

Wyrok z dnia 11 marca 1997 r.
III RN 49/96

Niezachowanie niektórych wymagań udokumentowania warunków zwolnienia od podatku w następstwie błędu wynikłego na tle nieprecyzyjnej regulacji prawnej i czynności organu skarbowego nie pozbawia podatnika prawa do tego zwolnienia jeżeli w postępowaniu o ustalenie zobowiązania podatkowego wykaże warunki zwolnienia.

Przewodniczący SSN: Teresa Romer, Sędziowie SN: Teresa Flemming-Kulesza, Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 11 marca 1997 r. sprawy ze skargi Cezarego M. i Ryszarda M. Spółki Cywilnej "M."-Zakład Garbarski w Z. na decyzję Izby Skarbowej w R. z dnia 25 kwietnia 1995 r. [...] w przedmiocie ustalenia zobowiązania z tytułu podatku obrotowego za 1993 r. na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 29 kwietnia 1996 r. [...]

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

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

Okoliczności faktyczne sprawy z rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich przedstawiają się jak następuje:

Przedmiotem sprawy jest zobowiązanie z tytułu podatku obrotowego za 1993 r. Ryszarda M. i Cezarego M., prowadzących w formie spółki cywilnej działalność gospodarczą w zakresie garbowania skór, skupu skór surowych oraz handlu. Sporny problem wyłoniły wyniki kontroli przeprowadzonej przez Urząd Kontroli Skarbowej w R. w okresie od 13 stycznia do 11 kwietnia 1994 r. W protokole z tej kontroli stwierdzono, że od sprzedaży części wyrobów dokonanej w okresie od 1 stycznia do 4 lipca 1993 r., wynikającej z faktur, podatnicy bezzasadnie nie uiścili podatku obrotowego. Według organu kontroli skarbowej zawarte w fakturach wpisy, że towar jest przeznaczony do dalszego przerobu ze wskazaniem numeru zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej nie spełniają warunków zwolnienia od podatku obrotowego, określonych w § 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. w sprawie stawek podatku obrotowego od osób fizycznych oraz nie będących jednostkami gospodarki społecznej osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, ulg, zwolnień i trybu płatności tego podatku (Dz. U. Nr 38, poz. 165 ze zm.). Zdaniem organu kontroli skarbowej dla uzyskania zwolnienia od podatku niezbędne były oświadczenia nabywców, że nabywane skóry przeznaczone są na cele inwestycyjno-zaopatrzeniowe.

W decyzji z dnia 19 lipca 1994 r. [...] Urząd Skarbowy w Z. ustalił dla Cezarego

M. i Ryszarda M. spółki cywilnej Zakład Garbarski "M." w Z. zobowiązanie z tytułu podatku obrotowego za 1993 r. w kwocie 63.528.000 starych złotych. Przy ustaleniu tego zobowiązania Urząd Skarbowy uwzględnił wyniki i ocenę prawną wyżej powołanej kontroli skarbowej. Z podstawy opodatkowania wyłączone zostały tylko te przypadki sprzedaży skór odzieżowych, co do których podatnicy dostarczyli w toku postępowania pisemne oświadczenia nabywców, o których mowa w § 9 ust. 6 pkt 1 powołanego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r.

W odwołaniu od tej decyzji podatnicy twierdzili, że stosowane w ich zakładzie zapisy na fakturach uznawali za wystarczające dla udokumentowania przedmiotowego zwolnienia podatkowego, w czym upewniło ich niezakwestionowanie tej praktyki pomimo kontroli przeprowadzonej przez Urząd Skarbowy w 1991 r.

