

Wyrok z dnia 7 marca 2002 r.

III RN 31/01

Przepis art. 19 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 stanowi podstawy domniemania prawdziwości faktury.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 7 marca 2002 r. sprawy ze skargi Zdzisława W. na decyzję Izby Skarbowej w W. w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za sierpień 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 10 sierpnia 2000 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Izba Skarbowa w W. decyzją z dnia 12 kwietnia 1999 r. utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego W.-F. z dnia 20 grudnia 1998 r., którą określono wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, zaległości podatkowej oraz odsetek za zwłokę za sierpień 1995 r. Organy podatkowe obu instancji uznały, że udokumentowana fakturą z dnia 31 sierpnia 1995 r. usługa marketingowa i prawna nie miała miejsca, a podatnik nie przedstawił żadnych dowodów potwierdzających zakup usługi. Usługi te mają wprawdzie charakter niematerialny, ale dla ich wykonania niezbędne było sporządzanie opinii, analiz, ekspertyz, których podatnik nie okazał. Spółka „D.” nie ma w przedmiocie swojej działalności gospodarczej prowadzenia usług consultingowych. Świadczy to, zdaniem organów podatkowych, że transakcje mają charakter czynności pozornych w rozumieniu art. 83 § 1 KC. Tymczasem podatnik w sierpniu 1995 r. obniżył kwotę podatku należnego o podatek nali-

czony wynikający z przedmiotowej faktury z naruszeniem przepisu § 35 ust. 4 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 680). Nabycia bliżej nieokreślonej usługi nie można uznać za koszt uzyskania przychodu, wobec czego nie istniały podstawy do obniżenia podatku należnego w myśl art. 25 ust. 1 pkt 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.).

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wyrokiem z dnia 10 sierpnia 2000 r. [...] oddalił skargę Zdzisława W. na powyższą decyzję Izby Skarbowej. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z treści przepisu art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym wynika, że organy podatkowe są obowiązane do badania nie tylko wysokości kwoty podatku naliczonego, lecz również walorów formalnych faktury oraz okoliczności, w których doszło do sprzedaży towarów lub usług, co sprowadza się do kontrolowania, czy faktura w istocie stwierdza fakt nabycia towarów i usług, a więc czy doszło między stronami wskazanymi w fakturze do rzeczywistej operacji gospodarczej. Ponadto ustawa o podatku od towarów i usług przewiduje sytuacje, w których nie obowiązuje zasada odliczania podatku naliczonego od podatku należnego sformułowana powołanym przepisem art. 19 ust. 1 i 2. Przepis art. 25 stanowi, że nie stosuje się obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego do nabywania przez podatnika towarów i usług w tym przepisie wymienionych. W szczególności zaś, według art. 25 ust. 1 pkt 3 niedopuszczalne jest obniżenie kwoty podatku należnego lub dokonanie zwrotu różnicy, w tym podatku wobec nabytych przez podatnika towarów lub usług, którymi rozporządzono w sposób nie pozwalający na zaliczenie poniesionych wydatków do kosztów przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym. Z przepisu tego wynika zatem obowiązek organu w zakresie dokonywania oceny wydatków poczynionych na zakup towarów i usług, a to dla ustalenia, czy wydatek ten mieści się w zakresie pojęciowym kosztu uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.

Naczelny Sąd Administracyjny wyraził pogląd, że sformułowanie tego przepisu jest takie, że nawet spełnienie wszystkich przesłanek, o których mowa w art. 19 ustawy, przy ustaleniu, że wydatek na zakup towarów i usług nie nosi charakteru kosztów uzyskania przychodów, spowodować musi niemożność odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów lub usług. W sprawie niniejszej zebrany ma-

teriał dowodowy pozwala na stwierdzenie, że nie zostały spełnione przesłanki z art. 19 ustawy, ani też wynikający z faktur wydatek nie stanowi kosztu uzyskania przychodów. Nie można bowiem zakwestionować stanowiska organów orzekających w sprawie, które, oceniając wszystkie okoliczności faktyczne, doszły do przekonania, że wystawiona przez firmę „D.” faktura z dnia 31 sierpnia 1995 r. [...] nie może stanowić podstawy do odliczenia przez skarżącego podatku naliczonego z tej faktury. Znaczenie istotne dla oceny faktury jako dokumentu stwierdzającego przeprowadzenie operacji gospodarczej mają nie tylko jej cechy formalne, lecz również okoliczności faktyczne sprawy, z których zdaniem Sądu wynika niespornie, iż do faktycznej sprzedaży przedmiotowych usług nie doszło. Skarżący bowiem, mimo ciążącego na nim obowiązku udowodnienia faktu, z którego wywodził skutki prawne w postaci odliczenia podatku naliczonego, w gruncie rzeczy nie przedstawił żadnych dowodów na zaistnienie przedmiotowej w sprawie transakcji. Przede wszystkim nie można się zgodzić ze stanowiskiem skarżącego, jakoby nie istniał obowiązek sporządzania i przechowywania dowodów dokumentujących wykonanie umowy o usługi. W przypadku bowiem zawarcia umowy nie określającej poza jej stronami, datą i miejscem zawarcia oraz okresem trwania - żadnych istotnych postanowień umownych - konieczne jest dla potrzeb postępowania podatkowego posiadanie i przechowywanie przez okres prawem podatkowym wymagany - dowodów potwierdzających zawarcie oraz wykonanie umowy. Jest w sprawie niesporne, że skarżący nie dysponuje żadnymi dowodami w tym przedmiocie.

