

Wyrok z dnia 3 września 1998 r.

III RN 97/98

Niezwrócenie przez organ skarbowy uwagi podatnikowi, że wadliwie sporządził deklarację podatkową, nie stwarza podstawy do zweryfikowania z tego powodu zakresu obowiązku podatkowego.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 3 września 1998 r. sprawy ze skargi Spółki Cywilnej „U.” J. S. i M. B. w R. na decyzję Izby Skarbowej w R. z dnia 13 października 1995 r. [...] w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc lipiec 1993 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 23 stycznia 1998 r. [...]

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

U z a s a d n i e

Stosownie do art. 25 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.) przewidzianego w tej ustawie obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług nie stosuje się między innymi do podatników, którzy nie dokonali zgłoszenia rejestracyjnego. Chodzi o zgłoszenie określone w art. 9 ust. 1 ustawy, które podatnik zobowiązany jest złożyć we właściwym urzędzie skarbowym przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej przedmiotowemu opodatkowaniu.

Istota rozpatrywanej sprawy sprowadza się do oceny, czy powołany wyżej przepis ma zastosowanie do następującego stanu faktycznego.

Spółka cywilna „U.” rozpoczęła działalność gospodarczą podlegającą podatkowi od towarów i usług w dniu 1 lipca 1993 r. W zakresie podatku za okres, o który chodzi w rozpatrywanej sprawie, tj. za lipiec 1993 r. Spółka „U.” w deklaracji podatkowej, zamieszczając numer identyfikacji podatkowej swego wspólnika Jacka S., który do końca czerwca 1993 r. prowadził jednoosobowo własną działalność gospodarczą, obniżyła kwotę podatku należnego o kwotę podatku należnego, stosując w ten sposób art. 19 ust. 1 ustawy o VAT.

Organy skarbowe obu instancji uznały, że skoro Spółka jako podatnik podatku od towarów i usług przed rozpoczęciem działalności nie złożyła w Urzędzie Skarbowym zgłoszenia rejestracyjnego (obowiązku tego dokonała dopiero 6 lipca 1993 r.), to stosownie do art. 25 ust. 3 ustawy nie mogła odliczać od podatku należnego podatku naliczonego, a skoro tak uczyniła, to obliczony przez nią podatek za październik 1994 r. wymaga stosownej korekty z równoczesnym zastosowaniem sankcji z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT.

Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyrokiem z dnia 23 stycznia 1998 r., po rozpoznaniu skargi Spółki cywilnej „U.” J. S. i M. B., uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w R. z dnia 13 października 1995 r., wyrażając - w uzasadnieniu wyroku - następującą ocenę prawną. Wprawdzie Spółka „U.” nie dokonała wymaganego zgłoszenia rejestracyjnego przed wykonaniem czynności podlegających podatkowi VAT i błędnie korzystała od początku swej działalności (poczynając od deklaracji miesięcznej za lipiec 1993 r.) z numeru identyfikacyjnego jednego ze wspólników, jednakże taki stan rzeczy wynikał na skutek błędu strony, do którego organ podatkowy nie odniósł się i nie pouczył podatnika stosownie do art. 9 KPA, chociaż powinien tę rozbieżność natychmiast wyjaśnić. Zdaniem NSA pracownik Urzędu Skarbowego, który przyjmował wadliwie wypełnione deklaracje podatkowe powinien zwrócić uwagę, iż nazwa podatnika nie odpowiada wpisanemu na deklaracji VAT - 7 numerowi identyfikacyjnemu podatnika. Akceptowanie przez organy podatkowe tej nieprawidłowości mogło utrwalić przekonanie strony o prawidłowym postępowaniu. Mając ponadto na uwadze utrwaloną w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i Sądu Najwyższego zasadę ochrony zaufania obywatela do prawidłowości działań organów administracji, NSA stwierdził że: „Okoliczności powyższe, w których powstał błąd strony, a których nie uwzględniono dostatecznie w

przeprowadzonym postępowaniu mogą doprowadzić do wniosku, iż w sprawie nie zachodzą przesłanki do zastosowania art. 25 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług”.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego w rewizji nadzwyczajnej zarzucił zaskarżonemu wyrokowi NSA rażące naruszenie art. 9 KPA, art. 25 ust. 3 ustawy VAT oraz art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) i na tej podstawie wniósł o uchylenie tego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu - Ośrodkowi Zamiejscowemu w Lublinie do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

W rozpatrywanej rewizji nadzwyczajnej zasadnie zostało zakwestionowane zasadnicze założenie zaskarżonego wyroku, według którego skład orzekający NSA uznał za dopuszczalne niezastosowanie art. 25 ust. 3 ustawy o VAT ze względu na naruszenie przez organ podatkowy zasady udzielania informacji określonej w art. 9 KPA. Sąd Najwyższy podzielił przedstawioną w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej argumentację wskazującą na to, że nawet, gdyby uznać stanowisko Sądu, co do naruszenia art. 9 kpa za słuszne, to nie mogło to mieć - w świetle stanu faktycznego sprawy - istotnego znaczenia dla prawidłowego, z uwzględnieniem treści art. 25 ust. 3 ustawy VAT, określenia Spółce „U.” zobowiązania w podatku od towarów i usług za lipcu 1993 r. Procesowa zasada udzielania informacji, a raczej ewentualne niezastosowanie się organu podatkowego do tej zasady, nie może być traktowane jak swoista klauzula generalna umożliwiająca organowi podatkowemu odstępianie od zastosowania materialnoprawnej normy prawa podatkowego i w konsekwencji zweryfikowanie w ten sposób zakresu obowiązku podatkowego określonego przepisem ustawy. Art. 25 ust. 3 ustawy o VAT ma charakter przepisu bezwzględnie obowiązującego, którego zastosowanie w żadnym stopniu nie zostało poddane uznaniu organu podatkowego. Organ podatkowy nie może zatem tego przepisu nie zastosować (art. 6 KPA).

Ponadto zgodzić się należy z Prezesem Naczelnego Sądu Administracyjnego w tym, że skład orzekający NSA wadliwie określił zastosowanie art. 9 KPA w konkretnych okolicznościach sprawy. Słusznie rewidujący zwrócił uwagę na to, że zobowiązanie w podatku od towarów i usług powstaje z mocy prawa, a podatnicy sami

dokonują obliczenia podatku za okresy miesięczne, którego wysokość przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej (art. 10 ust. 2 i art. 26 ustawy o VAT). To podatnik obowiązany jest przestrzegać wynikających z przepisów ustawy obowiązków w szczególności w sposób prawidłowy dokonać zgłoszenia rejestracyjnego (art. 9 ust. 1) i obliczyć podatek. Z kolei organy podatkowe z tytułu obowiązku kontrolowania deklaracji podatkowych nie są w stanie reagować natychmiast na nieprawidłowości czynności podatników. Prawidłowo sporządzona z punktu widzenia elementów formalnych deklaracja podatkowa za lipiec 1993 r. nie musiała w konsekwencji spowodować natychmiastowego zauważenia przez organ podatkowy błędu dotyczącego treści tej deklaracji, a w związku z tym nie powstawał, przynajmniej „natychmiast” obowiązek organu podatkowego ujawnienia przedmiotowej wadliwości deklaracji podatkowej złożonej przez podatnika.

Z powyższych przyczyn Sąd Najwyższy podzielił zarzuty oraz wniosek rewizji nadzwyczajnej i orzekł stosownie do art. 393¹³ § 1 KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego...(Dz. U. Nr 43, poz. 189).

=====