

Wyrok z dnia 19 października 2000 r.

III RN 55/00

Zwolnienie prowadzącego zakład pracy chronionej z podatku od towarów i usług dotyczy wyłącznie zakresu działalności tego zakładu.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 5 października 2000 r. sprawy ze skargi „E.” Spółki Akcyjnej w T. na decyzję Izby Skarbowej w T. z dnia 9 października 1998 r. [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiąc listopad 1997 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 14 lipca 1999 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Zaskarżoną decyzją z dnia 9 października 1998 r. Izba Skarbowa w T. utrzymała w mocy decyzję Pierwszego Urzędu Skarbowego w T. z dnia 11 maja 1998 r. określającą dla Spółki Akcyjnej „E.” w T. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym podlegającą zwrotowi za miesiąc listopad 1997 r. w kwocie 117.660 zł i ustalającą dodatkowe zobowiązanie w podatku od towarów i usług w wysokości 153.406 zł. Decyzja ta powoływała jako podstawę prawnomaterialną przepisy art. 10 ust. 2, art. 19 ust. 1 i 2, 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.) oraz § 54 ust. 4 pkt 4 lit. c, ust. 5 pkt 1, ust. 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 154, poz. 79 ze zm.). Jeżeli chodzi o podstawę faktyczną, to w oparciu o wyniki kontroli skarbowej ustalono, że Spółka „E.” zawyżyła żadaną do zwrotu kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym o 511.354 zł, co wynika,

po pierwsze, z zawyżenia podatku naliczonego podlegającego odliczeniu od podatku należnego o kwotę 954,95 zł spowodowanego naruszeniem § 54 ust. 5 pkt 1 i ust. 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. poprzez odliczenie podatku naliczonego z faktury VAT [...] z dnia 28 listopada 1997 r. otrzymanej od Firmy „G.M.” Sp. z o.o. z B. dokumentującej zakup wyrobów ze złota oraz po drugie, z zawyżenia podatku naliczonego podlegającego odliczeniu od podatku należnego o kwotę 510.400 zł spowodowanego naruszeniem przez Spółkę § 54 ust. 4 pkt 4 lit. c powyższego rozporządzenia Ministra Finansów poprzez odliczenie podatku naliczonego z faktury VAT [...] z dnia 21 października 1997 r. otrzymanej od Firmy „F.-C.” SA z G.W. dokumentującej zakup maszyny do produkcji preform. Ustalenia dotyczące zawyżenia podatku naliczonego w odniesieniu do kwoty 954,95 zł nie były przez stronę kwestionowane w odwołaniu, w związku z czym Izba Skarbowa rozpatrywała zawyżenie podatku naliczonego o kwotę 510.400 zł przyjmując w tym zakresie następujące ustalenia faktyczne. W dniu 15 października 1997 r. Firma „F.-C.” SA z siedzibą w G.W., posiadająca status zakładu pracy chronionej, zawarła umowę leasingu finansowego z firmą leasingową „H.-L.” SA w W., której przedmiotem była maszyna do produkcji preform. Spółka „F.-C.” była już właścicielem tej maszyny w następstwie dokonanego w dniach 9 maja 1997 r. i 16 czerwca 1996 r. importu z H.-K. Umowę leasingu zawarto pod warunkiem, iż leasingodawca zawrze umowę sprzedaży z dostawcą maszyny, którego wskaże leasingobiorca, za cenę 2.340.000 złotych. W dniu 21 października 1997 r. Spółka „F.-C.” zawarła umowę sprzedaży posiadanej maszyny do produkcji preform z zakładem pracy chronionej Spółką akcyjną „E.” z T. za kwotę 2.320.000 zł (plus podatek od towarów i usług – 510.400 zł) zapłaconą przelewami z dnia 30 października 1997 r. na kwotę 2.500.000 zł i z dnia 24 listopada 1997 r. na kwotę 330.400 zł. Z kolei Spółka „E.” w dniu 22 października 1997 r. zakupioną poprzedniego dnia maszynę sprzedała Firmie „H.-L.” SA w W. za kwotę 2.340.000 zł, zbieżną z ceną określoną w umowie leasingu z dnia 15 października 1997 r., z przeznaczeniem oddania jej w leasing ZPChr „F.-C.” SA w G.W. Integralną część umowy stanowiło oświadczenie złożone przez „F.-C.”, iż treść umowy jest jej znana oraz, że maszyna jest w jej posiadaniu i w związku z zawarciem tejże umowy warunek zastrzeżony w umowie leasingu z dnia 15 października 1997 r. został spełniony. Poddana powyższemu obrotowi maszyna przez cały czas od jej sprowadzenia z H.-K. do 22 października 1997 r. pozostawała w posiadaniu Spółki „F.-C.”, która w drodze wskazanego obrotu zamierzała zmienić tytuł posiadania poprzez przeniesie-

