

**Wyrok z dnia 9 lipca 2002 r.**

**III RN 121/01**

**Sprzedażą w rozumieniu art. 5 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.) nie jest odpłatne przekazywanie towarów oraz świadczenie usług przez osobę prawną jej oddziałowi (zakładowi), posiadającemu status podatnika podatku od towarów i usług.**

Przewodniczący SSN Kazimierz Jaśkowski, Sędziowie SN: Katarzyna Gonera, Andrzej Wróbel (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 9 lipca 2002 r. sprawy ze skargi Dziewiarskiej Spółdzielni Inwalidów „D.” Zakładu Pracy Chronionej w K. na decyzję Izby Skarbowej w Ł. w przedmiocie podatku od towarów i usług w miesiącach podatkowych od kwietnia do grudnia 1998 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Łodzi z dnia 28 listopada 2000 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Inspektor Kontroli Skarbowej decyzją z dnia 31 marca 2000 r. [...] określił Dziewiarskiej Spółdzielni Inwalidów „D.” Zakładowi Pracy Chronionej w K. zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za miesiące kwiecień-grudzień 1998 r., zaległości podatkowe za wyżej wymieniony okres oraz odsetki za zwłokę od tych zaległości.

Izba Skarbowa w Ł. decyzją z dnia 5 lipca 2000 r. [...] po rozpatrzeniu odwołania podatnika, utrzymała w mocy powyższą decyzję. Z ustaleń Izby Skarbowej wynika, że uchwałą zarządu tej Spółdzielni [...] z dnia 6 marca 1998 r. uruchomiono z dniem 1 marca 1998 r. działalność Biura Handlu Zagranicznego Spółdzielni, funkcjonującego na zasadach zakładu samodzielnie sporządzającego bilans, jako odrębne-

go podatnika podatku od towarów i usług. Przedmiotem działalności tego Biura miało być prowadzenie sprzedaży wyrobów produkowanych przez Spółdzielnię na rynki zagraniczne oraz dla odbiorców krajowych opodatkowanych stawką 0% podatku VAT. W pkt 5 uchwały Zarządu zawarto jednocześnie postanowienie, że Spółdzielnia produkowane przez siebie wyroby przeznaczone dla odbiorców zagranicznych będzie sprzedawała do Biura Handlu Zagranicznego z podatkiem VAT dla wyrobów dziecięcych - 7 %, dla wyrobów dla osób dorosłych - 22 %. Natomiast Biuro Handlu Zagranicznego dokonywałoby eksportu wyrobów jako odrębny podatnik podatku VAT ze stawką 0%.

Biuro Handlu Zagranicznego sprowadzało też na polski obszar celny towary w celu przerobu uszlachetniającego, zlecając Spółdzielni wykonanie usług przerobu uszlachetniającego z materiałów stanowiących własność kontrahentów zagranicznych. Spółdzielnia opodatkowywała wykonanie usługi każdorazowo 22 % stawką podatku VAT - właściwą dla sprzedaży krajowej, lecz jako podmiot korzystający ze zwolnienia określonego w art. 14 a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, faktycznie nie dokonywała wpłat należnego podatku. Z kolei dla Biura Handlu Zagranicznego podatek wykazany w wystawionych przez Spółdzielnię fakturach był podatkiem naliczonym. Ponieważ Biuro wykazywało w przeważającej większości sprzedaż eksportową ze stawką 0 %, podatek, po rozliczeniu z podatkiem należnym, podlegał zwrotowi.

Organy podatkowe obu instancji uznały, że opisana wyżej sytuacja świadczy o nieprawidłowej stawce podatku od towarów i usług naliczonej przez Spółdzielnię z tytułu usług świadczonych na rzecz oddziału. Spółdzielnia spełniała warunki określone w § 64 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, a zatem właściwą stawką podatkową powinna być stawka 0%.

Zgodnie z art. 33 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty także wówczas, gdy dana sprzedaż nie była objęta obowiązkiem podatkowym albo została zwolniona od podatku. Przepis ten stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od podatku należnego.

