

Wyrok z dnia 6 stycznia 1999 r.

III RN 91/98

1. Występujące w § 3 ust. 2 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 października 1994 r. w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku (M.P. Nr 59, poz. 514) pojęcie "wytwarzania" odnosi się do mieszania paliw, natomiast "wytwarzaniem" nie jest "przeklasyfikowanie" paliw, o którym również mowa w tym przepisie.

2. Pojęcie "przeklasyfikowania" z § 3 ust. 2 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 października 1994 r. obejmuje także przypadek, w którym "przeklasyfikowanie" nie dotyczy końcowego efektu mieszania paliw, a prowadzi jedynie do zmiany klasyfikacji jednego ze składników użytych do zmieszania.

Przewodniczący SSN: Kazimierz Jaśkowski, Sędziowie SN: Walerian Sanetra (sprawozdawca), Andrzej Wasilewski.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 6 stycznia 1999 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Obsługi Państwowej Komunikacji Samochodowej-Zakład w O. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 25 lipca 1996 r. [...] w przedmiocie określenia podatku akcyzowego za październik, listopad i grudzień 1994 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 16 grudnia 1997 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Minister Sprawiedliwości wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 16 grudnia 1997 r. [...] w sprawie ze skargi Przedsiębiorstwa Obsługi Państwowej Komunikacji

Samochodowej Zakładu w O. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 25 lipca 1996 r. [...] w przedmiocie określenia podatku akcyzowego za październik, listopad i grudzień 1994 r. Zaskarżonemu wyrokowi postawiono zarzut, iż narusza on art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) oraz art. 35 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.) w związku z § 3 ust. 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 16 listopada 1993 r. w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku (M.P. Nr 59, poz. 544).

W wyniku kontroli przeprowadzonej w sierpniu 1995 r. przez Inspektora Kontroli Skarbowej z Urzędu Kontroli Skarbowej (w O.) w Przedsiębiorstwie Obsługi Państwowej Komunikacji Samochodowej w O. ustalono, że przedsiębiorstwo to w 1994 r. nabywało olej napędowy i paliwo lotnicze RT, a następnie dokonywało ich zmieszania. Do oleju napędowego I gatunku dodawano średnio 10% objętości benzyny lotniczej. Wskutek dodania paliwa lotniczego do oleju napędowego I gatunku nastąpiła zmiana niektórych właściwości tego oleju - rozjaśnienie barwy paliwa, zmniejszenie jego gęstości i lepkości, obniżenie temperatury mętnienia i obniżenie temperatury blokowania zimnego filtra. Zdaniem Urzędu Skarbowego zmieszanie to jest równoznaczne z wyprodukowaniem nowego paliwa i tym samym sprzedaż ta jest obciążona podatkiem akcyzowym. Zaniechanie działań w zakresie podatku akcyzowego doprowadziło do zaniżenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT. Decyzją z dnia 2 kwietnia 1996 r. [...] Urząd Kontroli Skarbowej w O. ustalił wysokość zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym za październik, listopad, grudzień 1994 r. w łącznej kwocie (po denominacji) 61.733,80 zł, zaś Izba Skarbowa w O., rozpoznając odwołanie podatnika, utrzymała tę decyzję w mocy.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu, rozpoznając skargę Przedsiębiorstwa Obsługi PKS w O., oddalił ją wyrokiem z dnia 16 grudnia 1997 r. W uzasadnieniu wyroku Sąd wskazał, że czynności polegające na połączeniu dwu różnych paliw, w wyniku czego powstaje trzecie paliwo o innych parametrach niż paliwa składowe, nosi charakter produkcji. Podmiot gospodarczy przeprowadzający opisany proces produkcyjny musi być uznany za producenta w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Zdaniem NSA, nie doszło również do naruszenia przepisu § 3 ust. 1 i 2 zarzą-

dzenia Ministra Finansów z dnia 28 października 1994 r. w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku (M.P. Nr 59, poz. 514). Przepis § 3 ust. 2 stanowi, że stawki określone w poz. 1 załącznika 3 mają zastosowanie również do sprzedaży paliw silnikowych wytwarzanych w kraju w drodze mieszania i przeklasyfikowania produktów naftowych. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że chociaż w wyniku procesu mieszania paliwa lotniczego i oleju napędowego I gatunku nie doszło do zmiany paliwa, to jednakże czynność tę należy uznać za produkcję. Sformułowanie tego przepisu daje podstawę do przyjęcia wykładni, w myśl której obowiązek w podatku akcyzowym obciąża każdą z tych czynności odrębnie; tak mieszanie paliw jak i ich przeklasyfikowanie.