nie posiadania samoistnego, sprzedaży oraz leasingu posiadanego środka trwałego, co było dla niej korzystniejsze ze względów ekonomiczno-podatkowych. Izba Skarbowa zauważa jednak, iż posłużenie się w tym celu pośrednikiem posiadającym status zakładu pracy chronionej, tj. Spółki „E.”, miało istotne znaczenie dla interesów budżetu Państwa, czego świadome niewątpliwie były strony transakcji. W sytuacji bowiem gdy Spółka „F.-C.” w dacie sprzedaży przedmiotowej maszyny „E.”, miała już zawartą umowę leasingu tej maszyny, znacznie prostsze dla „F.-C.”, tak z ekonomicznego punktu widzenia (uzyskano by wyższą cenę - 2.340.000 zł), jak i logiki obrotu gospodarczego (pośrednik był zbędny) byłoby zawarcie umowy sprzedaży bezpośrednio z firmą leasingową. Udział natomiast zakładu pracy chronionej - Spółki „E.”, któremu ustawodawca mocą przepisu art. 14a ustawy o podatku od towarów i usług przyznał szczególne przywileje podatkowe, w łańcuchu ukierunkowanych transakcji handlowych, mających w rzeczywistości doprowadzić do zawarcia przez „F.-C.” umowy leasingu, poprzez dokonanie dwóch następujących po sobie w odstępie jednego dnia czynności prawnych, miał na celu uzyskanie znacznego przysporzenia finansowego (510.400 zł) kosztem budżetu Państwa. Zawarte umowy miały na celu zwiększenie podatku naliczonego do odliczenia i podwyższenia kwoty zwrotu, o której mowa w art. 21 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług w celu uzyskania przysporzenia finansowego. Zdaniem Izby Skarbowej stanowi to również naruszenie przepisu art. 19 ust. 1 tej ustawy. Analizując następstwa przedmiotowych umów Izba Skarbowi stwierdziła, że Spółka uzyskała nie tylko marże (20.000 zł), oraz zwolnienie części nadwyżki podatku należnego nad naliczonym z miesiąca października 1997 r. (20.047,50 zł). Pozostała bowiem część nadwyżki z tego miesiąca (tj. 665.187,50 zł) została w dniu 25 listopada 1997 r. przekazana na rachunek Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych w W., który z tego tytułu przekazał Spółce subwencję za październik i listopad 1997 r. w łącznej kwocie 531.421,06 zł, co przy uwzględnieniu wykazanej w deklaracji za miesiąc listopad 1997 r. kwoty zwrotu podatku wydatnie zwiększyło korzyści finansowe uzyskane z tytułu przeprowadzonych transakcji i w ocenie organu odwoławczego było jedynym powodem podjęcia czynności cywilnoprawnych związanych z obrotem maszyną do produkcji preform. Nie ulega też wątpliwości, iż Spółka miała świadomość faktu, iż uzyskane z Funduszu kwoty subwencji są uzależnione od wysokości przekazywanych Funduszowi kwot nadwyżki podatku należnego nad naliczonym, a więc była ona zainteresowana wykazaniem jak najwyższej nadwyżki podatku należnego nad naliczonym październiku