W ocenie Izby Skarbowej powołany przepis przewiduje szczególny przypadek samoistnego powstania obowiązku podatkowego, w efekcie samego wystawienia faktury czy rachunku uproszczonego, wykazujących kwotę podatku od towarów i usług, przy czym obowiązek ten przyjmuje postać swoistej sankcji. Polega ona na tym, iż nawet w przypadku zastosowania wyższej stawki podatku niż wynikająca z obowiązujących przepisów, konieczną staje się zapłata wykazanego w takiej fakturze podatku.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 28 listopada 2000 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej. Sąd ustalił, że stroną skarżącą jest osoba prawna, podatnik podatku od towarów i usług - Dziewiarska Spółdzielnia Inwalidów „D.”. Przedmiotem kwestionowanych decyzji podatkowych nie są zobowiązania podatkowe Biura Handlu Zagranicznego - samodzielnie sporządzającego bilans oddziału strony skarżącej, który z mocy art. 5 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług jest, również w odniesieniu do wymienionej Spółdzielni, odrębnym podatnikiem podatku VAT.

W ocenie Sądu, wykładnia art. 33 ustawy jest kwestią zasadniczą dla rozstrzygnięcia sprawy. Zgodnie z treścią art. 2 ust. 1 - 3 tej ustawy opodatkowaniu podlega sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług. Stosownie do art. 4 pkt 8 ustawy, ilekroć w jej przepisach jest mowa o sprzedaży towarów - rozumie się przez to również dostawę, odpłatne świadczenie usług oraz wykonywanie innych czynności określonych w art. 2. Sąd podkreślił, że ustawa nie stanowi, iż opodatkowaniu podlega wystawienie faktury.

W ocenie Sądu przepis art. 33 ust. 1 ustawy rozszerza obowiązek zapłaty podatku także na sprzedaż nieobjętą obowiązkiem podatkowym albo zwolnioną od podatku; przyczyną, powodem i warunkiem prawnym opodatkowania jest sprzedaż. Przepis ów dotyczy (sprzedających) podmiotów - osób prawnych, jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, osób fizycznych - nawet jeżeli w konkretnych przypadkach nie są one podatnikami podatku od towarów i usług. Warunkiem jego zastosowania jest jednakże nie tylko wystawienie faktury, ale i dokonanie sprzedaży, potwierdzonej tą fakturą; wynika to przede wszystkim z użycia w omawianym przepisie zwrotu „gdy dana sprzedaż”. W przeciwnym wypadku za czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług należałoby uznać czynność polegającą na samym wystawieniu faktury.

Sąd podkreślił, że określenie przedmiotu opodatkowania podatkiem od towarów i usług zostało dokonane w przepisach art. 2 ust. 1 - 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym przez enumeratywne wymienienie czynności podlegających opodatkowaniu; katalog tych czynności ma charakter zamknięty. W katalogu tym nie wymienia się wystawienia faktury jako czynności podlegającej opodatkowaniu. Natomiast wystawienie faktury jest czynnością potwierdzającą dokonanie sprzedaży towaru lub innej czynności wymienionej w art. 2 ustawy, co wynika wprost z jej art. 6 ust. 4 i art. 32 ust. 1. Przepis art. 6 ust. 4 ustawy wiąże z momentem wystawienia faktury powstanie obowiązku podatkowego w sytuacji, gdy sprzedaż powinna być potwierdzona fakturą, zaś art. 32 ust. 1 ustanawia obowiązek wystawienia faktury stwierdzającej sprzedaż. Oznacza to, że ustawodawca wyraźnie oddziela zdarzenie gospodarcze (sprzedaż), będące czynnością opodatkowaną, od czynności polegającej jedynie na udokumentowaniu tego zdarzenia (wystawienie faktury). Ustawa jako obrót - stanowiący podstawę opodatkowania - określa kwotę należną z tytułu sprzedaży (art. 15 ust. 1), a nie kwotę jedynie wykazaną w fakturze; zaś w wypadku wystawienia faktury, która nie dokumentuje rzeczywistej sprzedaży, nie występuje w ogóle obrót (kwota należna), co oznacza, że nie ma również podstawy opodatkowania. Tak więc, chociaż podatek od towarów i usług w bardzo znacznym stopniu jest oparty na dokumentach, to jednak i w tym podatku nie można całkowicie odchodzić od zasady, że opodatkowaniu podlegają określone działania i zdarzenia zgodnie z ich rzeczywistym przebiegiem; w pierwszym rzędzie liczy się bowiem rzeczywistość gospodarcza, a nie same jej przejawy uwidocznione w dokumentach. W przeciwnym razie opodatkowanie wiązałoby się nie tyle z czynnościami określonymi w art. 2 ustawy, co z dokumentami mającymi obrazować te czynności.

