym, należy stanąć na stanowisku, że 5-letni termin przedawnienia podstawowego zobowiązania podatkowego, liczony od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, stanowi równocześnie termin przedawnienia dla tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalanego na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług.

W rozpoznawanej sprawie jest poza sporem, że zarówno decyzja Pierwszego Urzędu Skarbowego w Z.G. z dnia 17 marca 1999 r., wydana na podstawie art. 27

ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, jak i utrzymująca ją w mocy decyzja Izby Skarbowej w Z.G. z dnia 31 maja 1999 r., którymi organy podatkowe określiły Towarzystwu Finansowo-Leasingowemu Sp. z o. o. w Z.G. kwotę zaległego podatku od towarów i usług za kwiecień 1995 r. i równocześnie ustaliły na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług należne od tego podatnika tzw. dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 30 % kwoty stwierdzonego zawyżenia podatku naliczonego, wydane zostały przed upływem 5 lat od końca 1995 roku, czyli od końca roku kalendarzowego, w którym upływał termin płatności podatku, bowiem w danym wypadku termin ten upływał dopiero z końcem 2000 r.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹³ § 1 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.

=====