W toku postępowania odwoławczego Izba Skarbowa w R. w piśmie z dnia 4 listopada 1994 r. zwróciła akta Urzędowi Skarbowemu w celu dodatkowego wyjaśnienia zakresu sprzedaży skór przez podatników za lata 1992-1993, z podziałem na skóry odzieżowe i pozostałe oraz z wyodrębnieniem w kategorii skór odzieżowych - tych, które zostały zużyte do produkcji odzieży skórzanej oznaczonej symbolem SSW 2231 oraz w kategorii skór pozostałych - tych, które zostały sprzedane na cele zaopatrzeniowe. Następnie postanowieniem z dnia 30 listopada 1994 r. w trybie art. 174 KPA Izba Skarbowa zwróciła sprawę Urzędowi Skarbowemu w celu dokonania wymiaru uzupełniającego oraz zmiany w tym zakresie zaskarżonej decyzji, ponieważ zobowiązanie podatkowe zostało ustalone w kwocie niższej niż to wynika z obowiązujących przepisów. Według ustaleń Izby Skarbowej należny podatek obrotowy został zaniżony co najmniej o kwotę 310.260.700 zł wobec bezpodstawnego zaliczenia do obrotu wolnego od podatku obrotowego sprzedaży skór odzieżowych bydłących bez oświadczenia odbiorców o przeznaczeniu ich na produkcję odzieży skórzanej o symbolu SSW 2231 oraz sprzedaży pozostałych skór nie przeznaczonych na cele zaopatrzeniowe i sprzedaży usług. Izba Skarbowa uznała, że do skór odzieżowych odnosi się odrębna regulacja wynikająca z § 11 powołanego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. Stosownie zaś do tego przepisu warunkiem zwolnienia podatkowego sprzedaży skór odzieżowych jest sprzedaż nabywcom prowadzącym działalność gospodarczą, którzy złożą oświadczenie, że zużyją nabyte skóry do produkcji odzieży skórzanej oznaczonej symbolem SSW 2231.

W konsekwencji powyższego postanowienia Izby Skarbowej Urząd Skarbowy w Z. decyzją z dnia 6 stycznia 1995 r., ustalił przedmiotowe zobowiązanie podatkowe Cezarego M. i Ryszarda M. spółki cywilnej "M." na kwotę 313.102.000 zł. Z kolei decyzję tę, zaskarżoną w postępowaniu instancyjnym, utrzymała w mocy Izba Skarbowa w R. decyzją z dnia 25 kwietnia 1995 r.

Skargę podatników oddalił Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 29 kwietnia 1996 r. stwierdzając, że - wbrew zarzutom skargi - zaskarżona decyzja została wydana w niewadliwym postępowaniu bez naruszenia przepisów § 9 i § 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. Jeżeli bowiem skarżący nie legitymowali się w pełni oświadczeniami nabywców, iż zakupione skóry przeznaczone zostaną do produkcji odzieży skórzanej o symbolu SSW 2231, to nie zostały spełnione warunki do korzystania ze zwolnienia podatkowego.

Rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku wniósł Rzecznik Praw Obywatelskich zarzucając wydanie wyroku na podstawie ustaleń dokonanych z rażącym

naruszeniem prawa, bo bez uwzględnienia zasad wyrażonych w art. 7-9 KPA.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich Sąd nie wziął pod uwagę twierdzenia podatników, zawartego w odwołaniu od decyzji Urzędu Skarbowego w Z. z dnia 19 lipca 1994 r., iż oświadczenia zawarte na fakturach za 1991 r. nie były kwestionowane przez pracowników Urzędu przeprowadzających kontrolę w roku 1991, co utwierdziło podatników w przekonaniu, że oświadczenia takie mają prawidłową formę i treść. Z akt sprawy wynika, że dopiero z pisma Izby Skarbowej w R. z dnia 4 listopada 1994 r. Urząd Skarbowy w Z. dowiedział się, jaki przepis rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. wprowadził zwolnienie obrotów ze sprzedaży skór odzieżowych i jakie warunki musi spełnić sprzedawca, aby skorzystać z tego zwolnienia. Także inspektor Urzędu Kontroli Skarbowej, przeprowadzający kontrolę, nie znał treści § 10 i § 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich w sytuacji, gdy prowadzący kontrolę pracownicy urzędu skarbowego oraz inspektor urzędu kontroli skarbowej nie w pełni znali przepisy prawa podatkowego i wiążącą ich wykładnię nie można czynić zarzutu podatnikowi, iż nie spełnił formalnego wymogu pobrania właściwego oświadczenia, gdy wcześniej pracownicy skarbowi nie wymagali takiego oświadczenia od tegoż podatnika. W rozpatrywanej sprawie Sąd nie wziął pod uwagę, iż zachodzi przypadek szczególnie - wystąpiła nie budząca wątpliwości sytuacja, że w okresie obowiązywania rozporządzenia Ministra Finansów z 17 kwietnia 1991 r. przepisy § 10 i § 11 nie były znane pracownikom Urzędu Skarbowego. Zadaniem urzędów skarbowych jest między innymi udzielanie informacji podatnikom w konkretnych sprawach o obowiązujących przepisach prawa i praktyce ich stosowania. Z mocy art. 9 Kodeksu postępowania administracyjnego, który obowiązuje także w postępowaniu przed organami podatkowymi, organy te są zobowiązane do należytego i wyczerpującego informowania stron o okolicznościach faktycznych i prawnych. Podatnicy sprzedali skóry odzieżowe nie wliczając do ceny podatku obrotowego, byli bowiem przekonani, że spełnili wszystkie warunki uprawniające ich do zwolnienia obrotów z tej sprzedaży od podatku obrotowego. Przyjęli też oświadczenia nabywców akceptowane, a w każdym razie nie kwestionowane przez organ skarbowy. Nietrafna ocena postępowania podatnika dokonana przez organy podatkowe nie może - w okresie późniejszym - powodować "sankcji podatkowych" nakładanych na tegoż podatnika.

