

Wyrok z dnia 18 maja 2001 r.

III RN 95/00

**1. Chwilę powstania zobowiązania w podatku od towarów i usług w zakresie usług budowlanych i budowlano-montażowych należy ustalać zgodnie z kryteriami określonymi w art. 6 ust. 8 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.), nie zaś na podstawie § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 154, poz. 797 ze zm.), wydanego z upoważnienia ustawowego sprzecznego z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP.**

**2. Otrzymanie zaliczki w wysokości niższej niż połowa ceny przed wykonaniem usługi budowlanej lub budowlano-montażowej nie powoduje powstania obowiązku w podatku od towarów i usług.**

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu sprawy w dniu 18 maja 2001 r. ze skargi Przedsiębiorstwa Budownictwa Ogólnego „B.” Spółki z o.o. w O. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 6 lutego 1998 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku od towarów i usług za miesiące lipiec - grudzień 1996 roku, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości[...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 czerwca 1999 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Izba Skarbowa w O. decyzją z dnia 6 lutego 1998 r. [...], po rozpoznaniu odwołania Przedsiębiorstwa Budownictwa Ogólnego „B.” Spółki z o.o. w O. od rozstrzygnięcia Inspektora Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w O. z dnia 11

września 1997 r. [...], na podstawie art. 138 § 2 KPA w związku z art. 335 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), uchyliła zaskarżoną decyzję w części dotyczącej określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za miesiąc listopad i grudzień 1996 r. oraz ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego z art. 27 ust. 5 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.) za miesiąc lipiec 1996 r, i określiła nadwyżkę podatku od towarów i usług naliczonego nad należnym za listopad 1996 r., w kwocie 86.477 zł oraz zobowiązanie w podatku od towarów i usług, za miesiąc grudzień 1996 r. w kwocie 29.377 zł, a nadto umorzyła postępowanie organu podatkowego pierwszej instancji w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego za miesiąc lipiec 1996 r.

W uzasadnieniu decyzji stwierdzono, że niezasadne jest twierdzenie podatnika, iż otrzymanie przez niego zaliczki w wysokości 14% umówionej ceny na poczet robót budowlanych przed ich wykonaniem (przed odbiorem robót protokołem zdawczo-odbiorczym) nie rodziło obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. Niezasadne jest również twierdzenie, że został naruszony art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. oraz § 6 ust. 1 pkt 1 pkt 2 lit. d 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. 797 ze zm.). Stosownie bowiem do treści powołanego przepisu rozporządzenia w przypadku robót budowlanych obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30 dni od dnia wykonania usługi. Otrzymanie części zapłaty powoduje powstanie obowiązku podatkowego w tej części (§ 6 ust. 3 rozporządzenia).

W niniejszej sprawie bezsporne jest, iż Spółka w dniu 1 lipca 1996 r. otrzymała zaliczkę w kwocie 337.500 zł na poczet robót budowlanych realizowanych na rzecz Urzędu Dozoru Technicznego w W., która to zaliczka stanowiła 14% uzgodnionej ceny. Otrzymana zaliczka nie została wpisana przez Spółkę do ewidencji sprzedaży prowadzonej dla potrzeb podatku od towarów i usług oraz nie była opodatkowana. W ocenie Izby Skarbowej w przypadkach określonych w § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d wyżej wymienionego rozporządzenia nie mają zastosowania ogólne zasady powstania obowiązku podatkowego określone w art. 6 ustawy o podatku od towarów i usług. Kwota otrzymanej zaliczki w przypadku usług budowlanych i budowlano-montażowych zaliczana jest do obrotu podatnika w miesiącu otrzymania, także wówczas, gdy

nie przekracza połowy ceny usługi. Wskazuje na to treść § 6 ust. 3 powołanego wyżej rozporządzenia.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 8 czerwca 1999 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w O. W uzasadnieniu wyroku Sąd wskazał, że art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym przewiduje, że jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi pobrano co najmniej połowę ceny (przedpłata, zaliczka, zadek, rata), obowiązek podatkowy powstaje z chwilą przyjęcia zapłaty. Natomiast § 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 nie może być, jako odstępstwo od zasady, interpretowany w drodze wykładni rozszerzającej na niekorzyść podatnika i w oderwaniu od treści art. 6 ust. 8 powołanej ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Zatem wymieniony przepis wykonawczy nie zmienia w sposób jednoznaczny wymogu pobrania co najmniej 50% ceny usługi. Zapłata, o której mowa w § 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia, dotyczy zapłaty po wykonaniu usługi w całości lub w części, a nie zaliczki otrzymanej przed rozpoczęciem jej wykonania. Skoro skarżąca otrzymała tytułem zaliczki jedynie 14% umówionej ceny i to przed wykonaniem nawet części usługi, to w tym momencie nie dotyczył jej obowiązek podatkowy skutkujący zobowiązaniem w podatku od towarów i usług.

