

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

**III RN 117/01**

**Właściwym urzędem w rozumieniu art. 4 pkt 10 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.) jest urząd skarbowy miejsca wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.**

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 9 lipca 2002 r. sprawy ze skargi Marka S., Krzysztofa G. na decyzję Izby Skarbowej w Ł. w przedmiocie podatku od towarów i usług za okres od 5 lipca 1993 r. do 31 grudnia 1993 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Łodzi z dnia 24 sierpnia 2000 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Izba Skarbowa w Łodzi decyzją z dnia 15 maja 1998 r. [...] po rozpatrzeniu odwołań Marka S. i Krzysztofa G. - byłych wspólników spółki cywilnej prowadzących działalność gospodarczą pod nazwą Z.P.H.U. „K.”, od decyzji Urzędu Skarbowego Ł.-W. z dnia 31 grudnia 1997 r. [...], w sprawie określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące w okresie od 5 lipca 1993 r. do 31 grudnia 1993 r. w łącznej kwocie 12.036,00 zł, utrzymała w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji.

W uzasadnieniu decyzji Izba Skarbowa stwierdziła, że spółka rozpoczęła prowadzenie działalności gospodarczej w dniu 4 stycznia 1993 r. Zgłoszenie rejestracyjne podatnika podatku od towarów i usług oraz oświadczenie o wyborze zwolnienia od opodatkowania podatkiem od towarów i usług spółka złożyła w Urzędzie Skarbowym Ł.-B. w dniu 21 grudnia 1993 r. Niesporne jest zatem w ocenie Izby Skarbowej

niezłożenie oświadczenia o wyborze zwolnienia w terminie wynikającym z art. 14 ust. 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), to jest przed upływem 30 dni od dnia dokonania pierwszej sprzedaży (świadczenia usługi). W związku z powyższym spółka cywilna „K.” stała się podatnikiem podatku od towarów i usług od dnia wejścia w życie tej ustawy, tj. od dnia 5 lipca 1993 r., i zobowiązana była do prowadzenia ewidencji zawierającej dane wymienione w art. 27 ust. 4 ustawy, do składania miesięcznych deklaracji podatkowych oraz do obliczania i odprowadzania do właściwego urzędu skarbowego należnego podatku od towarów i usług. Spółka nie składała deklaracji i nie odprowadzała podatku od towarów i usług w wymienionym okresie. W tej sytuacji Izba Skarbowa uznała za zasadne określenie dla spółki przez organ podatkowy pierwszej instancji zobowiązania w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące wymienionego okresu przy zastosowaniu stawki 22%. Izba Skarbowa podniosła nadto, że zgodnie z art. 4 pkt 10 ustawy właściwym do określenia podatku należnego za poszczególne miesiące wymienionego okresu był Urząd Skarbowy Ł.-W. Z akt sprawy wynika, że w dniu 30 listopada 1994 r. spółka zmieniła adres prowadzonej działalności gospodarczej z ul. O. (właściwy Urząd Skarbowy Ł.-B.) na Al. P. Zdaniem Izby Skarbowej od dnia 30 listopada 1994 r. urzędem właściwym dla ustalania zobowiązań podatkowych spółki w drodze decyzji był Urząd Skarbowy Ł.-W.

Izba Skarbowa wyjaśniła także, że solidarna odpowiedzialność wspólników całym ich majątkiem za zobowiązania podatkowe rozwiązanej spółki cywilnej wynika z art. 47 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.). Postępowanie w przedmiocie określenia zobowiązania spółki prowadzone było po jej rozwiązaniu z udziałem byłych wspólników. Izba Skarbowa podkreśliła, że korzystne dla stron orzeczenie wydane na podstawie ustawy karnej skarbowej nie zawiera rozstrzygnięcia opartego na ustawie o podatku od towarów i usług, nie może mieć zatem związku z postanowieniami decyzji wymiarowej, określającej zobowiązanie w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 1993 r.

