

Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Sądu Najwyższego

z dnia 15 maja 2002 r.

III AZP 1/02

Przewodniczący Prezes SN Walerian Sanetra , Sędziowie SN: Teresa Flemming-Kulesza, Katarzyna Gonera, Kazimierz Jaśkowski, Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Herbert Szurgacz, Andrzej Wróbel (współsprawozdawca)

Sąd Najwyższy z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu na posiedzeniu w dniu 15 maja 2002 r. wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich skierowanego przez Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego do rozpoznania przez skład siedmiu sędziów Sądu Najwyższego o podjęcie uchwały zawierającej wyjaśnienie wątpliwości:

"Czy pod rządami art. 25 ust. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.) możliwe jest dokonanie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, jeżeli podmiot gospodarczy w momencie złożenia rozliczenia podatku był podatnikiem, a następnie już po złożeniu rozliczenia zaprzestał prowadzenia działalności gospodarczej ?"

p o d j ą ł u c h w a ł ę :

Podatnik, który w dacie złożenia prawidłowego rozliczenia podatkowego był zarejestrowanym podatnikiem, nie traci - na podstawie art. 25 ust. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) - prawa do zwrotu wykazanej w rozliczeniu różnicy podatku naliczonego nad należnym, mimo że po złożeniu rozliczenia został wykreślony z rejestru, o którym mowa w art. 9 tej ustawy.

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

Podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Ta - określona w art. 19 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.) - zasada konstrukcyjna podatku od towarów i usług (nazywanego podatkiem VAT) funkcjonuje w zakresie ukształtowanym szczegółowymi warunkami.

W rozpatrywanym wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich chodzi o wyjaśnienie zakresu stosowania zasady wynikającej z art. 19 ust. 1 w świetle art. 25 ust. 3, według którego obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do podatników, którzy nie dokonali zgłoszenia rejestracyjnego lub zostali wykreśleni z rejestru, o którym mowa w art. 9. Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o wyjaśnienie dopuszczalności wyłączenia zasady zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w stosunku do podatnika, który w toku prowadzonej przez siebie, odpowiedniej i zarejestrowanej działalności wykazał, zgodnie z przewidzianą w tym zakresie procedurą miesięcznego rozliczania, nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, ale, zanim uzyskał od Urzędu Skarbowego odpowiedni zwrot, zaprzestał działalności gospodarczej. Rzecznik Praw Obywatelskich przedstawił rozbieżne orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego i występującą na tym tle potrzebę usunięcia stanu niestabilności prawa podatkowego i niepewności podatników VAT oraz organów skarbowych.

W wyroku z dnia 18 grudnia 1997 r., III SA 827/96, Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że ze względu na uregulowany w art. 9 ustawy obowiązek rejestracyjny, wykluczony jest zwrot nadwyżki podatku naliczonego po wykreśleniu podatnika z rejestru. W wyroku tym akcentowano potrzebę zachowania ścisłego związku pomiędzy mechanizmem podatku od towarów i usług a statusem osoby uprawnionej, która o tyle może korzystać z reguł rozliczenia podatku naliczonego i należnego, o ile zachowuje pozycję podatnika VAT.

Podobne stanowisko zajmował Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 22 czerwca 1995 r., SA/P 445/95, Ośrodka Zamiejscowego w Białymstoku z dnia 17 kwietnia 1997 r. SA/Bk 646/96 i Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 28 listopada 1997 r. SA/Gd 2363/95.

Jednakże Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyrokach z dnia 23 grudnia 1998 r. III SA 2781/97 i III SA 2791/97, ONSA 2000 nr 1, poz. 19, przyjął odmienne stanowisko, że jeżeli podatnik skorzystał z przysługującego mu prawa do

odliczenia podatku naliczonego i w okresie rozliczeniowym spełniał wymogi ustawowe, również w zakresie rejestracji, to późniejsze wykreślenie go z rejestru nie może powodować pozbawienia możliwości skorzystania z dobrze nabytego prawa. Możliwość obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług lub zwrotu różnicy podatku została wyłączona w odniesieniu do tych podatników, którzy bądź w ogóle nie dopełnili obowiązku rejestracji, o którym mowa w art. 9 ustawy, bądź też już po wyrejestrowaniu działalności dokonali czynności, z których wywodzą prawo do obniżenia lub zwrotu różnicy podatku. Odmowa zwrotu nie może mieć natomiast zastosowania do tych podatników, którzy w momencie nabycia prawa do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku spełniali wszystkie przewidziane prawem wymogi, w tym wymóg rejestracji. Odmienne stanowisko - zdaniem Sądu - mogłoby prowadzić do nadużyć polegających np. na celowym niezwracaniu podatnikom różnicy podatku po to, by po wyrejestrowaniu (na wniosek bądź nawet z urzędu) pozbawiać podatników należnych im kwot.