1997 r. oraz odpowiednio wysokiej kwoty zwrotu różnicy podatku listopadzie 1997 r., co było tym łatwiejsze, że przepisy regulujące opodatkowanie podatkiem od towarów i usług przewidują dwumiesięczny bądź dłuższy okres rozliczenia podatku naliczonego. Podatek należny z tytułu sprzedaży przedmiotowej maszyny (kwota 514.800 zł) Spółka wykazała w rozliczeniu za miesiąc październik 1997 r. - uzyskując zwolnienie od wpłaty nadwyżki podatku należnego nad naliczonym na rachunek urzędu skarbowego na podstawie art. 14a ustawy o podatku od towarów i usług, natomiast wykorzystując dyspozycję przepisu § 54 ust. 5 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług poprzez dokonanie końcowej należności wynikającej z otrzymanej od Spółki „F.-C.” faktury zakupu w miesiącu listopadzie 1997 r. (przeważającą część należności, tj. 88,33% zapłacono w miesiącu październiku 1997 r.) - formalne prawo do rozliczenia wynikającego z niej podatku naliczonego Spółka uzyskała dopiero w miesiącu listopadzie 1997 r. W konkluzji oceny rozważonych okoliczności Izba Skarbowa stwierdziła, iż zawarta przez odwołującą się Spółkę umowa kupna-sprzedaży maszyny do produkcji preform od Firmy „F.-C.” SA z G.W. udokumentowana fakturą VAT [...] z dnia 21 października 1997 r., w istocie miała na celu podwyższenie podatku naliczonego, a w konsekwencji zawyżenie zadeklarowanej przez Spółkę kwoty zwrotu różnicy podatku naliczonego nad należnym za miesiąc listopad 1997 r., mieszcząc się tym samym w kategorii czynności „mających na celu obejście ustawy” w rozumieniu art. 58 § 1 KC. Tym samym zostały spełnione przesłanki do zastosowania przepisu § 54 ust. 4 pkt 4 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 14 lipca 1999 r. uznał, że istotę sprawy – przy nie budzących kontrowersji jej okolicznościach faktycznych – stanowi rozstrzygnięcie sporu o konsekwencje prawno-podatkowe umów cywilnoprawnych, o których mowa w podstawie faktycznej zaskarżonej przez Spółkę „E.” decyzji Izby Skarbowej. Punktem wyjścia zawartej w wyroku oceny prawnej jest aprobata ustalenia przez organy skarbowe, iż celem przedmiotowych umów „było tylko i wyłącznie obejście przepisów prawa podatkowego poprzez uzyskanie nienależnego zwrotu różnicy podatku”. Wynika to z ustalonych faktów. Poddana obrotowi prawnemu maszyna cały czas pozostawała w posiadaniu potrzebującej jej Spółki „F.-C.”. Natomiast skarżąca Spółka „E.” nie miała uzasadnionych racji gospodarczych dla własnych transakcji dotyczących tej maszyny. W deklaracji rozliczeniowej VAT za październik 1997 r. wykazała nadwyżkę podatku należnego nad naliczonym, zaś do-