W skardze na powyższą decyzję wspólnicy wnieśli o jej uchylenie i umorzenie postępowania. Podnieśli, że decyzja Urzędu Skarbowego Ł.-W. wydana została z naruszeniem przepisów o właściwości miejscowej. Zgodnie z art. 4 pkt. 10 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym właściwym ze względu na

miejsce wykonywania czynności w 1993 r. był Urząd Skarbowy Ł.-B., a nie Urząd Skarbowy Ł.-W. Sprostowali, że zmiana siedziby spółki miała miejsce w dniu 1 grudnia 1995 r. a nie w dniu 30 listopada 1994 r., jak wskazano w decyzji. Stwierdzili, że decyzja organu podatkowego pierwszej instancji skierowana została do nieistniejącej w dacie orzekania spółki cywilnej „K.”, a nie do byłych wspólników będących stroną postępowania. Wyjaśniając, że pierwsza sprzedaż dokonana przez spółkę miała miejsce w dniu 4 stycznia 1993 r., skarżący wywiedli, iż nie mieli możliwości złożyć oświadczenia o wyborze zwolnienia od podatku zgodnie z art. 14 ust. 6 ustawy od towarów i usług, gdyż ustawa ta weszła w życie od 5 lipca 1993 r. Stwierdzili, że spółka nie miała obowiązku składać druku VAT-6, którego w I połowie 1993 r. jeszcze nie było. W ocenie skarżących spółka stała się podatnikiem podatku od towarów i usług po osiągnięciu obrotu w wysokości 60 000 zł - od 1 stycznia 1994 r. Skarżący wskazują także na długotrwałe postępowanie w tej sprawie.

W odpowiedzi na skargę Izba Skarbowa wniosła o jej oddalenie podtrzymując stanowisko zaprezentowane w zaskarżonej decyzji. Nadto Izba Skarbowa wskazała na przepis art. 48 powołanej ustawy w brzmieniu obowiązującym w 1993 r., stanowiący, że podatnicy wykonujący czynności przed dniem wejścia ustawy w życie, którzy wybrali zwolnienie od podatku na podstawie art. 14 ust. 2, 5, i 6, obowiązani są złożyć oświadczenie w urzędzie skarbowym w terminie 60 dni po dniu wejścia ustawy w życie.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi wyrokiem z dnia 24 sierpnia 2000 r. [...] oddalił skargę. W ocenie Sądu właściwość urzędu skarbowego do określenia w drodze decyzji zobowiązania w podatku od towarów i usług określona została w art. 4 pkt 10 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Zgodnie z tym przepisem właściwym jest urząd skarbowy ze względu na miejsce wykonywania czynności, a jeżeli czynności te wykonywane są na terenie dwóch lub więcej urzędów skarbowych - urząd skarbowy właściwy ze względu na siedzibę podatnika, a gdy podatnik nie ma siedziby - urząd skarbowy właściwy ze względu na miejsce zamieszkania podatnika; w pozostałych przypadkach właściwym urzędem skarbowym jest Drugi Urząd Skarbowy Warszawa - Śródmieście. Ze zgłoszenia rejestracyjnego VAT-2 wynika, że miejscem wykonywania przez spółkę cywilną będącą podatnikiem podatku VAT czynności podlegających opodatkowaniu była w 1993 r. - w okresie, którego dotyczyła zaskarżona decyzja - ulica O., znajdująca się na terenie objętym właściwością Urzędu Skarbowego Ł.-B. Od stycznia 1995 r.

do dnia rozwiązania spółki równoznacznego z likwidacją tej spółki jako podmiotu gospodarczego, to jest do dnia 31 grudnia 1996 r., miejscem wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu była Al. P., znajdująca się na terenie objętym właściwością Urzędu Skarbowego Ł.-W. W dacie wydania decyzji przez Urząd Skarbowy Ł.-W. (31 grudnia 1997 r.) spółka cywilna „K.” nie istniała od roku. W ocenie Sądu w składzie rozpoznającym sprawę, treść powołanego przepisu czyni zasadnym w tym stanie faktycznym stanowisko strony skarżącej, że właściwym do wydania decyzji w przedmiocie zobowiązania w podatku od towarów i usług za okres od 5 lipca 1993 r. do 31 grudnia 1993 r. był Urząd Skarbowy Ł.-B., jako urząd właściwy ze względu na miejsce wykonywania w tym okresie czynności przez spółkę cywilną „K.”. Naruszenie przepisów o właściwości jest zgodnie z art.156 § 1 pkt 1 KPA przyczyną stwierdzenia nieważności decyzji.