Minister Sprawiedliwości w rewizji nadzwyczajnej wyrokowi powyższemu zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d w związku z ust. 2 i 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym wniósł o uchylenie powyższego wyroku i oddalenie skargi.

W ocenie Ministra Sprawiedliwości przepis art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym zawiera regułę ogólną wskazującą, że jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi pobrano co najmniej połowę ceny (przedpłata, zaliczka, podatek, rata), to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą przyjęcia zapłaty. Ustęp 10 tego artykułu zawiera natomiast upoważnienie dla Ministra Finansów, który w drodze rozporządzenia może określić:

1) przypadki powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania zapłaty przez podatnika, 2) inne niż wymienione w ust. 1-9 momenty powstania obowiązku podatkowego. W oparciu o tę delegację ustawową Minister Finansów wydał w dniu 21 grudnia 1995 r. rozporządzenie w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku akcyzowym. Rozdział 3 wymienionego rozporządzenia zatytułowany jest „Szczególne przypadki powstania obowiązku podatkowego”. Zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d tego rozporządzenia obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30 dnia od dnia wykonania usług budowlanych lub budowlano-montażowych.

W ocenie Ministra Sprawiedliwości jest to przepis szczególny, który wyłącza stosowanie przepisu ogólnego jakim jest wspomniany art. 6 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług. Naczelny Sąd Administracyjny dopuścił się rażącego błędu w interpretacji prawa przyjmując, że norma ogólna ma pierwszeństwo przed normą szczególną. Uznana regułą wykładni prawa jest zasada *lex specialis derogat legi generali*. Zarówno w delegacji ustawowej (art. 6 ust. 10 ustawy) jak i w tytule rozdziału 3 rozporządzenia wykonawczego ustawodawca określił szczególne przypadki powstania obowiązku podatkowego. Otrzymanie części zapłaty, niezależnie od wielkości kwoty, powoduje powstanie obowiązku zapłaty podatku od towarów i usług w zakresie robót budowlanych lub budowlano-montażowych i pozostałych, wymienionych w § 6 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 21 grudnia 1995 r. Ustęp 2 tego paragrafu wyraźnie stwierdza, iż otrzymanie całości lub części zapłaty za usługi budowlane lub budowlano – montażowe powoduje powstanie obowiązku podatkowego także w przypadku usług wykonywanych częściowo, których odbiór dokonywany jest na podstawie protokołów zdawczo – odbiorczych. Natomiast ustęp 3 tego paragrafu stanowi z kolei, że w zakresie robót budowlanych i budowlano – montażowych otrzymanie części zapłaty powoduje powstanie obowiązku podatkowego. Chodzi tutaj o otrzymanie każdej zapłaty (*verba legis*: „otrzymanie części zapłaty”). Jest to przepis szczególny, który modyfikuje normę ogólną (art. 6 ust. 8 ustawy). Nie można zatem podzielić poglądu Naczelnego Sądu Administracyjnego, że nie został zmieniony wymóg pobrania co najmniej 50% ceny usługi. Gdyby podzielić pogląd Sądu orzekającego w tej sprawie, to wydane przepisy szczególne nie byłyby w ogóle potrzebne. Ustęp 2 § 6 wymienionego rozporządzenia należy więc traktować jako uzupełnienie wcześniejszych reguł o czym świadczą słowa ustawy: „stosuje się również do usług”. Nadto interpretacja językowa ust. 3 § 6 rozporządzenia nie pozostawia

wątpliwości, że otrzymanie części zapłaty między innymi w przypadkach wykonania usług budowlanych lub budowlano – montażowych powoduje powstanie obowiązku podatkowego w tej części.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie ma usprawiedliwionych podstaw. W rozpoznawanej sprawie jest sporne, czy obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług w zakresie robót budowlanych lub budowlano-montażowych powstaje z chwilą określoną w art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, a zatem z chwilą przyjęcia zapłaty, jeżeli przed wykonaniem usługi pobrano co najmniej połowę ceny (przedpłata, zaliczka, zadatek, rata), czy też obowiązek ten powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30 dni od dnia wykonania usług budowlanych lub budowlano-montażowych (§ 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym).