W ocenie Sądu, przeprowadzony przez organ pierwszej instancji dowód w postaci kontroli w spółce „D.” przeprowadzonej przez Urząd Skarbowy W.-S.M. w okresach od 11 października do 14 listopada 1995 r. oraz od 29 lutego do 28 marca 1996 r. pozwolił na ustalenie, że wprawdzie znajdują się w tej spółce dowody na współpracę z firmą „I.” w postaci faktur za marketing i obsługę prawną za sierpień, wrzesień, październik, listopad i grudzień 1995 r., lecz jednocześnie brak jakichkolwiek dowodów na wykonanie tych usług oraz potwierdzenie kosztów związanych z ich świadczeniem. Maciej B., wskazany w umowie z „I.” jako Prezes Zarządu Spółki „D.”, oświadczył w toku przesłuchania, że nie może wskazać osób wykonujących usługi, gdyż świadczone były „zbiorowo”, a wyniki tych prac w postaci analiz nie były przez Spółkę przechowywane. Jednocześnie skarżący, twierdząc, że otrzymywał od usługodawcy analizy i opracowania, oświadczył przy przesłuchaniu Macieja B., że nie jest mu wiadome, w jaki sposób usługodawca pozyskiwał klientów dla jego firmy. To

prawda, że poza dowodem z kontroli w siedzibie Spółki „D.” organy orzekające nie przeprowadziły w tej sprawie dowodu z przesłuchania wnioskowanych przez skarżącego świadków. Jednakże Andrzej S., Maciej B., Piotr K., Jerzy K. oraz Andrzej K. zostali przesłuchani w sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 1995, zaś ich przesłuchanie nie wniosło nic do materiałów dowodowych sprawy [...]. Powtórzenie tego dowodu w sprawie niniejszej było w ocenie Sądu oczywiście niecelowe i spowodowałoby niepotrzebne przedłużenie postępowania.

Sąd ustalił, że brak w aktach sprawy jakichkolwiek dowodów na poparcie zarzutu skargi co do sposobu ustalania wynagrodzenia na rzecz usługodawcy. Z niczego nie wynika, by cena była każdorazowo negocjowana i uzależniana od konkretnych wyników, po dokonaniu analizy wzrostu sprzedaży. Jest to zatem kolejna okoliczność, która z powodu nieprzedstawienia dowodu na jej zaistnienie, musi być uznana za twierdzenie gołosłowne. Sąd stwierdził, że nie sposób przywiązać wagi do zarzutu skargi co do walorów zestawienia kontrahentów skarżącego, sporządzonego w toku postępowania przez Urząd Skarbowy. W aktach sprawy brak jest bowiem własnej analizy z dnia 18 stycznia 1999 r. sporządzonej przez skarżącego, wobec czego zarzut, że organy pominęły tę analizę, musi być uznany za bezprzedmiotowy. Z tych wszystkich względów omawiana faktura z dnia 31 sierpnia 1995 r. [...] nie może być uznana za dokument stwierdzający nabycie przez skarżącego wskazanych w niej usług. Już zatem chociażby z tego powodu nie było podstaw prawnych do odliczania podatku naliczonego w kwocie 2.200 złotych.

Niezależnie od tego Sąd podzielił pogląd organów orzekających, iż wydatek wynikający z przedmiotowej faktury nie może być uznany za koszt uzyskania przychodów. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 190, poz. 416 ze zm.) uznaje w przepisie art. 22 ust. 1 za koszt uzyskania tylko te wydatki, które zostały dokonane w celu osiągnięcia przychodów. Tymczasem skarżący w żaden sposób nie wykazał związku wydatku z osiągniętym przychodem. Niezależnie od tego, skoro wątpliwa jest sama „causa” wydatku, a to w świetle pozorności czynności cywilnoprawnej zawartej przez firmę skarżącego, to zdaniem Sądu rozważania nad kwestią przychodu w roku 1995 oraz jego przyczynami stają się bezprzedmiotowe. W świetle zatem przepisu art. 25 ust. 1 pkt 3 powołanej ustawy o podatku od towarów i usług odliczenie podatku naliczonego w tej sprawie w ogóle nie było możliwe.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego w rewizji nadzwyczajnej od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 10 sierpnia 2000 r. [...] zarzucił rażące naruszenie: 1) art. 1 i 21 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sędziu Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), „w kontekście art. 22 ust. 2 - 4 w związku z art. 51 tej ustawy, wobec pozostawienia w obrocie prawnym decyzji stanowiących niebezpieczny przykład dowolności działań organów podatkowych obu instancji, przede wszystkim wobec formułowania i odwoływania się przez te organy do kryteriów pozaprawnych, kryteriów od spełnienia których miałyby być - zdaniem tych organów - uzależniona realizacja prawa podatnika VAT do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony za dany miesiąc”, 2) art. 32 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.), a także „korespondujących” z tym przepisem § 20 i § 35 ust. 4 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 688 ze zm.) „wobec zakwestionowania przez organy podatkowe faktury VAT zawierającej elementy wymagane w pierwszych dwóch z ostatnio wymienionych przepisów prawa, jako - zdaniem tych organów - faktury stwierdzającej dokonanie usługi, która faktycznie nie została dokonana, mimo braku przeprowadzenia dowodów, które mogłyby w rzeczywistości za takim ustaleniem przemawiać”, 3) art. 83 § 1 KC, „w kontekście art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT oraz art. 6 KC, wobec braku przeprowadzenia dowodu na okoliczność pozorności umowy o świadczenie usług marketingowych”, 4) art. 19 ust. 1 i 2 ustawy o VAT w związku z art. 25 ust. 1 pkt 3 tej ustawy „wobec braku wykazania przez organy orzekające w tej sprawie, aby rzeczywiście zaistniały okoliczności wymienione w tym ostatnim przepisie prawa, przy jednoczesnej wadliwej interpretacji tego ostatniego przepisu, wymagającego wykładni ścisłej jako stanowiącego wyjątek od zasady wyrażonej w art. 19 ust. 1 ustawy o VAT”, 5) art. 120, 121, 122, 124, 187 § 1, 188, 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) „w związku z brakiem dokonania przez organy podatkowe ustaleń faktycznych i prawnych, które uzasadniałyby pozbawienie strony skarżącej prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w fakturze wystawionej podatnikowi przez firmę świadczącą usługi marketingowe”. Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sędziu Administracyjnym wniósł: 1) o uchylenie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warsza-

wie-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 10 sierpnia 2000 r. [...], 2) o stwierdzenie nieważności - jako wydanych z rażącym naruszeniem prawa - decyzji Izby Skarbowej w W. z dnia 12 kwietnia 1999 r. [...] i utrzymanej nią w mocy decyzji Urzędu Skarbowego W.-F. z dnia 20 grudnia 1998 r. [...] w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za sierpień 1995 roku, zaległości w tym podatku oraz odsetek za zwłokę.