Minister Sprawiedliwości w rewizji nadzwyczajnej od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Łodzi z dnia 24 sierpnia 2000 r.[...] zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 4 pkt 10 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i w związku z art. 156 § 1 pkt 1 KPA. Wskazując na powyższe podstawy rewizji nadzwyczajnej, wniósł o uchylenie powyższego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Łodzi do ponownego rozpoznania.

W ocenie Ministra Sprawiedliwości, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego zapadł z rażącym naruszeniem wskazanych przepisów prawa. Zagadnienie w powyższej sprawie sprowadza się do oceny, jaki organ podatkowy jest właściwy do wydania decyzji w przedmiocie podatku od towarów i usług w stosunku do spółki cywilnej, która zmieniła siedzibę powodując zmianę właściwości urzędu skarbowego, a obecnie nie istnieje. Właściwość urzędu skarbowego do określenia w drodze decyzji zobowiązania w podatku od towarów i usług wynika z treści art. 4 pkt 10 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Przepis ten ustanawia pewne reguły w zakresie ustalania właściwości. W pierwszej kolejności właściwym jest: 1. urząd skarbowy ze względu na miejsce wykonywania czynności, jeżeli czynności wykonywane są na terenie dwóch lub więcej urzędów skarbowych 2. urząd skarbowy właściwy ze względu na siedzibę podatnika, gdy podatnik nie ma siedziby 3. urząd skarbowy właściwy ze względu na miejsce zamieszkania podatnika, 4. w

pozostałych przypadkach właściwym jest Drugi Urząd Skarbowy Warszawa- Śródmieście.

Minister Sprawiedliwości wyraził pogląd, że w niniejszej sprawie Sąd trafnie ustalił, iż w 1993 r. miejscem wykonywania przez spółkę cywilną będącą podatnikiem podatku VAT czynności podlegających opodatkowaniu była ulica O., znajdująca się na terenie objętym właściwością Urzędu Skarbowego Ł.-B. Zmiana adresu prowadzącej działalność spółki z ul. O. na ul. P. została dokonana 30 listopada 1995 r. i spowodowała zmianę właściwości Urzędu Skarbowego. Urzędem właściwym stał się Urząd Skarbowy Ł.-W. Okoliczności te są bezsporne, natomiast różnice dotyczą wyciągniętych z tego faktu wniosków.

Sąd ocenił, że w opisanym stanie faktycznym zasadne jest stanowisko strony skarżącej, iż właściwym do wydania decyzji w przedmiocie zobowiązania w podatku od towarów i usług za okres od 5 lipca 1993 r. do 31 grudnia 1993 r. był Urząd Skarbowy Ł.-B., jako urząd właściwy ze względu na miejsce wykonywania w tym okresie czynności przez spółkę cywilną „K.". Zdaniem Ministra Sprawiedliwości z powyższego wynika, że Sąd za zasadnicze kryterium przesądzające o właściwości urzędu skarbowego uznał miejsce wykonywania czynności. Minister Sprawiedliwości nie podzielając tego poglądu stwierdził, że przepisy dotyczące właściwości są przepisami prawa procesowego, a nie przepisami prawa materialnego. Właściwość organu do załatwienia określonej sprawy jest więc zagadnieniem proceduralnym. Z chwilą zmiany właściwości urzędu skarbowego, jego właściwość do określenia w drodze decyzji zobowiązania w podatku od towarów i usług ustala się zgodnie z regułą zawartą w art. 4 pkt 10 ustawy o podatku od towarów i usług. Urząd ten jest również właściwy do badania wywiązywania się podatnika z obowiązków podatkowych powstałych w czasie, gdy właściwy był inny urząd. Natomiast z żadnych przepisów nie wynika takie wyłączenie właściwości, o jakim mówił Sąd orzekający w niniejszej sprawie. Wyłączenia takiego nie zawiera powołany art. 4 pkt 10 ustawy o podatku od towarów i usług. Właściwość ustalana jest ze względu na miejsce wykonywania czynności, a powołany przepis nie zawiera zastrzeżenia wskazującego, że urząd skarbowy jest właściwy tylko od czasu wykonywania przez podatnika działalności na terenie aktualnie właściwego urzędu skarbowego. Takie zaś wnioski wyprowadził Sąd stwierdzając, że właściwy był Urząd Skarbowy Ł.-B. ze względu na miejsce wykonywania przez Spółkę w 1993 r. czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT. Wniosek taki - w ocenie Ministra Sprawiedliwości - nie jest zasadny.