Sąd uznał, że należy również mieć na uwadze konstytucyjną zasadę określenia podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku w drodze ustawy (art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej), z której wynika założenie, iż przedmiot opodatkowania - jako jeden z tych elementów - jest wyraźnie, jednoznacznie określony w ustawie i nie może być rozszerzany w procesie wykładni prawa.

Według Sądu, wystawienie faktury nie dokumentującej rzeczywistej sprzedaży nie powoduje powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług, w tym również na podstawie art. 33 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Powyższe rozważania mają zastosowanie do wykładni art. 33 ust. 2 analizowanej ustawy. Zgodnie z art. 32 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i

usług, (wskazana) kwota podatku jest elementem (treści) faktury stwierdzającej czynność podlegającą opodatkowaniu. Sąd jest zdania, że jeżeli nie miała miejsca sprzedaż, wystawienie faktury mającej, dla celów podatkowych, potwierdzać jej okoliczność, jest prawnie nieuzasadnione; jest także bezprzedmiotowe, skoro nie zaistniało zdarzenie, z którym ustawa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego i które jest prawnym powodem i przedmiotem wystawienia faktury VAT. Sąd przypomniał, że ustawodawca wyraźnie oddziela zdarzenie gospodarcze - sprzedaż, będącą czynnością opodatkowaną - od czynności polegającej jedynie na udokumentowaniu tego zdarzenia (wystawienie faktury, której element stanowi wykazana kwota podatku). Jeżeli nie wystąpiła sprzedaż, nie doszło do czynności podlegającej opodatkowaniu, a więc nie powstały: obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe - stanowiące normatywne następstwo obowiązku podatkowego, podatek - do wykazania w fakturze na podstawie art. 32 ust. 1 ustawy o podatku VAT. Sformułowanie art. 33 ust. 2 in fine ustawy o wykazaniu kwoty podatku wyższej od podatku należnego dotyczy wykazanej w fakturze kwoty, która jest podatkiem, podatkiem wyższym od podatku należnego w konkretnym podatkowym stanie faktycznym. Opodatkowaniu podlega zaś sprzedaż. Wystawienie faktury nie tworzy sprzedaży, ale tylko ją dokumentuje. Wadliwe, bezpodstawne uznanie określonej czynności za sprzedaż nie oznacza, że przez to staje się ona sprzedażą wymagającą stwierdzenia fakturą. W konkluzji Sąd stwierdził, że unormowanie art. 33 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym ma zastosowanie wyłącznie w przypadkach wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż w rozumieniu wymienionej ustawy.

W sprawie niniejszej za sprzedaż towarów i usług uznane zostało odpłatne świadczenie usług przez skarżącą Spółdzielnię na rzecz stanowiącego oddział tejże osoby prawnej Biura Handlu Zagranicznego. Na okoliczność powyższych czynności Spółdzielnia wystawiała faktury, wykazując w nich kwotę podatku należnego; na tej też podstawie i z tego powodu, powołując się na art. 33 ust. 2 ustawy, organy podatkowe orzekły o spornych zobowiązaniach podatkowych strony skarżącej. W ocenie Sądu w sprawie niesporne jest, że: 1) Biuro Handlu Zagranicznego stanowiło samodzielnie sporządzający bilans oddział osoby prawnej - skarżącej Spółdzielni, 2) na podstawie art. 5 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług Biuro uzyskało status podatnika podatku VAT; podatnikami byli więc: Spółdzielnia i jej oddział, 3) stanowiąca przedmiot oceny prawnej „sprzedaż” dokonywana była w ten sposób, że „sprzedającym”, świadczącym odpłatnie usługi, była Spółdzielnia (podatnik VAT - osoba

prawna - z art. 5 ust. 1 in initio), natomiast „kupującym” usługobiorcą był oddział osoby prawnej - Biuro Handlu Zagranicznego (podatnik VAT określony w art. 5 ust. 2). Okoliczność, że pierwotnie zamawiającym usługę przerobu uszlachetniającego był kontrahent zagraniczny, nie koliduje z ustaleniem, na podstawie stanu faktycznego sprawy, formy obrotu wewnętrznego w Spółdzielni. Wykonane usługi Spółdzielnia fakturowała bowiem w stosunku do swego oddziału - Biura Handlu Zagranicznego, które w fakturach tych wykazywane było jako kupujący; od czynności potwierdzonych wzmiankowanymi fakturami Spółdzielnia naliczała wykazywany w nich podatek VAT według stawki podatkowej 22% (sprzedaż krajowa).