W ocenie Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego argumentacja organów orzekających w sprawie jest niejednorodna i w istocie wzajemnie wykluczająca się. Z jednej strony organy te twierdzą bowiem, że otrzymana przez skarżącego od firmy marketingowej faktura VAT dotyczyła czynności, która nie została dokonana, a z drugiej strony organy te twierdzą, iż nawet jeżeli taka czynność (tu: usługi marketingowe) została dokonana, to skarżący i tak nie mógł dokonać obniżenia podatku VAT za dany miesiąc, albowiem płacąc za daną fakturę poniósł koszt, który nie był kosztem poniesionym w celu osiągnięcia przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, albowiem skarżący nie może wykazać związku między zapłaconymi przez siebie usługami marketingowymi a sprzedażą towarów, jaka była jego udziałem. Zdaniem organów podatkowych obu instancji, a także NSA, faktura VAT, jaką wystawiła skarżącemu firma marketingowa, była taką fakturą, o której mowa w § 35 ust. 4 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133 poz. 688 ze zm.), a więc fakturą stwierdzającą czynność, która nie została dokonana.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego jest zdania, że powyższe stwierdzenie organów podatkowych nie znajduje jakiegokolwiek oparcia ani w dawniej, ani w obecnie obowiązujących przepisach podatkowych, które nie uzależniają dopuszczalności wprowadzania do szeroko rozumianych kosztów działalności gospodarczej z tytułu korzystania z usług marketingowych od dokumentowania tych usług w inny sposób niż przez przedstawienie faktury wystawionej przez firmę świadczącą usługi marketingowe. Tego typu zastrzeżenia ze strony organu podatkowego co do braku istnienia umowy o świadczenie usług marketingowych lub braku pisemnego potwierdzenia faktu świadczenia usług marketingowych byłyby dopuszczalne tylko wówczas, gdyby istniał przepis prawa, który by uzależniał możliwość obniżenia lub zwrotu podatku VAT uiszczanego w cenie za tego typu usługi od okazania przez podatnika VAT umowy z firmą marketingową lub pisemnych dowodów potwierdzających fakt

świadczenia tego rodzaju usług, takiego przepisu jednak nie ma i nie było. O tym, że normodawca, jeżeli z jakichkolwiek przyczyn warunkuje dopuszczalność dokonywania obniżeń lub zwrotu podatku VAT od przedłożenia lub nawet rejestracji przez podatnika VAT umowy, na podstawie której wystawiano by faktury upoważniające do obniżenia lub zwrotu podatku VAT, to o tym wprost stanowi w stosownych przepisach. O prawdziwości tej tezy świadczą między innymi przepisy § 9 i 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.). Tego typu przepisów nie było i nie ma, jeżeli chodzi o dokumentowanie dla celów podatkowych usług marketingowych. Istniał i istnieje natomiast obowiązek odpowiednio długiego przechowywania faktur, na podstawie których dokonano pobrania lub wydatkowania określonych środków za tego typu usługi. Istnienie tego typu faktur, jeżeli zostały wystawione przez podatnika VAT na rzecz podatnika VAT, rodzi co najmniej domniemanie istnienia stosownej umowy i dokonania czynności, za które została wystawiona faktura. Tego typu fakturą dysponuje skarżący. Faktura ta jest znana organom podatkowym, które jednak kwestionują fakt wykonania usługi marketingowej, za którą wystawiono daną fakturę.

Zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego istnienie faktury VAT uwzględniającej dane zawarte w powołanych przepisach prawa, przy jednoczesnym braku dowodu co do tego, iż dana faktura nie jest fakturą, która nie stwierdzała by dokonania usługi, nie upoważniało organów podatkowych do pozbawienia skarżącego prawa do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku VAT uiszczoną w cenie za usługę „uwidocznioną” w danej fakturze. W ocenie Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego istnienie faktury VAT zawierającej elementy (dane) wymagane przez przepisy dotyczące podatku VAT, stwarza domniemanie dokonania sprzedaży towaru lub usługi, o których mowa w fakturze, i ma to do siebie, że każdy kto twierdzi, że nie została zawarta umowa poprzedzająca wystawienie faktury, w tym przypadku umowa o świadczenie usług marketingowych, lub też kto twierdzi, że taka umowa wprawdzie została zawarta, lecz usługi marketingowe nie były świadczone, to powinien taki fakt udowodnić. W przypadku gdy tak twierdzącym jest organ podatkowy, organ powołujący się na art. 83 § 1 KC, to powinien dowieść prawdziwości swojego twierdzenia z zastosowaniem przepisów dawniej KPA, a obecnie Ordynacji podatkowej.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego wyraził pogląd, że jakkolwiek ani w przepisach KPA, ani w przepisach Ordynacji podatkowej, nie ma odpowiednika art. 6 KC, to - mimo braku przepisów ogólnych prawa administracyjnego, w których z pewnością znalazłby się i tego rodzaju przepis - nie ulega żadnej wątpliwości, że również jedną z reguł tej gałęzi prawa jest ta, z której wynika, że: „Ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne.”. Jeżeli tą „osobą” jest organ administracji publicznej, to na nim spoczywa ciężar udowodnienia faktu, a ściśle rzecz biorąc przekonania organu, co do pozorności świadczenia usług marketingowych na rzecz skarżącego przez wystawcę faktury. Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem doktryny prawa cywilnego należy przyjmować, że na fakt pozorności czynności cywilnoprawnej może powoływać się każdy, a więc i organ administracji publicznej, pod warunkiem jednak, że fakt ten udowodni lub może udowodnić. Z treści uzasadnienia kwestionowanego wyroku NSA, z części sprawozdawczej tego wyroku, nie wynika jednoznacznie, o jakiej pozorności organy podatkowe mówią, czy o pozorności umowy o świadczenie usług marketingowych, czy o pozorności świadczenia usług marketingowych. Powoływany przez organy podatkowe art.83 § 1 KC mówi jedynie o pozorności czynności prawnej, a więc np. umowy, a nie o pozorności świadczenia. Za oczywiste wypada przyjmować, że świadczenie usług marketingowych, jako nie zawierające konstytutywnego dla czynności prawnej oświadczenia woli zmierzającego do wywołania następstw prawnych, samo nie jest czynnością prawną w rozumieniu przepisów prawa cywilnego. W związku z tym Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego stwierdził, że ani organy podatkowe, ani NSA nie przeprowadziły jakiegokolwiek dowodu na okoliczność pozorności umowy o świadczenie usług marketingowych. Oczywiste jest przy tym, że brak pisemnej umowy o świadczenie tego rodzaju usług nie dowodzi jeszcze braku istnienia umowy jako takiej w sytuacji, gdy z żadnego przepisu obowiązującego prawa nie wynika nakaz zawierania umów o świadczenie usług marketingowych na piśmie pod rygorem nieważności tego rodzaju umów.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego podkreślił, że nie ma też takiego przepisu prawa podatkowego, który by uzależniał dopuszczalność obniżenia lub zwrotu podatku VAT uiszczanego w cenie za usługę marketingową od wykazania się przez podatnika VAT posiadaniem pisemnej umowy o świadczenie tego rodzaju usług lub pisemnymi dowodami, które mogłyby potwierdzać to, iż tego rodzaju usługi były rzeczywiście świadczone. Oznacza to, iż na brak istnienia pisemnych dowodów, które

mogłyby przemawiać za świadczeniem na rzecz skarżącego usług marketingowych, organy podatkowe nie mogą skutecznie powoływać się w tej sprawie. Od istnienia tego rodzaju - pisemnych - dowodów, ustawodawca nie uzależnił bowiem prawa podatnika VAT do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, uiszczony w cenie za usługę marketingową. Prawem organów podatkowych było i jest natomiast przeprowadzenie innych dowodów, które mogłyby ewentualnie przemawiać za fikcyjnością świadczenia na rzecz skarżącego usług marketingowych przez wystawcę faktury. Takiego dowodu organy podatkowe jednak nie przeprowadziły. Organy nie przeprowadziły także wnioskowanego przez skarżącego dowodu z przesłuchania świadków, a w szczególności dowodu z zeznań wystawcy faktury. „Usprawiedliwieniem” dla organów nie może być tutaj fakt, iż potencjalnego świadka nie zastały w siedzibie firmy marketingowej, ani też przekonanie organów co do tego, że określone przesłuchanie nic nie wniosłoby do sprawy, skoro przesłuchanie danego świadka w sprawie podobnej („na tle tego samego stanu faktycznego”) okazało się - z punktu widzenia organów - bezużyteczne. W tym miejscu wypada zauważyć, że do wniosków dowodowych należy ustosunkowywać się w formie postanowień, które jakkolwiek nie wymagają uzasadnienia, to mogą same w sobie być przedmiotem zaskarżenia w ramach środków odwoławczych od decyzji. Z uzasadnienia kwestionowanego wyroku NSA nie wynika, aby tego rodzaju postanowienie było wydane. To ewentualne uchybienie proceduralne nie rzutuje oczywiście samo przez się na ocenę decyzji, jednakże świadczy o niezrozumiałym pośpiechu organów podatkowych, których podstawowym obowiązkiem, jak wszystkich organów orzekających, jest rzetelne ustalenie stanu faktycznego.

W ocenie Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego okoliczności te sprawiają, że za mające znamiona dowolności, za nie znajdujące oparcia w dotychczas zebranych materiałach dowodowych, należy uznać twierdzenie organów podatkowych co do tego, że wystawca faktury nie świadczył na rzecz skarżącego usług marketingowych. Oznacza to tym samym także to, iż w aktach sprawy nie ma dowodu, który by pozwalał na ustalenie, że kwestionowana przez organy podatkowe faktura stwierdzała czynność, która nie została dokonana. W tym stanie rzeczy podstawą materialnoprawną dla decyzji organów podatkowych nie mogły być w tej sprawie ani § 35 ust. 4 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r., ani „korespondujące” z tym przepisem art.32 ust. 1 ustawy o VAT i § 20 powołanego ostatnio rozporządzenia Ministra Finansów. Taką podstawą nie mógł być też art.83 § 1 KC nie tyle

dlatego, że przepis ten należy do innej gałęzi prawa, ale przede wszystkim dlatego, że organy podatkowe nie przeprowadziły dowodu na okoliczność pozorności umowy o świadczenie usług marketingowych.