W ocenie rewizji nadzwyczajnej wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego zapadł z rażącym naruszeniem wskazanych w niej przepisów prawa. Z wywodów jej uzasadnienia wynika w szczególności, że art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym stanowi, iż obowiązek podatkowy w akcyzie ciąży na producencie oraz importerze wyrobów akcyzowych. Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie zawierają definicji „producenta”. Określając pojęcie „towaru” i „usługi”, odsyłają natomiast do klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej. Naczelny Sąd Administracyjny całkowicie pominął oficjalną wykładnię zarządzenia nr 47 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 29 grudnia 1993 r., które obowiązuje od 1 lipca 1994 r. Wykładnię taką zawierają „Objaśnienia wstępne do Klasyfikacji Wyrobów i Usług” (wydanie GUC, Warszawa 1994 r.). Wyjaśniając różnicę między produkcją a usługami, cytowane „Objaśnienia” wprowadzają kryterium „tworzenia nowych dóbr materialnych” jako wyróżnik procesu produkcji, w przeciwieństwie do usług, które nie tworzą takich dóbr (pkt II.5). Elementem odróżniającym usługi od produkcji jest działanie nie tworzące bezpośrednio nowych dóbr (pkt III.6). W świetle „Objaśnień” należy przyjąć, że czynności polegające na prostym mieszanii dwóch komponentów: paliwa lotniczego i oleju napędowego, bez jakichkolwiek zabiegów produkcyjnych, nie można uznać za działalność produkcyjną. Działalność produkcyjna wiąże się z wytworzeniem nowego wyrobu. Poprzez mieszanie dwóch gatunków paliwa nie powstało paliwo nowego gatunku. Naczelny Sąd Administracyj-

ny przyznał, że gatunek paliwa nie zmienił się, jakkolwiek powstał produkt o podwyższonych parametrach w stosunku do użytego oleju.

Według Ministra Sprawiedliwości, przeprowadzone dotychczas czynności nie doprowadziły do konkretnych i jednoznacznych wniosków, czy proces mieszania paliw w sposób dokonywany przez podatnika prowadzi do przekwalifikowania powstałego w ten sposób paliwa, a zatem wytworzenia nowego produktu. Naczelny Sąd Administracyjny, w ślad za organami skarbowymi, wskazał na pismo Instytutu Technologii Nafty w Krakowie z dnia 19 czerwca 1996 r., które łącznie z pismem Polskiego Komitetu Normalizacyjnego z dnia 28 czerwca 1996 r. stanowi wystarczającą podstawę - zdaniem NSA - do uznania za udowodnioną tezę o produkcyjnym charakterze procesu mieszania paliw. Wskazane pismo Instytutu Technologii Nafty skupiło się na wykazaniu, że mieszanie paliw jest działalnością produkcyjną, nie wskazuje natomiast, jaki nowy produkt powstał w wyniku tego mieszania i czy odpowiada to kryteriom zawartym w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej. Zgodnie z art. 4 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym pod pojęciem „towaru” rozumie się rzeczy ruchome, jak również wszelkie postaci energii, budynki, budowle lub ich części będące przedmiotem czynności określonych w art. 2, które wymienione są w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej. Nie można zatem pominąć oceny, czy powstały w wyniku zmieszania paliw produkt odpowiada nowej jakości, pozwalającej przekwalifikować dany produkt do innej grupy towarowej. Pismo Instytutu Technologii Nafty nie zawiera żadnych informacji, czy wskazane mieszanie paliw prowadzi do jego przeklasyfikowania. Wskazując, że jest to działalność produkcyjna, przyznaje (i w ślad za tym NSA), że nie powstaje nowy produkt. Koresponduje to z twierdzeniami zawartymi w piśmie Politechniki Poznańskiej z dnia 2 października 1995 r., które stwierdza, że przez dodanie do oleju napędowego I gatunku średnio 10% objętościowych benzyny lotniczej RT nie uzyskuje się paliwa wyższego gatunku, a w wyniku mieszania nie następuje przekwalifikowanie paliwa, a jedynie otrzymuje się olej napędowy tego samego gatunku o polepszonych parametrach. Przekonywające jest stwierdzenie, że przeklasyfikowanie gatunku paliwa nastąpiłoby jedynie w przypadku mieszania benzyny lotniczej z olejem napędowym II gatunku i uzyskania paliwa o parametrach właściwych dla oleju napędowego I gatunku. W piśmie Politechniki Poznańskiej trafnie zinterpretowano § 3 ust. 2 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 października 1994 r. w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów

przemysłu spirytusowego i drożdżarskiego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku, MP Nr 59, poz. 514, (które w niniejszej sprawie nie ma zastosowania), że przez „mieszanie i przeklasyfikowanie” produktów naftowych należy rozumieć taką działalność, w wyniku której przez mieszanie różnych paliw otrzymuje się paliwo o innej klasyfikacji. Samo mieszanie, bez przeklasyfikowania, nie jest objęte wskazanym przepisem. Zdyskwalifikowanie tej opinii przez Naczelną Sąd Administracyjny jest niczym nie uzasadnione. Dla oceny, czy wskazane zmieszanie paliw powoduje jego przekwalifikowanie i tym samym powstanie nowego produktu ujętego w Klasyfikacji Wyrobów i Usług, wymagane są wiadomości specjalne. W drodze opinii biegłego należałoby zatem ustalić, jakie są wymagania Polskiej Normy dla oleju napędowego I gatunku i ocenić, czy dodanie we wskazanej proporcji paliwa lotniczego RT powoduje takie zmiany właściwości tego oleju, że mieszczą się lub nie mieszczą w tej normie. Naczelną Sąd Administracyjny natomiast bez potrzeby ustosunkował się do naruszenia przepisu § 3 ust. 1 i 2 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 października 1994 r. w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku. Zarządzenie to weszło w życie z dniem 1 stycznia 1995 r., natomiast ocenie były poddawane czynności podatnika w okresie październik - grudzień 1994 r. W tym czasie obowiązywało zarządzenie Ministra Finansów z dnia 16 listopada 1993 r. w sprawie stawek podatku akcyzowego dla wyrobów przemysłu spirytusowego i drożdżowego, niektórych innych napojów alkoholowych, paliw do silników, wyrobów tytoniowych oraz zwolnień od tego podatku.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie zasługuje na uwzględnienie. W szczególności - zdaniem Sądu Najwyższego - trafny jest pogląd wyrażony w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że dla uznania działalności za usługi, konieczne jest jej przyporządkowanie klasyfikacjom określonym na podstawie przepisów o statystyce państwowej (art. 4 pkt 2 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym). Stąd też opodatkowanie podatkiem akcyzowym czynności określonych jako usługi w art. 2 tej ustawy byłoby możliwe tylko wtedy, gdyby zostały wymienione w klasyfikacji wyrobów i usług (jako usługi). Jest zaś w niniejszej sprawie niesporne,