W ocenie Ministra Sprawiedliwości, przepisy prawa procesowego, w przeciwieństwie do przepisów prawa materialnego stanowiącego podstawę prawną decyzji, nie są związane z datą zdarzeń podatkowo-prawnych (*tempus regit actum*), chyba że ustawa stanowi inaczej. Zgodnie z gramatyczną wykładnią przepisu art. 4 pkt 10 ustawy w podatku od towarów i usług nie występuje tzw. utrwalona właściwość miejscowa, co oznacza, iż w przypadku zmiany okoliczności wymienionych w tym przepisie, zmienia się również właściwość urzędu skarbowego. W przypadku zmiany przez podatnika miejsca prowadzenia działalności lub zmiany siedziby podatnika następuje zmiana urzędu skarbowego, co oznacza, iż urząd, na teren którego została przeniesiona wykonywana działalność, będzie urzędem właściwym do wydania decyzji w sprawie zobowiązań podatkowych.

Minister Sprawiedliwości wyraził pogląd, że właściwym miejscowo urzędem skarbowym w zakresie podatku od towarów i usług jest urząd właściwy na dzień wydawania decyzji, na terenie którego podatnik aktualnie prowadzi działalność lub ma siedzibę. Urząd ten jest w dalszym ciągu właściwy także w sytuacji, gdy spółka cywilna zaprzestała działalności. Zaprzestanie działalności nie może wpływać na zmianę właściwości urzędu skarbowego, który ma czas na przeprowadzenie kontroli do daty przedawnienia określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie ma usprawiedliwionych podstaw. Nie jest trafny zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem przepisu art. 4 pkt 10 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.), który stanowił, że: „ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o: urzędzie skarbowym - rozumie się przez to urząd skarbowy właściwy ze względu na miejsce wykonywania czynności, a jeżeli czynności te wykonywane są na terenie dwóch lub więcej urzędów skarbowych - urząd skarbowy właściwy ze względu na siedzibę podatnika, a gdy podatnik nie ma siedziby - urząd skarbowy właściwy ze względu na miejsce zamieszkania podatnika.” W rozpoznawanej sprawie sporne jest rozumienie zawartego w tym przepisie sformułowania „urząd skarbowy właściwy ze względu na miejsce wykonywania czynności”, a zatem dla rozstrzy-

gnięcia niniejszej sprawy nie mają znaczenia prawne kolejne nowelizacje tego przepisu, które nie zmieniły brzmienia tej jego części.