Niezależnie od tego wnoszący niniejszą rewizję nadzwyczajną zaznaczył, że na fakt nieważności umowy, a więc i bezskuteczności czynności dokonanej w wykonaniu takiej umowy, organy podatkowe mogłyby się powoływać w ramach postępowania o ustalenie zobowiązania w zakresie podatku od towarów i usług tylko w nawiązaniu do treści art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, z którego wynika, że przepisów ustawy nie stosuje się do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Odwołanie się do tego przepisu prawa przez organy podatkowe rozdziłoby jednak po stronie tych organów nie tylko określone prawa, ale i obowiązki tak w stosunku do podatnika VAT, który zapłacił cenę uwidocznioną w fakturze, jak i w stosunku do podatnika VAT, który wystawił fakturę VAT, za czynność, która nie była (nie mogła być) przedmiotem (następstwem) prawnie skutecznej umowy.

W ocenie Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego „sam Naczelny Sąd Administracyjny wydaje się podawać w wątpliwość tezę o pozorności umowy o świadczenie usług marketingowych, lub też tezę o - w istocie - fałszywości faktury, jako mającej dotyczyć czynności, która w przekonaniu organów podatkowych nie została dokonana, jako że uznaje za niezbędne odwołanie się w końcowej części uzasadnienia wyroku do treści art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT.” Przepis ten, jako stanowiący wyjątek od zasady wyrażonej w art. 19 ust. 1 ustawy o VAT, wymaga wykładni ścisłej. Przepis ten może być przywoływany tylko wówczas, gdy chodzi o koszty poniesione na dokonanie czynności prawnie skutecznej, a nie takiej o jakiej mówi się w art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, czy w art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, albowiem gdyby rzeczywiście problem dotyczył kosztów czynności prawnie nieważnej, to tego rodzaju koszty i tak nie mogłyby być uwzględniane ani przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ani przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatkiem VAT, w tym ostatnim przypadku nie mógłby być uwzględniany podatek VAT uiszczony w cenie zapłaconej w wyniku realizacji nieważnej czynności prawnej. Stosowny zakaz wynikałby jednak nie z art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, czy z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, lecz z powołanych wyżej przepisów dotyczących mocy obowiązującej obu wskazanych ustaw podatkowych.

W ocenie Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego „z logicznego punktu widzenia wypada przyjmować zatem, że cytowany art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT dotyczy jedynie rzeczywiście poniesionych kosztów za faktycznie nabyte towary lub usługi, a więc kosztów takich, do których ma zastosowanie w szczególności ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, tyle że takich kosztów, które, jakkolwiek legalnie poniesione, nie mogą być uwzględniane przy obliczaniu dochodu, czyli wartości - podstawy opodatkowania, którą, z pewnymi wyjątkami, stanowi różnica między przychodami a kosztami poniesionymi w celu uzyskania przychodów”. Mając to na uwadze wnoszący rewizję nadzwyczajną przyjmuje, że zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, skarżący, nawet jeżeli faktycznie były świadczone na jego rzecz usługi marketingowe, nie mógł pomniejszyć podatku należnego o podatek naliczony, uiszczony w cenie za tego rodzaju usługi, ponieważ nie został przez niego wykazany związek między zakupem tych usług, a sprzedażą towarów, jaka była jego udziałem. Zdaniem organów podatkowych i NSA taki związek zachodziłby tylko wówczas, gdyby skarżący wykazał, że w danym okresie nastąpił po jego stronie przyrost sprzedaży towarów na rzecz nowych, innych kontrahentów niż dotychczasowi, a nie przyrost sprzedaży ogółem. Zdaniem organów podatkowych i NSA koszt usług marketingowych jest kosztem poniesionym w celu osiągnięcia przychodów, a zarazem kosztem nabycia usług, w których cenie uiszczony VAT może być podstawą do obniżenia lub zwrotu podatku VAT, ale tylko wówczas, kiedy po stronie nabywcy tego rodzaju usług nastąpił wyraźny wzrost sprzedaży towarów lub usług objętych podatkiem VAT, w domyśle tych towarów lub usług, których dotyczyły usługi marketingowe.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego jest zdania, że „również ta teza organów orzekających w sprawie nie znajduje żadnego oparcia w obowiązujących przepisach prawa. Niezależnie od dominującej, acz dyskusyjnej, wykładni art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, do której wnoszący rewizję nadzwyczajną nawiązuje powyżej, wypada podkreślić, że zaliczenie kosztów usługi marketingowej do kosztów poniesionych w celu uzyskania przychodów (między innymi art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), a więc kosztów uwzględnianych przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym poza przypadkami enumeratywnie wyliczonymi w ustawach o podatkach dochodowych lub przepisach wykonawczych do tych ustaw, nigdy nie było i nie jest warunkowane wykazaniem się przez podatnika wzrostem sprzedaży na rzecz nowych lub innych odbiorców niż dotychczasowi. Tego

rodzaju warunek, a zarazem swoiste „kryterium prawdy”, wydaje się być stworzony przez organy podatkowe orzekające w tej sprawie wyłącznie na użytek tej sprawy.”

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego jest zdania, że „obiektywnie rzecz biorąc w przypadku usług marketingowych, dla ustalenia ewentualnego ich wpływu na wzrost sprzedaży podmiotu korzystającego z tego rodzaju usług, istotne wydają się badania w skali dłuższej niż miesiąc. Sprawa niniejsza dotyczy zaś wydatków poniesionych przez skarżącego w skali jednego miesiąca. Nawet jeżeli sprawę tę należy postrzegać w połączeniu z innymi sprawami skarżącego, w tym z tymi, w których są równolegle wnoszone rewizje nadzwyczajne, to za bezsporne należy uznać, że skarżący na przestrzeni lat 1994-1995-1996 odnotował istotny wzrost sprzedaży ogółem, o czym świadczą znajdujące się w aktach NSA, dokonane przez skarżącego, „Opracowania wyników działań marketingowych w latach 1994-1995-1996”, a także to, że cena usług marketingowych, w szczególności w miesiącu, którego dotyczy sprawa niniejsza, wynosiła przeciętnie około 7 (siedmiu) procent wartości sprzedaży ogółem (por. dane zawarte w ww. opracowaniu).”