piero w deklaracji za listopad - odpowiednio wysoką różnicę podatku w związku z czym uzyskała zwrot podatku naliczonego i subwencję. W tej sytuacji - zdaniem NSA – organy podatkowe zasadnie zastosowały § 54 ust. 4 pkt 4 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r., pomniejszając kwotę zwrotu podatku naliczonego za listopad 1997 r. o ten podatek (wynikający z faktury dotyczącej zakupu przedmiotowej maszyny). Chociaż bowiem w systemie polskiego prawa podatkowego brakuje klauzuli generalnej określającej kompetencje organów podatkowych do kwestionowania czynności prawnych, których celem jest uniknięcie opodatkowania i przysporzenia korzyści z tego tytułu, to w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego utrwalił się pogląd, że z uwagi na autonomiczność prawa podatkowego, organy podatkowe są nie tylko uprawnione, lecz wręcz zobowiązane do badania rzeczywistej treści umów cywilnoprawnych, a więc również są zobowiązane do badania czy określona czynność została dokonana w celu obejścia prawa lub dla pozoru (art. 58 i 83 KC) – por. wyrok NSA z dnia 10 listopada 1994 r., SA/Po 111652/94. Dokonując takiej oceny organy podatkowe muszą brać pod uwagę przesłanki określone w art. 58 i 83 KC, przy czym sama ocena co do zaistnienia przesłanek z art. 58 i 83 KC nie jest równoznaczna z orzeczeniem, że określona czynność prawna jest nieważna. Nie mając przeto uprawnień do orzekania w przedmiocie nieważności czynności cywilnoprawnych organy podatkowe, o ile w ich ocenie zachodzą przesłanki nieważności określone w prawie cywilnym, mogą przyjąć, że czynności te nie mogą wywierać zamierzonych skutków na gruncie prawa podatkowego. Należy mieć przy tym na uwadze, że stwierdzenia co do zaistnienia przesłanek nieważności czynności cywilnoprawnych nie mogą być dowolne, lecz zawsze muszą wynikać ze szczególnych okoliczności sprawy znajdujących oparcie w zebranych materiale dowodowym. Potwierdzeniem tych uprawnień organów podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług jest wydany w granicach upoważnienia ustawowego wymieniony przepis § 54 ust. 4 pkt 4 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. Z literalnego brzmienia tegoż przepisu wynika, że faktury potwierdzające czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 KC, nie mogą stanowić podstawy zarówno do obniżenia podatku należnego, zwrotu różnicy podatku, jak i zwrotu podatku naliczonego. Dla zastosowania przewidzianej w tym przepisie „sankcji” niezbędne będzie tylko to, aby w odniesieniu do faktur będących przedmiotem oceny organów podatkowych zaistniały przesłanki określone w art. 58 i 83 KC. Możliwość zastosowania przepisu § 54 ust. 4 pkt 4 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z

dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie jest uzależniona od uprzedniego prawomocnego orzeczenia sądu powszechnego w przedmiocie nieważności czynności cywilnoprawnej, której dokonanie zostało potwierdzone fakturą będącą przedmiotem badania i oceny organów podatkowych. Skoro zatem z prawidłowo dokonanej oceny zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego wynika, że faktura VAT [...] potwierdzała umowę sprzedaży maszyny do produkcji preform zawartą tylko i wyłącznie w celu obejścia przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, to zasadnie i bez naruszenia prawa organy podatkowe zastosowały przepis § 54 ust. 4 pkt 4 lit. c rozporządzenia, odmawiając skarżącemu zwrotu podatku naliczonego wynikającego z tej faktury.

Od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł rewizję nadzwyczajną, zarzucając rażące naruszenie – przez błędną wykładnię i zastosowanie – art. 14a ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz § 54 ust. 4 pkt 4 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Na tej podstawie (art. 393¹ pkt 1 KPC) wnoszący rewizję nadzwyczajną żądał uchylenia zaskarżonego wyroku oraz przekazania sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Gdańsku do ponownego rozpoznania.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono, co następuje:

Wynikające z art. 14a powołanej ustawy zwolnienie z podatku miało charakter podmiotowy. Zatem każdy, kto spełniał jeden tylko warunek, tzn. był zakładem pracy chronionej, był zwolniony od wpłat do urzędu skarbowego należnego podatku. Wprowadzenie tego typu ulgi przez ustawodawcę miało na względzie realizację celu społecznego (socjalnego) normy prawnej, będącej jednym z elementów systemu prawa podatkowego. Podstawowym motywem było finansowanie świadczeń na rzecz osób niepełnosprawnych, zwłaszcza zaś tworzenie stanowisk pracy w zakładach uznawanych w świetle przepisów podatkowych – za zakłady pracy chronionej. Występowało tu więc finansowanie wymienionych celów ze środków budżetowych, poprzez wykorzystywanie mechanizmów podatkowych zawartych w ustanowionej uldze. W przypadku zatem, gdy zakład pracy chronionej dla uzyskania wyższych środków rozszerzał swoją działalność z produkcyjnej na handlową, zwiększał ilość obrotów lub też koncentrował swoje transakcje na obrotach z zakładami pracy chro-

nionej, jako najbardziej korzystnych z punktu widzenia konstrukcji prawnej analizowanej ulgi, to jego działań nie tylko nie można uznać za zmierzające do obejścia ustawy, a więc osiągnięcia celu zakazanego przez prawo, lecz odwrotnie, uznać je należy za realizowanie celu normy podatkowej. Działania te zmierzały do uzyskania celu pożądanego przez prawo, jakim było – na gruncie art. 14a ustawy – zwiększenie skali finansowania osób niepełnosprawnych zatrudnionych w zakładach pracy chronionej.