ągę obowiązująca od 1 lipca 1994 r. klasyfikacja wyrobów i usług, wprowadzona zarządzeniem nr 47 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 29 grudnia 1993 r. w sprawie klasyfikacji wyrobów i usług, nie wymienia takiego rodzaju usługi, jak mieszanie paliw. Za niepoparte żadnym racjonalnym rozumowaniem i tym samym za dowolne należy przyjąć twierdzenie rewizji nadzwyczajnej, że jakoby w świetle „Objasnień” należało przyjąć, iż czynności polegające na prostym mieszaniu dwóch komponentów: paliwa lotniczego i oleju napędowego, bez jakichkolwiek zabiegów produkcyjnych, nie można uznać za działalność produkcyjną. Działalność produkcyjna wiąże się z wytwarzaniem nowego wyrobu, natomiast poprzez mieszanie dwóch gatunków paliwa nie powstało paliwo nowego gatunku. Wprowadza się tu bowiem dodatkowe kryterium - nie znajdujące żadnego uzasadnienia w przepisach prawnych (a w każdym razie na przepisy takie nie powołuje się rewizja nadzwyczajna) - że o działalności produkcyjnej i nowym wyrobie można mówić tylko wtedy, gdy powstaje paliwo nowego gatunku. Przechodzi się przy tym do porządku nad tym, iż w rozpoznawanej sprawie nie chodziło o mieszanie dwóch gatunków paliw, ale dwóch różnych paliw (oleju napędowego i benzyny). Ponadto nie ulega w sprawie wątpliwości, iż paliwo uzyskiwane w wyniku mieszania oleju napędowego i benzyny miało lepsze właściwości niż używany do mieszania olej napędowy (a także inne właściwości niż benzyna) i wobec tego było w tym sensie nowym produktem.

Rewizja nadzwyczajna ma rację podnosząc, iż przy rozstrzygnięciu rozpatrywanej sprawy nie miało zastosowania zarządzenie Ministra Finansów z 28 października 1994 r. lecz jego zarządzenie z 16 listopada 1993 r., w którym brak było odpowiednika przepisu § 3 ust. 2 zarządzenia z 28 października 1994 r. Przepis ten stanowi, że stawki podatku akcyzowego określone w poz. 1 załącznika nr 3 mają zastosowanie również do sprzedaży paliw silnikowych wytwarzanych w kraju w drodze mieszania i przeklasyfikowania produktów naftowych. Uwzględnienie tego przepisu przy wykładni pojęcia „sprzedaży towarów” i „odpłatnego świadczenia usług” w rozumieniu art. 2 ust. 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. jest jednakże uzasadnione (odniesienie się do przepisu § 3 ust. 2 zarządzenia z 28 października 1994 r. przez NSA wynikało stąd, że zarzut jego naruszenia był podnoszony przez stronę postępowania). Wynika bowiem z niego pośrednio, że prawodawca mieszanie paliw silnikowych uznaje za ich „wytwarzanie”, a więc „działalność produkcyjną”. Trudno przy tym równocześnie przyjąć, że takie pojmowanie „wytwarzania” (w kontekście procesu mieszania paliw) stało się aktualne dopiero od wejścia w życie zarządzenia z 28 października 1994 r.,

a było nie do przyjęcia na tle wcześniejszego stanu prawnego, gdyż prowadzić musiałyby to do stwierdzenia, iż zarządzenie to koliduje z literą i intencją ustawy z 8 października 1993 r. Zdaniem Sądu Najwyższego pogląd, iż § 3 ust. 2 zarządzenia z 28 października 1994 r. jest sprzeczny z regulacjami ustawy z 8 października 1993 r. w zakresie dotyczącym objęcia „wytwarzaniem” także „mieszania paliw”, nie jest jednakże uprawniony. Na stanowisku takim w istocie stoi także i rewizja nadzwyczajna, skoro brak „działalności produkcyjnej” łączy jedynie z tym, że w wyniku mieszania nie powstaje paliwo nowego gatunku - co jak wspomniano zostało przyjęte w sposób arbitralny - i co równocześnie oznacza, iż zakłada się w niej, że w ogólności „działalność produkcyjna” może polegać na mieszanii paliw byleby, tylko w wyniku „mieszania” powstawało „nowe” paliwo. Należy więc jeszcze raz podkreślić, że z przepisu § 3 ust. 2 zarządzenia z 28 października 1994 r. - który co trzeba wyraźnie stwierdzić, nie jest zbyt precyzyjnie sformułowany - wynika między innymi w sposób pośredni, iż wytwarzanie paliw silnikowych może polegać także na procesie, który sprowadza się do ich mieszania. Ponadto, przy przyjęciu jedynie wykładni gramatycznej należałoby uważać, że „wytwarzanie” (w kraju) polega także na „przeklasyfikowaniu” produktów naftowych, skoro ma ono następować „w drodze mieszania i przekwalifikowania”. Do takiego wniosku prowadzi przyjęcie założenia, że w formule analizowanego przepisu mamy do czynienia z koniunkcją, a nie alternatywą. Trudno zaś uznać, że „wytwarzanie” może polegać na „przeklasyfikowaniu”, gdyż sprzeciwiają się temu względy językowe, logiczne i funkcjonalne. Skłoniło to NSA - jak należy przypuszczać - do odrzucenia założenia, że w wykładanym przepisie zachodzi koniunkcja. W istocie Sąd wymieniony przepis odczytał w ten sposób, iż stawki podatku akcyzowego określone w poz. 1 załącznika nr 3 mają zastosowanie do sprzedaży paliw silnikowych wytwarzanych w drodze „mieszania”, a także do sprzedaży paliw w następstwie „przeklasyfikowania” produktów naftowych, w rezultacie do czynności (procesów), które nie polegają na „wytwarzaniu” („mieszaniu”), gdyż „wytwarzanie” nie może polegać na „przeklasyfikowaniu”. Na rzecz takiej wykładni przemawiają w ocenie Sądu Najwyższego względy językowe, logiczne oraz funkcjonalne. Gdyby celem prawodawcy było ograniczenie zakresu stosowania stawek podatku akcyzowego określonych w poz. 1 załącznika nr 3, zgodnie z tym, co sugeruje się w rewizji nadzwyczajnej, to przepis § 3 ust. 2 zarządzenia z 28 października 1994 r. musiałby mieć inną redakcję. W szczególności powinien ustalać, że idzie o sprzedaż paliw silnikowych wytwarzanych w drodze mieszania „prowadzącego” do