Według Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego, „tym faktom ani organy podatkowe, ani NSA nie przeciwstawiają w szczególności tezy, że cena, którą uiszczył skarżący jako cenę za usługę marketingową, odbiega istotnie (in plus) od cen, jakie spotyka się (lub spotykało się w latach 1994, 1995) w obrocie za usługi marketingowe w zakresie sprzedaży tego rodzaju towarów, jaka była i jest udziałem skarżącego. „Organy nie wykazały zatem, że jest to cena „sztuczna”. Organy orzekające do-tychczas w sprawie uznały natomiast za właściwe zauważyć, że skarżący nie przedstawił „kalkulacji” owej ceny. Brak przedstawienia owej „kalkulacji” nie może jednak działać na niekorzyść skarżącego, albowiem z żadnego z obowiązujących przepisów prawa podatkowego nie wynika obowiązek podatnika korzystającego z usług marketingowych do posiadania „kalkulacji”, z której wynikałoby to, jak doszło do ustalenia przez wystawcę faktury, w tym faktury VAT, takiej a nie innej ceny za świadczoną usługę.”

Według stanowiska Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego taki obowiązek nie wynikał też z powołanych wyżej art. 32 ust. 1 ustawy o VAT i obowiązującego w 1995 r. § 20 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r., a więc przepisów mówiących o tym, jakie niezbędne dane powinna zawierać faktura wystawiona przez sprzedawcę, tu: sprzedawcę usługi marketingowej.

Wnoszący niniejszą rewizję nadzwyczajną zauważył, że „rozstrzygnięcia, jakie zostały dotychczas wydane w tej sprawie, mogą stanowić niebezpieczny - dla obowiązującego porządku prawnego - przykład dowolności działań organów podatkowych i aprobaty, dla tego rodzaju działań, ze strony Naczelnego Sądu Administracyjnego, który nie będąc związany ani zarzutami, ani wnioskami wniesionej doń skargi na decyzję administracyjną, uprawniony, a zarazem zobowiązany jest dokonywać kontroli legalności decyzji według wszystkich kryteriów zawartych w ustawie o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Z tej - obecnie również konstytucyjnej - powinności Naczelnego Sądu Administracyjnego, w składzie który wydał kwestionowany wyrok, nie wywiązał się, być może przesądzając także - tym samym - o winie Zdzisława W., o winie w rozumieniu przepisów o odpowiedzialności karno-skarbowej.”

Zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną, sądowa kontrola decyzji administracyjnych wydawanych w sprawach podatkowych powinna służyć eliminacji tych decyzji, w których organy podatkowe w sposób dowolny, odwołując się w szczególności w sposób nieuprawniony do przepisów prawa cywilnego o nieważności czynności prawnych, przypisują w istocie podatnikom nie tylko miano oszustów podatkowych, ale także miano przestępców w rozumieniu przepisów ustaw karnych, obecnie przepisów Kodeksu karnego skarbowego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie ma usprawiedliwionych podstaw. Przede wszystkim należy podkreślić, że rewizja nadzwyczajna jest nadzwyczajnym środkiem zaskarżenia prawomocnych orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, a zatem przedmiotem przedstawionych w niej zarzutów powinna być wykładnia i stosowanie prawa przez Sąd, który wydał zaskarżony rewizją nadzwyczajną wyrok, nie zaś interpretacja przyjęta przez organy podatkowe. Jak bowiem trafnie stwierdził Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 4 października 1996 r., III RN 2/96 (OSNAPiUS 1997 nr 8, poz. 122), podstawę rewizji nadzwyczajnej od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego stanowi rażące naruszenie prawa przez zaskarżony wyrok, co oznacza, że nie jest wystarczające ograniczenie zarzutów do uchybień przepisom o postępowaniu przed organami administracyjnymi. Tymczasem w obszernym uzasadnieniu niniejszej rewizji nadzwyczajnej wnoszący ją Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego zasadniczą część rozważań poświęca krytyce stanowiska organów podatkowych. Nawet gdyby

uznać, że kwestionowanie poglądów prawnych organów podatkowych jest w istocie „pośrednią” krytyką wyroku Sądu, który w części podzielił te poglądy, to jednak wymagało to od wnoszącego rewizję nadzwyczajną starannego oddzielenia zarzutów skierowanych przeciwko organom podatkowym od zarzutów skierowanych przeciwko Sądowi, a ponadto wskazania, które z poglądów organów podatkowych orzekających w sprawie zostały uznane za trafne przez Sąd i tylko w stosunku do tych poglądów należało formułować ewentualne zarzuty. Tego warunku niniejsza rewizja nadzwyczajna nie spełnia.

Sąd Najwyższy rozpoznaje rewizje nadzwyczajne od orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego stosując odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania cywilnego o postępowaniu kasacyjnym (art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw - Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.). Oznacza to, że w postępowaniu z rewizji nadzwyczajnej ma zastosowanie art. 393¹¹ KPC. Zgodnie z tym przepisem Sąd Najwyższy rozpoznaje sprawę w granicach kasacji, a z urzędu bierze pod rozwagę jedynie nieważność postępowania. Granice kasacji wyznaczają - między innymi - podstawy kasacyjne, a więc przepisy, których naruszenie zarzuca wnoszący kasację. Przesłanką wniesienia rewizji nadzwyczajnej od orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego jest rażące naruszenie prawa lub interesu Rzeczypospolitej Polskiej (art. 57 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.). Odpowiednie stosowanie art. 393¹¹ KPC do postępowania z rewizji nadzwyczajnej oznacza zatem, iż Sąd Najwyższy ocenia zaskarżony wyrok tylko w odniesieniu do tych przepisów, których zastosowanie lub pominięcie - zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną - jest rażącym naruszeniem prawa lub interesu Rzeczypospolitej Polskiej.