W ocenie Sądu, z punktu widzenia prawa cywilnego, normującego stosunki prawne sprzedaży, nie jest sprzedażą obrót dokonywany w ramach tego samego podmiotu. Okoliczności, że oddział osoby prawnej uprawniony został do samodzielnego sporządzania bilansu oraz że z mocy art. 5 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, za zgodą (właściwego) urzędu skarbowego, stał się podatnikiem wymienionego podatku, nie są jeszcze wyłączną i dostateczną przesłanką do uznania, iż czynności gospodarcze wykonywane przez osobę prawną w stosunku do jej oddziału nie są tylko obrotem bez zmiany właściciela w ramach tego samego podmiotu (osoby prawnej), a zatem, że są one sprzedażą.

Sąd wyraził pogląd, że ustawodawca podatkowy wyłącznie w art. 5 ust. 3 ustawy rozszerzył prawnopodatkowe pojęcie sprzedaży również na obrót wewnętrzny w osobie prawnej - w sposób precyzyjnie podmiotowo i przedmiotowo określony w tym przepisie. Gdyby przyjąć, że : 1) obrót wewnętrzny w osobie prawnej stanowić może sprzedaż na zasadach ogólnych ustawy o podatku od towarów i usług, 2) sprzedaż w badanym obrocie wewnętrznym, w rozumieniu prawa o podatku VAT, realizuje się, jeżeli tylko sprzedającym jest podatnik określony w art. 5 ust. 1 lub 5 ust. 2 komentowanej ustawy, 3) dla podatkowej oceny prawnej obrotu wewnętrznego w osobie prawnej nie mają znaczenia i zastosowania przepisy prawa cywilnego o osobie prawnej, o przeniesieniu własności, podmiotowości prawnej stron umów sprzedaży (towarów) i odpłatnego świadczenia usług - to wypowiedź ustawodawcza art. 5 ust. 3 byłaby, w ocenie Sądu, całkowicie niepotrzebna. Jeżeli by natomiast argumentować, że przepis ten dotyczy wyłącznie sprzedaży dokonywanej na rzecz zakładów (oddziałów) innej osoby prawnej, to niewątpliwie nie miałby zastosowania do obrotu wewnętrznego w osobie prawnej. Przepis art. 5 ust. 3 ustawy stanowi, że sprzedażą towarów dokonywaną przez podatników, o których mowa w art. 5 ust. 2,

jest także odpłatne przekazywanie towarów oraz świadczenie usług innym zakładom (oddziałom) osoby prawnej samodzielnie sporządzającym bilans. W ocenie Sądu, z treści unormowań art. 5 ust. 2 i art. 5 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług wynikają następujące oceny i konsekwencje prawne: 1) samodzielnie sporządzający bilans zakład (oddział) osoby prawnej, to ani osoba prawna, ani też osoba fizyczna. Nie jest to także jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej w rozumieniu art. 5 ust. 1 ustawy, w przeciwnym bowiem przypadku przepis art. 5 ust. 2 byłby zbędny; stanowi on zresztą *expressis verbis*, że za zgodą urzędu skarbowego podatnikami mogą być również zakłady, a posłużenie się w tym kontekście słowami: „mogą”, „również” wskazuje jednoznacznie na prawną możliwość uznania za podatników podmiotów innych aniżeli wymienione w art. 5 ust. 1 ustawy, 2) przepis art. 5 ust. 3 - w stosunku do uregulowań prawa cywilnego, jak również względem poprzedzających ten przepis unormowań ustawy o podatku od towarów i usług - rozszerza i modyfikuje prawne pojęcie sprzedaży w ten sposób, że sprzedającym - z art. 5 ust. 3 - mogą być podatnicy, o których mowa w art. 5 ust. 2, to jest podmioty inne aniżeli wymienione w art. 5 ust. 1. Wynika to jednoznacznie z treści art. 5 ust. 3, który dla określenia podmiotów sprzedających w sprzedażach, o których stanowi, odwołuje się *expressis verbis* i wyłącznie do art. 5 ust. 2, który stanowi tylko o szczególnej, w nim określonej, kategorii podatników. Sprzedającym w rozumieniu i w granicach art. 5 ust. 3 *in initio* w związku z art. 5 ust. 2 ustawy mogą być więc zakłady (oddziały) osoby prawnej samodzielnie sporządzające bilans, które za zgodą urzędu skarbowego stały się podatnikami podatku VAT.