Wyroki powyższe nie ustabilizowały orzecznictwa nawet w obrębie NSA w Warszawie, gdyż Sąd ten w wyroku z dnia 8 kwietnia 1999 r., III SA 2408/98, stwierdził, że jeden z przypadków, w ramach których wyłączona została możliwość obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony, uregulowany został w art. 25 ust. 3 ustawy, a wykreślenie podatnika z rejestru powoduje utratę uprawnienia z art. 19 ust. 1 ustawy. Podobne stanowisko zostało zaprezentowane w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 4 kwietnia 2000 r., SA/Rz 2375/98, i Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 października 2000 r., III SA 2353/99.

Z kolei w wyroku z dnia 16 maja 2001 r., III SA 209/00, Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie powrócił do poprzedniego stanowiska uznając, iż wykreślenie z rejestru nie pozbawia podatnika praw nabytych w okresie, gdy był on zarejestrowany. Przepis art. 25 ust. 3 ustawy dotyczy jedynie przypadków, gdy podatnik nie był zarejestrowany i prowadził działalność gospodarczą lub był źle zarejestrowany. Przepisu tego nie stosuje się, gdy podatnik po wykreśleniu z rejestru podatników podatku od towarów i usług domaga się zwrotu za okres, kiedy prawidłowo prowadził swoją działalność.

Według Rzecznika Praw Obywatelskich trafne jest stanowisko wyrażone w ostatnim z wymienionych orzeczeń NSA.

Stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich popierał przed Sądem Najwyższym Prokurator Prokuratury Krajowej, według którego podatnik, który wykonywał czynności podlegające opodatkowaniu zgodnie z ustawą, nawet gdyby uchybił terminowi do dokonania rozliczenia podatku, nie podlega sankcji pozbawienia go prawa określonego w art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Prokurator Prokuratury Krajowej przedstawił następującą propozycję odpowiedzi na pytanie Rzecznika Praw Obywatelskich: „Pod rządami art. 25 ust. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) możliwe jest dokonanie zwrotu nadwyżki kwoty podatku naliczonego nad kwotę podatku należnego podmiotowi gospodarczemu, który w dniu dokonania czynności, z tytułu której naliczony został podatek, wpisany był w rejestrze podatników VAT. Późniejsze wykreślenie tego podmiotu z rejestru podatników VAT nie uzasadnia odmowy dokonania zwrotu takiej nadwyżki na podstawie powołanego art. 25 ust. 3. Przy stosowaniu art. 25 ust. 3 nie ma znaczenia, w jakiej dacie podatnik złożył rozliczenie podatku”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zagadnienie przedstawione przez Rzecznika Praw Obywatelskich w trybie art. 13 pkt 3 oraz art. 16 ust. 2 ustawy z dnia 20 września 1984 r. o Sądzie Najwyższym (jednolity tekst: Dz.U. z 1994 r. Nr 13, poz. 48 ze zm.) dotyczy wyjaśnienia przepisu art. 25 ust. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w odniesieniu do określonej we wniosku sytuacji faktycznej, której ocena wywoływała wątpliwości w praktyce i rozbieżne rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W granicach rozpatrywanego wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich należało zatem wyjaśnić normatywne znaczenie wskazanego przepisu w kontekście sytuacji, której istotne okoliczności polegają na tym, że podatnik VAT, odpowiednio zarejestrowany, dokonał - zgodnie z wymogami prawnymi - rozliczenia podatku za określony miesiąc wykazując należny mu od urzędu skarbowego zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, rozliczenie takie skierował do właściwego urzędu skarbowego, a następnie zaprzestał prowadzenia działalności gospodarczej.