Sąd Najwyższy zasadniczo rozpoznaje zatem sprawę w granicach rewizji nadzwyczajnej określonych przez podstawy wraz z ich uzasadnieniem oraz wnioski (art. 393³ KPC). Powołanie się w rewizji nadzwyczajnej na rażące naruszenie przepisów postępowania wymaga nie tylko przytoczenia naruszonych przepisów postępowania, ale także wskazania, na czym polega ich naruszenie i że mogło mieć ono istotny wpływ na wynik sprawy (por. postanowienie SN z dnia 11 marca 1997 r., III CKN 13/97, OSNC 1997 nr 8, poz. 114). Uwzględnienie rewizji nadzwyczajnej opartej na

takiej podstawie wymaga zatem, aby wnoszący rewizję nadzwyczajną wykazał, że następstwa stwierdzonych wadliwości postępowania kształtowały treść kwestionowanego w sprawie orzeczenia (por. postanowienie SN z dnia 10 lutego 1997 r., I CKN 57/96, OSNC 1997 nr 6-7, poz. 82). Z kolei wykazanie przez wnoszącego rewizję nadzwyczajną, że Naczelny Sąd Administracyjny rażąco naruszył przepis art. 191 Ordynacji podatkowej oraz że fakt ten mógł mieć istotny wpływ na wynik sprawy, nie może być zastąpione odmienną interpretacją dowodów zebranych w sprawie, chyba że wnoszący rewizję nadzwyczajną jednocześnie wykaże, iż ocena dowodów przyjęta przez Sąd za podstawę rozstrzygnięcia przekracza granice swobodnej oceny dowodów (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 kwietnia 2000 r., V CKN 17/00, OSNC 2000 nr 10, poz. 189). Należy ponadto wskazać, że Sąd Najwyższy w ramach kontroli zarzutu rażącego naruszenia powyższego przepisu przez Naczelny Sąd Administracyjny nie ustala faktów, lecz ocenia, czy Sąd ten nie przekroczył granic swobody osądu sędziowskiego (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 września 1999 r., II UKN 93/99, OSNAPiUS 2000 nr 23, poz.867).

W rewizji nadzwyczajnej przedstawiono zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem przepisów postępowania, a mianowicie art. 120, 121, 122, 124, 187 § 1, 188, 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.). Wnoszący rewizję nadzwyczajną ograniczył się w odniesieniu do przepisów art. 120, 121, 124 Ordynacji podatkowej jedynie do powołania tych przepisów bez przytoczenia ich treści, a zwłaszcza bez wskazania, na czym polega ich rażące naruszenie zaskarżonym wyrokiem i że naruszenie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, co w świetle odpowiedniego stosowania przepisów o kasacji czyni oczywiście bezzasadnym zarzut rażącego naruszenia powyższych przepisów (por. postanowienie Sadu Najwyższego z dnia 11 marca 1997 r., III CKN 13/97, OSNC 1997 nr 8, poz. 114; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 stycznia 1997 r., III RN 57/96 OSNAPiUS 1997 nr 16, poz. 284). Nie jest trafny zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem art. 122 Ordynacji podatkowej, stanowiącego, że w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy, a także powiązanego z nim funkcjonalnie i merytorycznie przepisu art. 187 §1 Ordynacji podatkowej, stanowiącego, że organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Zarzut ten Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego uzasadnia w szczególności tym, że organy podatkowe i Naczelny Sąd

Administracyjny nie przeprowadziły dowodu pozwalającego na ustalenie, że faktura stwierdzała czynność, która nie została dokonana oraz że umowa o świadczenie usług marketingowych miała charakter czynności pozornej w rozumieniu art. 83 § 1 KC. Obowiązek przeprowadzenia takich dowodów wnoszący rewizję nadzwyczajną opiera nie tyle na treści powyższych przepisów Ordynacji podatkowej, do których nota bene nie odwołuje się w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej w żadnym zakresie, lecz na konstrukcji domniemania prawdziwości faktury, która polega tym, iż czynność określona w fakturze została istotnie dokonana.

Pogląd ten nie jest trafny. Faktura powinna wprawdzie odzwierciedlać rzeczywisty przebieg procesów gospodarczych, lecz przepis art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie daje podstawy do konstruowania domniemania prawdziwości faktury i wynikającego zeń zwolnienia podatnika z obowiązku współdziałania z organami podatkowymi w zakresie gromadzenia dowodów świadczących o tym, że stwierdzone fakturą usługi marketingowe były rzeczywiście świadczone. Faktura nie ma również waloru dokumentu urzędowego, z którym Ordynacja podatkowa wiąże takie domniemanie. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 marca 1998 r., I SA/Lu 1240/96 (LEX nr 33533) przyjęto trafnie, że: „prawidłowość materialno-prawna tej faktury zachodzi, jeżeli odzwierciedla ona prawdziwe zdarzenie gospodarcze. A contrario nie będzie można uznać za prawidłową fakturę gdy sprzecznie z jej treścią wykazuje ona zdarzenie gospodarcze, które w ogóle nie zaistniało, bądź zaistniało w innych rozmiarach, albo między innymi podmiotami. Elementy formalne wymagane przez ww. przepis mają jedynie znaczenie dowodowe.” Za utrwalony należy uznać prezentowany w orzecznictwie sądowym pogląd, że uprawnienie do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego nie istnieje zatem wtedy tylko, gdy wystawiona faktura w rzeczywistości nie odpowiada faktowi zdarzenia gospodarczego. W szczególności zaś, gdy zdarzenie gospodarcze w ogóle nie zaistniało, zaistniało w innej niż wskazano dacie lub w rozmiarach innych niż wynika z faktury bądź też zaistniało między innymi, niż to stwierdza faktura, podmiotami gospodarczymi (np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach z dnia 6 czerwca 1997 r., I SA/Ka 621/97 - LEX nr 29937). W konsekwencji należy podzielić pogląd wyrażony w uzasadnieniu zaskarżonego niniejszą rewizją nadzwyczajną wyroku, że organy podatkowe są obowiązane do badania nie tylko wysokości kwoty podatku naliczonego, lecz również walorów formalnych faktury oraz okoliczności, w których doszło do

sprzedaży towarów lub usług, co sprowadza się do kontrolowania, czy faktura w istocie stwierdza fakt nabycia towarów i usług, a więc czy doszło między stronami wskazanymi w fakturze do rzeczywistej operacji gospodarczej.