W ocenie Sądu, sprzedażą dokonywaną przez wymienione podmioty jest także odpłatne przekazywanie towarów i świadczenie usług innym zakładom (oddziałom) osoby prawnej samodzielnie sporządzającym bilans. Jeżeli więc w skład osoby prawnej wchodzi więcej niż jeden zakład (oddział) samodzielnie sporządzający bilans, to odpłatne przekazywanie towarów i świadczenie usług przez zakład (oddział) samodzielnie sporządzający bilans, który uzyskał status podatnika podatku VAT na rzecz (w stosunku do) innego zakładu (oddziału) samodzielnie sporządzającego bilans, stanowić będzie sprzedaż, w rozumieniu i w granicach obowiązywania ustawy o podatku od towarów i usług, dokonywaną w ramach obrotu wewnętrznego osoby prawnej. Przepis art. 5 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym uznaje wewnętrzny obrót w ramach osoby prawnej za sprzedaż, jeżeli sprzedającym jest zakład (oddział) osoby prawnej samodzielnie sporządzający

bilans, który na podstawie art. 5 ust. 2 wymienionej ustawy, za zgodą urzędu skarbowego, jest podatnikiem podatku od towarów i usług, kupującym jest inny zakład (oddział) osoby prawnej samodzielnie sporządzający bilans, a sprzedaż pomiędzy nimi polega na odpłatnym przekazywaniu towarów oraz świadczeniu usług. Osoba prawna dokonująca wewnętrznych czynności gospodarowania w stosunku do swojego zakładu (oddziału) nie jest w tym zakresie i z tego tytułu podmiotem dokonującym sprzedaży w rozumieniu art. 5 ust. 2 ustawy.

Minister Sprawiedliwości w rewizji nadzwyczajnej od powyższego wyroku zarzucił rażąco naruszenie art. 22 ust. 2 pkt 1 w związku z art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym w związku z art. 5 ust. 2 i 3, art. 33 ust. 1 i 2 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 przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Łodzi do ponownego rozpoznania.

Minister Sprawiedliwości podzielił pogląd Sądu, że warunkiem zastosowania art. 33 ust. 1 ustawy jest nie tylko wystawienie faktury, ale i dokonanie sprzedaży, potwierdzonej tą fakturą. Nie można bowiem pominąć zawartego w przepisie zwrotu "gdy dana sprzedaż". Jest także poza sporem, że określenie przedmiotu opodatkowania w podatku od towarów i usług zostało dokonane w art. 2 ust. 1-3 ustawy o podatku od towarów i usług przez enumeratywnie wymienione czynności podlegające opodatkowaniu, a katalog ten ma charakter zamknięty. W katalogu tym nie wymienia się faktury jako czynności podlegającej opodatkowaniu. Należy przy tym wskazać, że wystawienie faktury jest co do zasady związane ze sprzedażą, co wiąże się z regułą, że podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego od dokonanej sprzedaży o kwotę podatku naliczonego określonego w fakturach stwierdzających nabycie towarów i usług. W konsekwencji, jeżeli sprzedaż towarów i usług powinna być potwierdzona fakturą, to obowiązek podatkowy jest skorelowany z fakturą i powstaje z chwilą wystawienia tego dokumentu. Jeżeli jednak sprzedaż towaru lub usługi nie zostanie potwierdzona fakturą, to obowiązek podatkowy i tak powstaje siódmego dnia od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. Zatem wystawienie faktury jest czynnością potwierdzającą dokonanie sprzedaży towaru lub innej czynności wymienionej w art. 2 ustawy.