Z samego tylko faktu, iż podmioty dokonały sprzedaży w „łańcuszku” Sąd nie miał podstaw do przyjęcia negatywnych dla tych podmiotów konsekwencji podatkowych. Ustalenie Sądu, że transakcja miała na celu „tylko i wyłącznie obejście przepisów ustawy” przekracza w sposób rażący granice swobodnej oceny dowodów, a tym samym staje się dowolne. Powołany w wyroku § 54 ust. 4 pkt 4 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. - zdaniem RPO - nie dawał organom podatkowym podstawy do badania czynności prawnych dokonanych przez podatnika z punktu widzenia obejścia prawa (art. 58 KC) lub też pozorności (art. 83 KC), lecz jedynie stanowił przesłankę do odrzucenia faktur ewidencjonujących czynności, jeśli stanowiły obejście prawa lub czynności pozorne. Zgodnie bowiem ze stanowiskiem NSA, organy podatkowe nie są powołane do tego, by stwierdzać, czy zachodzi nieważność umowy z mocy art. 58 KC, gdyż to należy do kognicji sądów powszechnych (wyrok z dnia 24 kwietnia 1996 r., SA/Gd 2959/94). W sytuacji, gdy czynność prawna jest nieważna, nie wywiera ona skutków prawnych. W przypadku, gdy umowa sprzedaży rzeczy oznaczonej co do gatunku dotknięta jest wadą nieważności, nie wywiera ona skutku prawnego w postaci powstania zobowiązania do przeniesienia własności, a w konsekwencji również samego przeniesienia własności. Stąd też na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług skutek jest taki, że nie ma miejsca czynność opodatkowana. Wystawiona w związku z nią faktura nie może stanowić podstawy do odliczenia podatku naliczonego, bowiem skoro czynność nie została skutecznie dokonana, nie powstał obowiązek podatkowy przy sprzedaży towaru. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich tylko takie znaczenie można przypisać § 54 ust. 4 pkt 4 lit. c wskazanego powyżej rozporządzenia. Natomiast dalej idąca wykładnia, a w szczególności taka, w myśl której przepis ten stanowiłby dodatkowe ograniczenie zakresu zwolnienia od podatku zakładu pracy chronionej, przewidzianego w art. 14a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym – nie znajduje podstaw. Nie jest to więc przepis, którego treścią było rozszerzenie katalogu