Zagadnienie ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym jest wprawdzie sporne, jednakże nie ulega wątpliwości, że ciężar udowodnienia określonego faktu spoczywa na osobie, która z faktu tego wywodzi korzystne dla siebie skutki prawne. W rozpoznawanej sprawie sporny stał się fakt świadczenia usług marketingowych na rzecz podatnika, który jako dowód przedstawił stosowną, odpowiadającą wymaganiom formalnym fakturę stwierdzającą świadczenie takich usług. Należy w związku z tym wskazać, że zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach z dnia 12 września 2000 r., I SA/Ka 680/99 (LEX nr 44728), „prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje w przypadku skumulowania dwóch okoliczności, a to: otrzymania faktury stwierdzającej nabycie towaru lub usługi oraz otrzymania towaru lub wykonania usługi. Rozłączne spełnienie omawianych warunków skutkuje brakiem prawa do odliczenia podatku naliczonego. Podstawowym kryterium pozwalającym na stwierdzenie, że usługa została wykonana, jest wykonanie czynności świadczonych w ramach danego typu usługi. Tak więc w przypadku działalności usługowej do uznania, iż usługa została wykonana, nie wystarczy samo zawarcie umowy i zapłata umówionej ceny. Warunkiem koniecznym jest bowiem wykonanie świadczenia.” W związku z tym należy uznać, że to na podatniku ciąży obowiązek udowodnienia, że stwierdzona fakturą czynność gospodarcza została dokonana, gdy organy podatkowe zasadnie kwestionują materialną prawidłowość faktury. W wyroku Sądu Najwyższego z dnia 25 marca 1999 r., III RN 160/98 (OSNAPiUS 2000 nr 3, poz.87), zawarto ogólniejszą tezę, że: „na podatniku spoczywa ciężar udowodnienia przesłanek określonych w art. 10, art. 19 oraz art. 26 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 jest trafny zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem przepisu art. 188 Ordynacji podatkowej, bowiem przepis ten nie był stosowany przez Naczelnego Sąd Administracyjny i w związku z tym nie mógł być przezeń naruszony. Należy wszakże podkreślić, że wnoszący rewizję nadzwyczajną Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego nie uzasadnił, że przepis ten został naruszony w sposób rażący i że naruszenie to mogło mieć wpływ na wynik sprawy, lecz ograniczył się do stwierdzenia, że „organy nie przeprowadziły także wnioskowanego przez skarżącego dowodu z prze-

sluchania świadków, a w szczególności dowodu z zeznań wystawcy faktury” oraz że „usprawiedliwieniem dla organów nie może być tutaj fakt, iż potencjalnego świadka nie zastały w siedzibie firmy marketingowej, ani też przekonanie organów co do tego, że określone przesłuchanie nic nie wniosłoby do sprawy, skoro przesłuchanie danego świadka w sprawie podobnej („na tle tego samego stanu faktycznego”) okazało się - z punktu widzenia organów - bezużyteczne.”

Nie jest trafny zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem przepisu art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku prawidłowo przyjął, że „wydatek wynikający z przedmiotowej faktury nie może być uznany za koszt uzyskania przychodów. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 190, poz. 416 ze zm.) uznaje w przepisie art. 22 ust. 1 za koszt uzyskania tylko te wydatki, które zostały dokonane w celu osiągnięcia przychodów. Tymczasem skarżący w żaden sposób nie wykazał związku wydatku z osiągniętym przychodem.” Powyższe ustalenie Sądu nie zostało skutecznie podważone niniejszą rewizją nadzwyczajną. Wnoszący rewizję nadzwyczajną Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego poddaje natomiast rozwiniętej krytyce pogląd, którego Sąd nie wypowiedział w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, a mianowicie że „koszt usług marketingowych jest kosztem poniesionym w celu osiągnięcia przychodów, a zarazem kosztem nabycia usług, w których cenie uiszczony VAT może być podstawą do obniżenia lub zwrotu podatku VAT, ale tylko wówczas, kiedy po stronie nabywcy tego rodzaju usług nastąpił wyraźny wzrost sprzedaży towarów lub usług objętych podatkiem VAT, w domyśle tych towarów lub usług, których dotyczyły usługi marketingowe.” Również z tego punktu widzenia jest to zarzut całkowicie chybiony.

Sąd Najwyższy nie podziela poglądu wnoszącego rewizję nadzwyczajną, że Naczelny Sąd Administracyjny, oddalając skargę podatnika nie wywiązał się ze swej konstytucyjnej powinności i „być może” przesądził także o winie podatnika. Przeciwnie, przedstawiona wyżej argumentacja dowodzi, że zaskarżony wyrok nie tylko nie narusza prawa w stopniu rażącym, lecz jest zgodny ze wskazanymi w rewizji nadzwyczajnej przepisami prawa. Należy także wyraźnie podkreślić, że Sąd Najwyższy jest właściwy do oceny prawidłowości zaskarżonego wyroku pod kątem zasadności kategoriowej prawniczej argumentacji przedstawionej w uzasadnieniu rewizji nad-

zwyczajnej, nie zaś do oceny zabarwionych emocjonalnie przypuszczeń i supozycji zawartych w końcowej części jej uzasadnienia.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====