Istotne dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy okoliczności faktyczne są nie-sporne. Z uzasadnienia zaskarżonego wyroku wynika w szczególności, że przedmiotem decyzji organów podatkowych było ustalenie zobowiązania w podatku od towarów i usług za okres od 5 lipca 1993 r. do 31 grudnia 1993 r. spółce cywilnej, która w styczniu 1995 r. zmieniła miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, zaś w dacie wydania decyzji przez organ podatkowy pierwszej instancji (31 grudnia 1997 r.) spółka nie istniała wskutek jej rozwiązania „równoznacznego z likwidacją tej spółki jako podmiotu gospodarczego” (31 grudnia 1996 r.). Rozstrzygnięcie sprawy wymaga zatem rozważenia, czy zmiana przez wspólników spółki cywilnej miejsca prowadzenia działalności gospodarczej powoduje, że urzędem skarbowym właściwym do rozstrzygnięcia sprawy ustalenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za okres prowadzenia działalności gospodarczej w miejscu dotychczasowym, jest urząd skarbowy właściwy dla tego miejsca, czy urząd skarbowy właściwy dla nowego miejsca prowadzenia tej działalności. Konieczne jest przy tym wskazanie, że zmiana miejsca prowadzenia działalności gospodarczej przez spółkę cywilną nie nastąpiła w trakcie roku podatkowego.

Przepis art. 4 pkt 10 ustawy jest przepisem określającym reguły ustalania właściwości miejscowej organów podatkowych właściwych rzeczowo w sprawach podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Wymaga podkreślenia, że w zakresie ustalania właściwości miejscowej organu podatkowego pierwszej instancji właściwego rzeczowo do rozstrzygnięcia sprawy zobowiązania podatkowego skarżącej spółki cywilnej nie mają zastosowania przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa. Przepis art. 4 pkt 10 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym stanowi zatem wyłączną podstawę ustalenia, czy sprawę będącą przedmiotem postępowania podatkowego powinien był rozstrzygnąć w pierwszej instancji Urząd Skarbowy Ł.-B., jak twierdzi Naczelny Sąd Administracyjny, czy Urząd Skarbowy Ł.-W., jak uważa wnoszący rewizję nadzwyczajną Minister Sprawiedliwości. Decydujące znaczenie dla sprawy ma ustalenia znaczenia zawartego w art. 4 pkt 10 zwrotu: „urząd skarbowy właściwy ze względu na miejsce wykonywania czynności”, bowiem pozostałe, wymienione w tym przepisie kryteria ustalania właściwości miejscowej nie mają zastosowania, co w sprawie jest niesporne. Sąd Najwyższy jest zdania, że użyte w tym zwrocie sformułowanie: „miejsce wykonywa-

nia czynności” nie oznacza miejsca wykonywania jakichkolwiek czynności przez podatnika podatku od towarów i usług, lecz miejsce wykonywania przez takiego podatnika czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Za takim rozumieniem pojęcia ”czynności” przemawia treść art. 2 pkt 4 ustawy, zgodnie z którym opodatkowaniu podlegają „czynności określone w ust. 1 - 3”, nie zaś działalność, w szczególności działalność gospodarcza. Z bezspornych ustaleń wynika, że spółka cywilna czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług wykonywała na ulicy O. w Ł. objętej właściwością Urzędu Skarbowego Ł.-B., a zatem to ten Urząd był właściwy do ustalenia zobowiązania spółki za okres od 5 lipca 1993 r. do 31 grudnia 1993 r. Na ustaloną w ten sposób właściwość Urzędu nie ma wpływu fakt zmiany miejsca prowadzenia działalności gospodarczej przez spółkę po wskazanym okresie, ani też fakt, że przed wydaniem decyzji organu podatkowego pierwszej instancji spółka zaprzestała działalności gospodarczej wskutek jej rozwiązania. Należy bowiem podkreślić, że zmiana miejsca prowadzenia działalności gospodarczej dokonana po upływie roku podatkowego nie powoduje zmiany właściwości miejscowej urzędu skarbowego w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za okres objęty tym rokiem podatkowym. Miejsce wykonywania przez spółkę czynności podlegających w 1993 r. podatkowi od towarów i usług nie uległo bowiem zmianie wskutek zmiany w 1995 r. siedziby (miejsca prowadzenia działalności gospodarczej) spółki. Wymaga również podkreślenia, że przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie określają zdarzeń, które powodują zmianę ustalonej właściwości organów podatkowych, co oznacza, że przepis art. 4 pkt 10 przewiduje tzw. utrwaloną właściwość organów podatkowych.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====