Sąd Najwyższy rozpatrzył zagadnienie prawne, tak jak zostało przedstawione, nie wykraczając poza jego zakres, zauważając jedynie, że w podanej we wniosku

podstawie faktycznej mowa jest o zaprzestaniu działalności gospodarczej przez podatnika po złożeniu rozliczenia, chociaż w art. 25 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, sankcja z tego przepisu wynikająca wiąże się z wykreśleniem podatnika z rejestru, o którym mowa w art. 9 ustawy. Z kolei według tego ostatniego przepisu (art. 9 ust. 4) - niezaprzestanie działalności gospodarczej - ale zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu zobowiązuje podatnika do zgłoszenia tego urzędowi skarbowemu w celu wykreślenia z rejestru.

Przesłanką wstępną rozpatrywanego zagadnienia jest zauważenie, że chodzi o ocenę zastosowania art. 25 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, jako przepisu wyłączającego uprawnienie, które wcześniej powstało. Nawiązując bowiem do typowych stanów faktycznych zakłada się, że podatnik zachował wszystkie wymagane warunki do tego, ażeby przysługiwało mu prawo do zwrotu od urzędu skarbowego nadwyżki podatku naliczonego nad należnym (por. zwłaszcza art. 19 ust. 2 oraz art. 21 ust. 2 i następane ustawy) i dopiero na tym tle powstaje pytanie o znaczenie - w tej sytuacji niweczące - faktu zaprzestania prowadzenia działalności gospodarczej (czynności podlegających opodatkowaniu) i z tego powodu wykreślenia z rejestru podatników podatku od towarów i usług. Gdyby było inaczej, to jest w sytuacji niespełnienia przez podatnika któregokolwiek z warunków prawa do zwrotu z urzędu skarbowego odpowiedniej „różnicy podatku”, nie powstawałaby w ogóle kwestia oddziaływania na to prawo faktu późniejszego zaprzestania działalności gospodarczej i wykreślenia z rejestru.

Jeżeli we wniosku przedstawiono sytuację rozliczenia się podatnika z podatku, to chodzi tu o zrealizowanie zobowiązania podatkowego, które powstaje z mocy prawa w terminach (w zasadzie miesięcznych) na zasadzie tzw. samoobliczenia podatku (por. art. 26 ustawy). Podatnicy składają w urzędzie skarbowym odpowiednie deklaracje podatkowe za okresy miesięczne (art. 10 ust. 1); zobowiązanie podatkowe, a także, między innymi, kwotę zwrotu różnicy podatku naliczonego, przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba że urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej określi je w innej wysokości, co następuje w razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej (por. art. 10 ust. 2 i art. 27 ust. 6). W sytuacji, o której mowa we wniosku, doszło do zrealizowania zobowiązania podatkowego za określony miesiąc i ustalenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym według odpowiednich zasad (por. art. 19) i nie jest w ogóle rozważana sytuacja weryfikacji zobowiąza-

nia podatkowego tak ustalonego, ani też weryfikacja w trybie art. 10 ust. 2 oraz art. 27 ust. 6 nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

Stosownie do art. 19 ust. 1 ustawy podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Jest to konstrukcyjna zasada podatku od towarów i usług i oczywiście błędne jest traktowanie tego „prawa” jako przywileju podatnika czy szczególnego uprawnienia, które uzyskuje się tylko w specjalnych warunkach i dlatego jego zakres należy określać rygorystycznie jako rzecz wyjątkową. Tymczasem prawo do odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego stanowi fundamentalną właściwość podatku VAT - jest jego cechą konstytutywną. Istotą tego podatku jest obciążenie konsumpcji (towarów i usług); to konsument finalnego produktu (usługi) ma być ostatecznie obciążony, natomiast transakcje podmiotów gospodarczych są opodatkowane niejako tymczasowo z zapewnieniem, poprzez mechanizm odliczania podatku naliczonego - swoistej neutralności podatku VAT dla jego podatników.