Minister Sprawiedliwości zgodził się ze stwierdzeniem Sądu, że: - sprzedającym w rozumieniu i w granicach art. 5 ust. 3 in initio w związku z art. 5 ust. 2 mogą



być zakłady osoby prawnej samodzielnie sporządzające bilans, które za zgodą urzędu skarbowego stały się podatnikami podatku VAT; - sprzedażą dokonywaną przez wymienione wyżej podmioty jest także odpłatne przekazywanie towarów i świadczenie usług innym zakładom (oddziałom) osoby prawnej samodzielnie sporządzającym bilans. Jeżeli więc w skład osoby prawnej wchodzi więcej niż jeden zakład (oddział) samodzielnie sporządzający bilans, to odpłatne przekazywanie towarów i świadczenie usług przez zakład (oddział) samodzielnie sporządzający bilans, który uzyskał status podatnika VAT, w stosunku do innego zakładu (oddziału) samodzielnie sporządzającego bilans, stanowić będzie sprzedaż, w rozumieniu i w granicach obowiązywania ustawy o podatku od towarów i usług, dokonywaną w ramach obrotu wewnętrznego osoby prawnej. W tym kontekście nie jest zrozumiałe twierdzenie Sądu, że osoba prawna dokonująca wewnętrznych czynności gospodarowania w stosunku do swego zakładu (oddziału) nie jest w tym zakresie i z tego tytułu podmiotem dokonującym sprzedaży w rozumieniu art. 5 ust. 2 i 3 ustawy, nawet jeżeli powyższe miałyby polegać na odpłatnym przekazywaniu towarów i świadczeniu usług jednostce samodzielnie sporządzającej bilans. Sąd uznał, że przeanalizowane prawnie czynności obrotu wewnętrznego Spółdzielni nie były sprzedażą w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Brak sprzedaży uniemożliwia zastosowanie instytucji określonej w art. 33 ust. 1 ustawy o podatku VAT. W ocenie Ministra Sprawiedliwości wniosek Sądu nie jest niczym uzasadniony i jest sprzeczny z poczynionymi ustaleniami. Minister podzielił natomiast pogląd organów skarbowych, że czynności wykonywane przez Spółdzielnię są czynnościami eksportu usług. Spełnione zostały bowiem wszystkie wymogi określone w § 64 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowy (Dz.U. Nr 156 poz. 1024), a szczegółowo opisane w decyzji Izby Skarbowej. W sytuacji, gdy dochodzi do odpłatnego świadczenia usług pomiędzy dwoma zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług - co w powyższej sprawie jest bezsporne i nie budziło wątpliwości Sądu - mamy do czynienia z wykonaniem czynności podlegającej opodatkowaniu, a w konsekwencji z powstaniem obowiązku podatkowego. Spółdzielnia świadczyła usługi dla Biura Handlu Zagranicznego na podstawie zamówień składanych przez Biuro. Za wykonane usługi Spółdzielnia wystawiała faktury dla Biura Handlu Zagranicznego.

Zgodnie z art. 4 pkt 8 ustawy o podatku od towarów i usług, przez sprzedaż towarów w rozumieniu tej ustawy rozumie się również dostawę, odpłatne świadcze-