sytuacji objętych art. 14a ust. 5 tej ustawy, a rozszerzenie takie uznać należy za niedopuszczalne, bo przekraczające upoważnienie ustawowe. Organy podatkowe przyjęły natomiast wadliwie, że do czynności sprzedaży dokonywanych przez podatnika może w pełni znaleźć zastosowanie przepis art. 58 KC, skoro chodziło o czynność mającą na celu obejście ustawy poprzez realizację rezultatów niezamierzonych przez ustawodawcę. Natomiast według przedstawicieli doktryny czynność taka musi wywołać skutek, który jest zakazany przez normy bezwzględnie obowiązujące. Nie można jednocześnie przyjąć, że skutek nie zamierzony przez ustawodawcę i skutek przez niego zakazany, to w istocie ten sam skutek. Zatem dla ustalenia, iż doszło do obejścia prawa, najistotniejsze znaczenie ma ustalenie, że istnieje norma prawna, która zakazuje osiągnięcia określonego skutku i że czynność prawna prowadzi do jego osiągnięcia. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich z powyżej przedstawionych względów nie jest możliwe stosowanie przepisu art. 58 § 1 KC w prawie podatkowym. Normy podatkowoprawne nakazują bowiem jedynie pobór podatku w określonej wysokości, jeśli zostaną spełnione warunki w nich określone. Natomiast nie nakazują ani też nie zakazują określonych zachowań związanych z przedmiotem podatku, czy też ze zwolnieniami od podatku. Nie nakazują więc zachowania określonego w hipotezie normy prawnopodatkowej, które to zachowanie spowodowałoby powstanie obowiązku podatkowego. Nie nakazują też ani nie zakazują zachowań, które pozwalają na uzyskanie ulgi lub zwolnienia podatkowego. Jeśli bowiem podatnik spełni warunki przewidziane dla nabycia określonego zwolnienia, norma prawna nakazuje mu lub też pozwala na skorzystanie z ulgi. Z przepisów prawa podatkowego można jedynie wyprowadzić normę nakazującą określone zachowanie podatnika; normę, która nakazuje zapłacenie podatku, jeśli zostaną spełnione warunki powodujące powstanie zobowiązania podatkowego. Nie wprowadzają natomiast ani nakazów, ani też zakazów odnoszących się do tego zachowania. W istocie wyciągają one konsekwencje w odniesieniu do stanów faktycznych, które zaszły, ustalając dla nich wysokość należnego zobowiązania podatkowego. Natomiast jeśli stan faktyczny opisany w normie nie zaszedł, to fakt ten jest indyferentny z punktu widzenia tej normy, która nie normuje żadnych konsekwencji dla tego stanu. Dlatego też nie da się wyprowadzić z żadnego przepisu prawa podatkowego normy, która nakazywałaby takie zachowanie podatnika, by powstało zobowiązanie w najniższej możliwej wysokości lub też by powstała ulga w najniższej wysokości lub by prawo do niej nie powstało w ogóle. Prawo podatkowe nie zawiera bowiem norm regulujących owe zachowania,

lecz jedynie normuje konsekwencje, jakie te zachowania powodują na gruncie tego prawa. Żadna czynność cywilnoprawna, w tym również taka, której skutkiem jest nabycie prawa do ulgi, nie może być uznana za nieważną z tej przyczyny, że miała na celu obejście ustawy podatkowej, gdyż żadna taka ustawa nie zawiera normy zakazującej osiągnięcia pewnego skutku podatkowego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rozpatrywana rewizja nadzwyczajna oparta została na podstawie naruszenia wskazanych przepisów prawa materialnego (art. 393¹ pkt 1 KPC) bez zarzucenia zaskarżonemu wyrokowi naruszenia przepisów postępowania (art. 393¹ pkt 2 KPC). W konsekwencji takiego określenia granic kasacji Sąd Najwyższy związany był niezakwestionowaną podstawą faktyczną wyroku (por. art. 393¹¹ KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego - Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.). Podniesione zarzuty błędnej wykładni i zastosowania art. 14a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz § 54 ust. 4 pkt 4 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. mogły być rozpatrywane tylko w odniesieniu do konkretnych okoliczności sprawy przedstawiających się tak jak to przyjął Naczelny Sąd Administracyjny w zaskarżonym rewizją nadzwyczajną wyroku. Odwołując się w tym kontekście do przedstawionej wyżej podstawy faktycznej wyroku należało mieć na uwadze okoliczności w jakich skarżąca Spółka „E.” uczestniczyła w obrocie przedmiotowym towarem (maszyną), w szczególności, że stała się stroną podlegającą podatkowi od towarów i usług sprzedaży wyłącznie w celu uzyskania zwrotu podatku naliczonego, związanego z zakupem i z uzyskania subwencji z Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych.

Przechodząc po tej wstępnej uwadze do istoty kontrowersyjnej kwestii prawnej w zakresie art. 14a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym, Sąd Najwyższy stwierdził, że stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich, koncentrując uwagę na podmiotowej zasadzie określonego w tym przepisie zwolnienia od wpłat do urzędu skarbowego należności z tytułu podatku od towarów i usług, pomija ukształtowany w tym przepisie warunek zwolnienia. Tymczasem z wyraźnego brzmienia przepisu wynika że „zwalnia się prowadzącego zakład pracy chronionej... od wpłat do urzędu skarbowego należności w zakresie działalności tego zakładu z tytułu podatków od towarów i usług”. Nie jest to zatem jakieś absolutne, bezwarun-

kowe zwolnienie każdego prowadzącego zakład pracy chronionej, ale odnoszące się wyłącznie do „zakresu działalności tego zakładu”. Ciężar zagadnienia w związku z tym przesuwa się na interpretację i zastosowanie powyższego warunku zwolnienia do rozpatrywanego w sprawie wypadku.