W rozważanym przypadku mamy do czynienia - jak to określił NSA (np. w sprawie III SA 209/00) - z dobrze nabytym prawem podatnika, którego nie można już odebrać. Teza powyższa jest zasadna. Chodzi bowiem o „prawo” podatnika do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, które już istniało w momencie właściwego rozliczenia. To już wówczas sprawa tego zwrotu została definitywnie i prawnie ukształtowana. Nastąpiło wtedy spełnienie wszystkich warunków, co powinno być traktowane jako powstanie po stronie podatnika wymagalnego roszczenia, a po stronie organu podatkowego obowiązku jego zaspokojenia. Ponieważ takie prawo i taki obowiązek już zaistniały, to dla ich weryfikacji potrzebna byłaby norma prawna ustanawiająca taką weryfikację - to znaczy utratę (pozbawienie) już nabytego prawa. Takiego pozbawienia prawa majątkowego nie można opierać na art. 25 ust. 3, który nie ustanawia formuły weryfikacji, lecz określa jeden z warunków obniżania kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Ten warunek może mieć znaczenie prawne tylko do momentu ukształtowania się prawa. Inaczej mówiąc „prawo” to nie powstałoby (nie stosuje się go według nomenklatury art. 25 ust. 3), gdyby podatnik „przy nabyciu towarów i usług” (por. art. 19 ust. 1), a w każdym razie do czasu rozliczenia się, o którym mowa we wniosku, został wykreślony z rejestru.

Zgodnie z art. 21 ust. 6 ustawy zwrot różnicy podatku następuje na rachunek bankowy podatnika w ciągu 25 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia, urząd skarbowy może

przedłużyć ten termin do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego. Jeżeli przeprowadzone postępowanie wykaże zasadność zwrotu, o którym mowa w zdaniu poprzednim, urząd skarbowy wypłaca podatnikowi należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej odsetkom stosowanym w przypadku odroczenia terminu płatności podatku lub jego rozłożenia na raty. Należy odróżniać prawo podatnika do obniżenia podatku należnego lub zwrotu kwoty różnicy podatku należnego, o którym mowa w art. 19 ustawy, od materialnotechnicznej czynności zwrotu różnicy podatku, która jest uregulowana w art. 21 ust. 6 ustawy. W rozpoznawanym zagadnieniu prawnym nie chodzi o zwrot różnicy podatku w znaczeniu technicznym, a mianowicie o to, czy należna podatnikowi kwota może być przelana na jego konto bankowe, gdy po dokonaniu rozliczenia został wyrejestrowany z rejestru podatników, lecz o to, czy wskutek wykreślenia z rejestru podatnik w istocie utracił nabyte wcześniej prawo do zwrotu różnicy podatku należnego.

W przepisie art. 25 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym wyróżnia się dwie grupy podatników, a mianowicie podatników, którzy nie dopełnili obowiązku rejestracyjnego oraz podatników, którzy zostali wykreśleni z rejestru. W rozpatrywanym stanie faktycznym rozliczenie podatku od towarów i usług wykazujące kwotę zwrotu różnicy podatku zostało dokonane z podatnikiem, nie zaś z osobą, która utraciła status podatnika. W związku z tym należy przyjąć, że podatnik, który skorzystał z prawa do obniżenia podatku należnego i w rozliczeniu za dany miesiąc wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku oraz spełniał w danym okresie rozliczeniowym wymagania ustawowe, w tym wymagania w zakresie rejestracji, nabył prawo do zwrotu różnicy podatku należnego, zaś późniejsze wykreślenie podatnika z rejestru nie pozbawia go „dobrze nabytego prawa”. Na powstanie prawa podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego nie mogą mieć wpływu zdarzenia i czynności, które pojawiły się po złożeniu prawidłowego rozliczenia podatkowego, w tym wykreślenie podatnika z rejestru. Przepis art. 25 ust. 3 ustawy będzie miał zatem zastosowanie w szczególności do tych podatników wykreślonych z rejestru, którzy po wykreśleniu z rejestru dokonali czynności, z których wywodzą prawo do obniżenia podatku należnego. Przyjęcie odmiennego poglądu powodowałoby konsekwencje prawne trudne do zaakceptowania ze względu na dyrektywy płynące z zasady ochrony praw dobrze nabytych, zasady zaufania obywateli do działań organów państwa i zasady wolności gospodarczej. W tym ostatnim bowiem wypadku podatnik byłby zmuszony

kontynuować działalność gospodarczą tylko z obawy, że zaniechanie prowadzenia tej działalności narazi go na utratę nabytego prawa do zwrotu różnicy podatku.

=====