nie usług oraz wykonywanie innych czynności określonych w art. 2, a art. 5 ust. 2 tejże ustawy stanowi, że sprzedażą towarów dokonywaną przez podatników - zakłady (oddziały) osoby prawnej wykonujące czynności, o których mowa w art. 2, jeżeli samodzielnie sporządzają bilans - jest także odpłatne przekazywanie towarów oraz świadczenie usług innym zakładom (oddziałom) osoby prawnej samodzielnie sporządzającej bilans. W ustalonym stanie faktycznym usługi polegające na przerobie uszlachetniającym materiałów będących własnością kontrahenta zagranicznego, wykonywane przez Spółdzielnię i przy zachowaniu warunków wskazanych w § 63 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. są więc sprzedażą w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Powinny być opodatkowane stawką podatku VAT 0 %, a nie jak to uczynił podatnik stawką 22 %. W orzecznictwie sądowym reprezentowany jest pogląd, że obowiązek zapłaty podatku, o którym mowa w art. 33 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług, nie zależy od faktu, czy rzeczywiście pomiędzy podmiotami doszło do sprzedaży towarów i usług w rozumieniu powołanej ustawy. Przepis art. 33 ustawy nie jest powiązany z art. 2 i stanowi samodzielną podstawę do zapłaty podatku, w przypadku wykonania czynności określonej w art. 2 ustawy, zawsze i niezależnie od tego, czy wystawiono fakturę (lub do 31 grudnia 1999 r. rachunek uproszczony), czy też nie udokumentowano tej czynności żadnym dokumentem (wyrok NSA z dnia 19 listopada 1999 r., III S.A.7824/98, wyrok NSA z dnia 22 września 1999 r., S.A./Sz 1306/98, wyrok NSA z dnia 8 września 1999 r., I S.A./Lu 358/97, wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 1999 r., S.A./Sz 557/98, wyrok NSA z dnia 17 marca 1999 r., I S.A./Gd 1275/97).

Minister Sprawiedliwości jest zdania, że nie można pominąć słów ustawy „gdy dana sprzedaż”, ponieważ chodzi o sprzedaż, która nie była objęta obowiązkiem podatkowym albo została zwolniona od podatku. W takiej sytuacji wskazane w art. 33 ust. 1 podmioty, które wystawiły fakturę lub rachunek uproszczony, w którym wykazano kwotę podatku, są obowiązane do jego zapłaty. Natomiast art. 33 ust. 2 wskazuje, że przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy podatnik wystawi fakturę albo uproszczony rachunek, w którym wykaże kwotę podatku wyższą od podatku należnego. Wydaje się, że przepis ten ma charakter zobiektywizowany i dotyczy każdej sytuacji wystawienia rachunku (faktury), w którym wykazano kwotę podatku wyższą od podatku naliczonego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie ma usprawiedliwionych podstaw. Nie jest trafny zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem przepisu art. 5 ust. 2 i 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 nie naruszył rażąco przepisu art. 5 ust. 2 tej ustawy stanowiącego, że za zgodą urzędu skarbowego podatnikami mogą być również zakłady (oddziały) osoby prawnej wykonujące czynności, o których mowa w art. 2, jeżeli samodzielnie sporządzają bilans. W rozpoznawanej sprawie status Biura Handlu Zagranicznego Dziewiarskiej Spółdzielni Inwalidów „D.” - Zakładu Pracy Chronionej w K. jako podatnika w rozumieniu powyższego przepisu nie budził wątpliwości i status ten nie został zakwestionowany w zaskarżonym wyroku. Przeciwnie, Sąd w uzasadnieniu wyroku wielokrotnie wskazywał na tak ukształtowany przepisami prawa i zgodą urzędu skarbowego status tego Biura jako podatnika podatku od towarów i usług.

W rozpoznawanej sprawie sporna jest natomiast prawna ocena czynności gospodarowania (odpłatne przekazywanie towarów i świadczenie usług) dokonywanych przez Spółdzielnię jako osobę prawną w stosunku do swego zakładu samodzielnie sporządzającego bilans. Podstawą prawną uznania przez organy podatkowe tych czynności jako sprzedaży w rozumieniu art. 2 ustawy był przepis art. 5 ust. 3 ustawy, zgodnie z którym sprzedażą towarów dokonywaną przez podatników, o których mowa w ust. 2, jest także odpłatne przekazywanie towarów oraz świadczenie usług innym zakładom (oddziałom) osoby prawnej samodzielnie sporządzającym bilans. Nie ulega bowiem wątpliwości, że sprzedaż w rozumieniu prawa cywilnego oznacza przeniesienie własności rzeczy sprzedawanej ze sprzedawcy na kupującego, a zatem spółdzielnia-osoba prawna jako sprzedający nie może skutecznie przenieść własności rzeczy sprzedawanej (towaru i usługi) na swoją wewnętrzną jednostkę organizacyjną. W wyniku takich czynności wewnętrznego gospodarowania podmiotem praw majątkowych im podlegających pozostaje nadal spółdzielnia, w której masie majątkowej pozostają rzeczy stanowiące przedmiot transakcji zawartej z jednostką organizacyjną tej spółdzielni.