Wniosek rewizji nadzwyczajnej dotyczył uchylecia zaskarżonego wyroku i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Z przedstawionego wyżej uzasadnienia rewizji nadzwyczajnej wynika, że Rzecznik Praw Obywatelskich nie kwestionuje tego, iż warunki zwolnienia od podatku obrotowego sprzedaży skór odzieżowych w okresie od 1 stycznia do 5 lipca 1993 r. określone były w § 11 powołanego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 1991 r. Istotnie taka kwalifikacja prawna przyjęta w zaskarżonym wyroku nie budzi wątpliwości skoro § 11 odnosi się jednoznacznie wprost do zwolnienia od podatku obrotowego sprzedaży skór odzieżowych. Ponadto w § 10 wyraźnie wskazano, że sprzedaż skór odzieżowych podlega opodatkowaniu podatkiem obrotowym według stawek określonych w załączniku nr 1 bez względu na przeznaczenie i odbiorcę: "z

zastrzeżeniem § 11".

Kontrowersyjny w sprawie problem prawny wynikł jednakże, nie na tle trudności we wskazaniu § 11 rozporządzenia jako przepisu określającego warunki zwolnienia od podatku obrotowego sprzedaży skór odzieżowych, lecz ze względu na budzące wątpliwości, zawarte w tym przepisie odesłanie do odpowiedniego stosowania § 9 ust. 6: "do nabywców nie będących jednostkami gospodarki uspołecznionej". Powstawało zagadnienie jak należy rozumieć zakres tego odesłania skoro w § 9 ust. 6 pkt 1 określone zostało wymaganie, ażeby nabywca złożył pisemnie oświadczenie, iż nabywany wyrób jest przeznaczony na cele określone w § 9 ust. 2, a więc między innymi na cele wytwórcze i inwestycyjne. Można było w związku z tym stawiać pytanie jaki jest wzajemny stosunek warunku wprost określonego w zdaniu pierwszym § 11 ust. 1: "złożenia oświadczenia, że zakupione skóry zostaną przeznaczone do produkcji odzieży skórzanej (SWW 2231)" do warunku określonego w § 9 ust. 6 pkt 1, do którego odpowiedniego stosowania § 11 w swym drugim zdaniu odsyłał.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdził, że w świetle § 11 ust. 1 w związku z § 9 ust. 6 rozporządzenia, w sytuacji gdy nabywcą nie była jednostka gospodarki uspołecznionej warunkiem skorzystania przez sprzedawcę ze zwolnienia od podatku obrotowego skór odzieżowych było:

1. złożenie sprzedawcy przez nabywcę pisemnego oświadczenia, iż nabywana skóra jest przeznaczona do szycia odzieży skórzanej oraz 2. okazanie przez nabywcę oryginału lub uwierzytelnionego odpisu dokumentu stwierdzającego prowadzenie działalności gospodarczej i stwierdzenie przez sprzedawcę na oświadczeniu, że nabywca okazał właściwy dokument oraz wpisanie rodzaju, numeru, daty i nazwy organu, który dokument ten sporządził. Przedstawiona interpretacja polegałaby więc na takim rozumieniu odesłania z § 11 do odpowiedniego zastosowania § 9 ust. 6, że chodzi tu wyłącznie o warunek określony w § 9 ust. 6 pkt 2, z pominięciem natomiast pkt 1. Jest to interpretacja prawidłowa, gdyż warunek z § 9 ust. 6 pkt 1 jest bezprzedmiotowy wobec szczególnego określenia oświadczenia dotyczącego przeznaczenia zakupionych skór odzieżowych w zdaniu pierwszym § 11 ust. 1. Jednakże, jeżeli miałyby to być oczywiste, to w takim razie odesłanie w § 11 do § 9 ust. 6 powinno dotyczyć wyłącznie punktu 2 tego przepisu. Brak natomiast takiego sprecyzowania mógł stawać się źródłem trudności interpretacyjnych. Dopiero na tym tle należy podzielić tezę rewizji nadzwyczajnej w tym zakresie, w jakim podnosi ona zupełne oderwanie przesłanek prawnomaterialnych zaskarżonego wyroku od konkretnej sytuacji procesowej sprawy.

Naczelnny Sąd Administracyjny oparł się na poprawnej interpretacji przedmiotowych przepisów i przyjmując, że dla zwolnienia od podatku niezbędne było rygorystyczne przestrzeganie wyinterpretowanych warunków zwolnienia skargę oddalił, pomijając jako nieistotne wszystkie podnoszone przez skarżących przyczyny braku potrzebnych oświadczeń. Zgodzić się trzeba z Rzecznikiem Praw Obywatelskich, że takie oderwanie zastosowania przepisu prawa materialnego od okoliczności sprawy jest wadliwe. Nie chodzi tu jednakże - jak mogłaby to sugerować argumentacja rewizji nadzwyczajnej - o uchylenie zastosowania przepisu prawa materialnego ze względu na zasady procesowe, ale o jego dostosowanie do określonego stanu faktycznego. W tym zakresie Naczelnny Sąd Administracyjny pominął, a w każdym razie nie poddał ocenie w uzasadnieniu swego wyroku wszystkich tych aspektów, o których mowa w rewizji nadzwyczajnej. Przede wszystkim chodzi tu o okoliczności, dla których nie zostały we

właściwym czasie sporządzone oświadczenia nabywców skór odzieżowych, że zakupione skóry zostaną przeznaczone do produkcji odzieży skórzanej. Z twierdzeń podatników wynika, iż stosowali praktykę dokonywania wpisów w fakturach, że towar przeznaczony jest do dalszego przerobu uważając, że w ten sposób zachowują wymagania zwolnienia. Taka interpretacja, jak to wyżej przedstawiono, nie jest właściwa. Jednakże podatnicy powoływali się na czynności organu kontroli skarbowej i czynności organu podatkowego, które mogły ich w błędnej praktyce utwierdzić oraz na to, że podobnie postępowali inni podatnicy w analogicznych sytuacjach i uzyskiwali zwolnienie podatkowe. Istotne znaczenie ma również twierdzenie podatników, że w sensie materialnym zostały zachowane wymagane warunki zwolnienia, gdyż sprzedawane przez nich skóry rzeczywiście miały być przeznaczone do dalszej produkcji i ostatecznie podatek obrotowy został zapłacony przy sprzedaży gotowych wyrobów, co w konsekwencji oznacza zachowanie przedmiotowego zwolnienia od podatku. Nie można zatem na tle tych twierdzeń wykluczyć, że możliwe byłoby ustalenie zakresu w jakim sprzedane przez podatników skóry odzieżowe były nabywane z przeznaczeniem do produkcji odzieży skórzanej (SWW 2231).

Z uzasadnienia zaskarżonego rewizją nadzwyczajną wyroku nie wynika, ażeby Naczelny Sąd Administracyjny rozważył wyżej wymienione okoliczności, które - jak to słusznie wywiedziono w rewizji nadzwyczajnej - mogą mieć istotne znaczenie do oceny, czy a jeżeli tak, to w jakim zakresie, organy podatkowe nie mają uzasadnionej podstawy do zakwestionowania przyjętych przez podatników skutków zwolnienia od podatku obrotowego wynikających z przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r.

W tej sytuacji uznając zasadność wniosku rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich Sąd Najwyższy uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę NSA do ponownego rozpoznania (art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego..., Dz. U. Nr 43, poz. 189 w związku z art. 393¹³ KPC).

=====