Zgodnie z przepisem art. 4 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym ilekroć w ustawie mowa o: „usługach - rozumie się przez to usługi wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej, a także roboty budowlano-montażowe”. W świetle tej definicji legalnej pojęcia „usługa” zasadne wydaje się przyjęcie, że w przepisie art. 6 ust. 8 ustawy pojęcie to zostało użyte w znaczeniu określonym w art. 4 pkt 2 ustawy, a zatem jego hipotezą objęte są również usługi (roboty) budowlane i budowlano-montażowe. Oznacza to, że przepis art. 6 ust. 8 ustawy określił chwilę powstania obowiązku podatkowego z chwilą przyjęcia zapłaty, jeżeli przed wykonaniem usługi w rozumieniu art. 4 pkt 2, w tym usługi budowlanej lub budowlano-montażowej, pobrano co najmniej połowę ceny (przedpłata, zaliczka, podatek, rata). Konieczne jest w związku z tym wyjaśnienie, czy przepis § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym ustanawia odstępstwo (wyjątek) od przepisu art. 6 ust. 8 ustawy w odniesieniu do usług budowlanych i budowlano-montażowych stanowiąc, że obowiązek w podatku od towarów i usług powstaje z

chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30 dnia od dnia wykonania tych usług.

Zgodnie z przepisem art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Z powyższego przepisu Konstytucji wywodzi się wniosek, że ustawy powinny rozstrzygać przynajmniej, kto powinien płacić podatek (podmiot), jakie zjawiska życia społecznego i gospodarczego podlegają opodatkowaniu (przedmiot) oraz w jakiej wysokości podatek powinien być płacony ( zob. uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 16 czerwca 1998 r., U. 9/97, OTK 1998 nr 4, poz. 51). W uzasadnieniu powyższego wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że zawarte w art. 217 Konstytucji „wyliczenie spraw z zakresu prawa daninowego zastrzeżonych dla ustawy nie ma charakteru wyczerpującego. Wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie. Natomiast do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny.” Mimo zatem, iż powyższy przepis Konstytucji nie zastrzega wyraźnie formy ustawy do określenia momentu powstania obowiązku podatkowego, to nie ulega wątpliwości, że ten istotny element prawnej konstrukcji obowiązku podatkowego powinien być uregulowany ustawą. Potwierdza to również przepis art. 4 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, który stanowi, że zakres podmiotowy obowiązku podatkowego, przedmiot opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego oraz stawki podatkowe określają ustawy podatkowe. Z powołanych wyżej przepisów wynika zatem jednoznacznie, iż określenie momentu (chwili) powstania obowiązku podatkowego należy do ustawodawcy.

Z porównania treści przepisu art. 6 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z przepisem § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym wynika, że moment powstania obowiązku w podatku od towarów i usług w zakresie usług budowlanych lub budowlano-montażowych został w nich odmiennie uregulowany. Według regulacji zawartej w ustawie obowiązek ten powstaje z chwilą przyjęcia co najmniej połowy ceny usługi , zaś według przepisów rozporządzenia z chwilą otrzymania bliżej nieokreślonej „części zapłaty”. Powstaje w związku z tym zagadnienie, czy dopuszczal-