W ocenie Sądu Najwyższego przepis art. 5 ust. 3 ustawy ma zastosowanie wyłącznie do odpłatnego przekazywania towarów oraz świadczenia usług między zakładami (oddziałami) osoby prawnej samodzielnie sporządzającymi bilans. Przepis

ten nie ma natomiast zastosowania do sytuacji faktycznych, w których - tak jak w sprawie rozpoznawanej - osoba prawna przekazuje odpłatnie towary oraz świadczy usługi jednostce organizacyjnej stanowiącej zakład tej osoby prawnej samodzielnie sporządzający bilans. Za takim stanowiskiem przemawiają następujące argumenty. Przede wszystkim należy podkreślić, że przepis art. 5 ust. 3 ustawy definiuje pojęcie sprzedaży towarów dla celów podatkowych i tak zdefiniowana sprzedaż nie jest zbieżna z rozumieniem sprzedaży w prawie cywilnym, w którym kupujący i sprzedający są odrębnymi podmiotami praw i obowiązków. Wprawdzie w orzecznictwie i piśmiennictwie dyskutowana jest kwestia możliwości zawierania skutecznych umów sprzedaży przez tzw. ułomne osoby prawne i spółki cywilne, a zatem jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, to jednak zawsze przedmiotem wątpliwości była ocena stosunków zachodzących między tymi podmiotami oraz między nimi a osobami prawnymi i osobami fizycznymi jako odrębnymi podmiotami prawa, nie zaś, jak w rozpoznawanej sprawie, czynności zrealizowane między osobą prawną a jej wewnętrzną jednostką organizacyjną, które a limine nie mogą być traktowane jako sprzedaż. W związku z tym powyższy przepis jako ustanawiający legalną definicję sprzedaży wyłącznie dla celów podatkowych nie może być przedmiotem wykładni rozszerzającej, jaką prezentują organy podatkowe i Minister Sprawiedliwości.

Z wykładni językowej powyższego przepisu wynika bezspornie, że dotyczy on wyłącznie sytuacji, w której sprzedawcą jest podatnik, o którym mowa w art. 5 ust. 2 ustawy, a zatem podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki: a) jest zakładem (oddziałem) osoby prawnej samodzielnie sporządzającym bilans, b) za zgodą urzędu skarbowego. Kupującym w rozumieniu przepisu art. 5 ust. 3 ustawy mogą być natomiast inne zakłady (oddziały) osoby prawnej samodzielnie sporządzające bilans. Z przepisu tego wynika zatem jednoznacznie, że nie odnosi się do sytuacji, w której sprzedawcą jest podatnik posiadający osobowość prawną, zaś kupującym nie posiadająca osobowości jednostka organizacyjna tej osoby prawnej, chociażby była posiadającym status podatnika zakładem (oddziałem) tej samej osoby prawnej. W związku z tym należy stwierdzić, że sprzedażą w rozumieniu art. 5 ust. 3 ustawy nie jest odpłatne przekazywanie towarów oraz świadczenie usług przez osobę prawną posiadającemu status podatnika podatku od towarów i usług oddziałowi (zakładowi) tej osoby prawnej.

Nie jest trafny zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem przepisu art. 33 ust. 1 i ust. 2 ustawy, który stanowił, że: „W przypadku gdy osoba prawna,

jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty także wówczas, gdy dana sprzedaż nie była objęta obowiązkiem podatkowym albo została zwolniona od podatku”(ust. 1 ); „Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od podatku należnego” (ust. 2).

Pogląd Sądu, że wystawienie faktury niedokumentującej rzeczywistej sprzedaży nie powoduje powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług na podstawie art. 33 ust. 1 i 2 ustawy, jest prawidłowy. Sąd Najwyższy uznaje za trafne, zbieżne z powyższym poglądem, stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone w uchwale z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 2/02, że „przepis art. 33 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.) nie ma zastosowania w sytuacji, gdy wystawiona faktura z wykazaniem w niej podatkiem nie odzwierciedla rzeczywistej sprzedaży.” Skoro zatem w rozpoznawanej sprawie faktury wystawione przez Spółdzielnię nie dokumentowały rzeczywistej sprzedaży, to Spółdzielnia nie była obowiązana do zapłaty podatku od towarów i usług.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====