Sąd Najwyższy nie podzielił argumentacji rewizji nadzwyczajnej, że jedynym warunkiem zastosowania zwolnienia określonego w art. 14a ust. 1 ustawy jest kwalifikacja zakładu pracy chronionej i że każde działanie tego zakładu powodujące powstanie należności z tytułu podatku od towarów i usług, a w konsekwencji uruchomienie mechanizmu przekazania różnicy między podatkiem należnym a naliczonym na rzecz tego zakładu (art. 19a ust. 1) lub na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (art. 19a ust. 3) powinno być w każdym przypadku uważane za zgodne z celem normy podatkowej, jakim było zwiększenie skali finansowania osób niepełnosprawnych zatrudnionych w zakładach pracy chronionej. Sąd Najwyższy uważa, że ustawodawca w art. 14a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym związał zakres zwolnienia, o którym mowa w tym przepisie, z zakresem działalności zakładu pracy chronionej i dopiero w tych granicach przekonywające byłoby odwoływanie się do wskazanych w rewizji nadzwyczajnej celów społecznych normy prawno-podatkowej, uwzględniających finansowanie ze środków publicznych świadczeń na rzecz osób niepełnosprawnych, zwłaszcza zaś tworzenie stanowisk pracy w zakładach pracy chronionej.

Wbrew rewizji nadzwyczajnej nie budzi zatem zastrzeżeń stanowisko zaskarżonego wyroku, że art. 14a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym nie podlegał zastosowaniu do ustalonej sytuacji faktycznej, że skarżąca Spółka „E.” nabyła określony przedmiot (maszynę) bez jakichkolwiek uzasadnionych racji gospodarczych, co - w kontekście szczegółowych ustaleń - należy rozumieć jako zupełne oderwanie od statutowego zakresu jej działania. W tej sytuacji nie budzi zastrzeżeń stanowisko NSA, że nabycie maszyny w celu jej zbycia, „pośrednictwo” nie należące do zakresu działania, spowodowane wyłącznie zamiarem uzyskania korzyści, według mechanizmu zwolnienia od podatku od towarów i usług, nie spełnia ustawowego warunku tego zwolnienia. Przy interpretacji art. 14a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług należy mieć na uwadze, że w ramach systemu prawa podatkowego jest to przepis o charakterze wyjątkowym, skoro wprowadza określone odstępstwa od zasady sprawiedliwości podatkowej, której atrybutami są powszechność opodatkowania i równe traktowanie podatników.

W świetle powyższych rozważań nieusprawiedliwiony okazał się zarzut rewizji nadzwyczajnej dotyczący naruszenia art. 14a ustawy o podatku od towarów usług. Oznacza to w konsekwencji, że strona bezzasadnie skorzystała z określonego w tym przepisie systemu zwolnienia, na podstawie faktur dotyczących czynności nie mieszczących się w zakresie działalności strony jako zakładu pracy chronionej w rozumieniu powołanego przepisu. Stwierdzenie powyższe przesądza o braku usprawiedliwionej podstawy rewizji nadzwyczajnej (por. art. 393¹² KPC), zwłaszcza że dla swej skuteczności musiałaby ona wykazać nie zwykłe, ale rażące naruszenie prawa lub interesu Rzeczypospolitej Polskiej (por. art. 57 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym – Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.). W powyższym kontekście nie mogło odnieść wnioskowanego w rewizji nadzwyczajnej skutku prawidłowe co do zasady stanowisko w zakresie interpretacji § 54 ust. 4 pkt 4 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. Decydujące znaczenie także w tym zakresie ma bowiem ustalenie, że faktury, które w danym wypadku zostały wystawione, nie stwarzały podstawy prawnej - według art. 14a ustawy - do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku.

Z powyższych przyczyn Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji wyroku.

=====