ne jest określenie w drodze rozporządzenia, że obowiązek w podatku od towarów i usług powstaje w innym momencie niż określony w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz czy powyższy przepis rozporządzenia stanowi *lex specialis* w odniesieniu do przepisu art. 6 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Odnośnie do pierwszej kwestii należy wskazać, że powyższe rozporządzenie zostało wydane na podstawie przepisu art. 6 ust. 10 ustawy, zgodnie z którym Minister Finansów może określić, w drodze rozporządzenia: 1) przypadki powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania zapłaty przez podatnika, 2) inne niż wymienione w ust. 1-9 momenty powstania obowiązku podatkowego, zaś przepis § 6 rozporządzenia jest zamieszczony w rozdziale 3 „Szczególne przypadki powstania obowiązku podatkowego”. Niezależnie od tego, czy powyższy przepis rozporządzenia został ustanowiony na podstawie art. 6 ust. 10 pkt 1 ustawy, czy też w wykonaniu upoważnienia zawartego w art. 6 ust. 10 pkt 2 ustawy albo na podstawie obu tych upoważnień łącznie, konstytucyjność wymienionych upoważnień budzi zasadnicze wątpliwości. W szczególności upoważnienia te nie zawierają określonego w art. 92 ust. 1 Konstytucji RP wymagania, że upoważnienie powinno określać wytyczne dotyczące treści aktu. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalił się pogląd, że rozporządzenie może być wydane tylko na podstawie wyraźnego precyzyjnego upoważnienia ustawowego i tylko w granicach tego upoważnienia, a przepis ustawy ustanawiający takie upoważnienie podlega ścisłej wykładni językowej i nie może prowadzić do objęcia zakresem upoważnienia materii w nim nie wymienionych w drodze wykładni celowościowej (wyrok z 25 maja 1998 r., U. 19/97, OTK ZU 1998 Nr 4, s. 262). Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 14 grudnia 1999 r. w sprawie K. 10/99 stwierdził, że wytyczne (w rozumieniu art. 92 Konstytucji) są przede wszystkim wskazówkami co do treści aktu normatywnego, a także wskazaniemi co do kierunku merytorycznych rozwiązań, które mają znaleźć w nim wyraz. Upoważnienie ustawy, w odniesieniu do którego nie da się wskazać żadnych treści ustawowych, które pełniłyby rolę "wytycznych dotyczących treści aktu", jest sprzeczne z Konstytucją. Brak owych wytycznych stanowi, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, warunek wystarczający dla uznania niekonstytucyjności upoważnienia, nawet jeżeli pozostałe wymagania, o których mówi art. 92 Konstytucji zostaną spełnione. Odnośnie zaś do treści wytycznych Trybunał stwierdził, że "wskazania zawarte w ustawie muszą dotyczyć materialnego kształtu regulacji, która ma być zawarta w rozporządzeniu. Wskazania

dotyczące spraw proceduralnych (np. nakazujące, by ustanowienie rozporządzenia następowało "w porozumieniu" czy "po zasięgnięciu opinii") nie mogą zastąpić wytycznych merytorycznych, o których mowa w art. 92 ust. 1" oraz że "ustawa musi zawierać pewne wskazania już to wyznaczające treści (kierunki rozwiązań), jakie mają być zawarte w rozporządzeniu, już to eliminujące pewne treści (kierunki rozwiązań)". Nie ulega wątpliwości, że wymagania tego nie spełnia żadne z wyżej wymienionych upoważnień, które co najwyżej określają organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania, natomiast nie określają wytycznych dotyczących treści aktu. Największe zastrzeżenia budzi upoważnienie zawarte w art. 6 ust. 10 pkt 2 ustawy, które umocowało Ministra Finansów do określenia innych niż przewidzianych w ustawie momentów powstania obowiązku podatkowego. Powyższe upoważnienie ma bowiem charakter upoważnienia blankietowego, które nie tyle zobowiązuje Ministra Finansów do wykonania przepisów ustawy art. 6 ustawy, lecz w istocie upoważnia Ministra do określenia momentu powstania zobowiązania podatkowego w oderwaniu od zasad i reguł zawartych w tych przepisach. Nie wymaga odrębnego podkreślenia, że przez niekonstytucyjne zaniechanie umieszczenia w przepisie upoważniającym wytycznych dotyczących treści rozporządzenia ustawodawca zezwala de facto i de iure Ministrowi Finansów na niczym nieskrępowane czynienie odstępstw od przewidzianych w ustawie zasad dotyczących momentu powstania obowiązku podatkowego.

Z powyższych rozważań wynika, że chwilę powstania zobowiązania w podatku od towarów i usług w zakresie usług budowlanych i budowlano-montażowych należy ustalać zgodnie z kryteriami określonymi w art. 6 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, nie zaś na podstawie § 6 ust. 1 pkt 2 lit. d rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. W tej sytuacji nie ma potrzeby rozważania metod usunięcia sprzeczności, jaka istnieje między tymi przepisami co do momentu powstania obowiązku podatkowego, w szczególności zaś przy zastosowaniu kryterium *lex specialis-lex generalis*. W konsekwencji powyższych rozważań należy stwierdzić, że otrzymanie zaliczki w wysokości niższej niż połowa ceny przed wykonaniem usługi budowlanej lub budowlano-montażowej nie powoduje powstania obowiązku w podatku od towarów i usług. Byłoby to obciążenie nazbyt restrykcyjne, niezgodne zarówno z ustawą o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, jak i z Konstytucją RP.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====