przeklasyfikowania produktów naftowych (czy też „o ile” prowadzi to do ich „przeklasyfikowania”).

Niezależnie od tego należy zwrócić uwagę, że proces mieszania, w związku z którym pozostaje wniesiona rewizja nadzwyczajna, polegał według jej twierdzeń na mieszanii oleju napędowego (I-go gatunku) z benzyną lotniczą (średnio dodawano 10% objętości). Prowadziło to do zmiany niektórych właściwości oleju napędowego, jednakże (jakoby) bez zmiany jego klasyfikacji (jako oleju I-go gatunku). W procesie tym, jeżeli nawet założyć, że nie dochodziło do przeklasyfikowania mieszanego oleju, to bez wątplenia przeklasyfikowaniu ulegała używana do niego benzyna, ściśle biorąc, traciła ona swoją klasyfikację, gdyż sprzedawana była wraz z olejem (jako składnik oleju napędowego), z którym została zmieszana. W przepisie § 3 ust. 2 zarządzenia z 28 października 1994 r. nie zastrzega się przy tym, że idzie jedynie o przeklasyfikowanie tylko tego produktu naftowego, który stanowi końcowy efekt procesu mieszania, a skoro tak, to pojęcie przeklasyfikowania należy odnosić do wszystkich produktów naftowych, które podlegają procesowi mieszania.

Z przepisu art. 35 ust. 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. wynika, że obowiązek podatkowy w akcyzie ciąży między innymi na producencie wyrobów akcyzowych, przy czym nie ulega wątpliwości, że paliwo silnikowe jest wyrobem akcyzowym. NSA słusznie przyjął, że działanie podmiotu gospodarczego, polegające na wykonywaniu nawet podstawowych czynności prowadzących do połączenia dwu paliw, w wyniku czego powstaje trzecie paliwo, o innych parametrach niż paliwa składowe, nosi cechy produkcji; nie ma tym samym podstaw do traktowania „mieszania” paliw - jak sugeruje to rewizja nadzwyczajna - jako usługi (świadczenia usług) w rozumieniu ustawy z 8 stycznia 1993 r. Oznacza to, że podmiot gospodarczy prowadzący wskazany proces produkcyjny („mieszający” paliwa) trafnie uznany został w zaskarżonym orzeczeniu za producenta w rozumieniu art. 35 ust. 1 ustawy z 8 stycznia 1994 r. i tym samym za podmiot podlegający obowiązkowi podatkowemu w akcyzie.

Z powyższych względów Sąd Najwyższy, uznając że rewizja nadzwyczajna nie ma usprawiedliwionych podstaw, orzekł jak w sentencji.

=====