

Wyrok z dnia 23 stycznia 2003 r.

III RN 241/01

Podatnik, który nie złożył prawidłowego rozliczenia podatkowego przed wykreśleniem go z rejestru, o którym mowa w art. 9 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.) traci prawo do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należonego nad należnym (art. 25 ust. 3 tej ustawy). Podatek należny staje się wówczas zobowiązaniem podatkowym.

Przewodniczący Prezes SN Walerian Sanetra, Sędziowie SN: Józef Iwulski (sprawozdawca), Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Ryszarda Walczaka, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 23 stycznia 2003 r. sprawy ze skargi Zofii Ś. na decyzję Izby Skarbowej w R. z dnia 22 września 2000 r. [...] w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności byłego współnika spółki cywilnej za zaległości podatkowe Spółki Cywilnej „B.L.” w podatku od towarów i usług za grudzień 1999 r. wraz z odsetkami, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 9 maja 2001 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Rzeszowie do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e

Minister Sprawiedliwości wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 9 maja 2001 r. [...] wydanego w sprawie ze skargi Zofii Ś. na decyzję Izby Skarbowej w R. z dnia 22 września 2000 r. w przedmiocie orzeczenia o odpowiedzialności byłego współnika spółki cywilnej „B.L.” za zaległości podatkowe tej spółki w podatku od towarów i usług za grudzień 1999 r. wraz z odsetkami. Zarzucił rażące naruszenie

art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 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.) i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Przebieg postępowania był następujący. Decyzją z dnia 29 maja 2000 r. Urząd Skarbowy w Ł. na podstawie art. 115, art. 108 § 1 oraz art. 107 § 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) orzekł o odpowiedzialności podatkowej Zofii Ś., współniczki byłej spółki cywilnej „B.L.”, za zaległości podatkowe tej spółki w podatku od towarów i usług za miesiąc grudzień 1999 r. w kwocie 255.434,30 zł, obejmującej także należne odsetki za zwłokę. W uzasadnieniu tej decyzji wskazano między innymi, że Zofia Ś. wspólnie z Michałem Ś. prowadziła działalność gospodarczą w formie spółki cywilnej pod nazwą „B.L.” Zakład Pracy Chronionej w Ł. W dniu 25 stycznia 2000 r. złożono w Urzędzie Skarbowym w Ł. deklarację podatkową VAT-7 tej spółki za miesiąc grudzień 1999 r., w której wykazano nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w wysokości 255.191,00 zł, do zwrotu na rachunek bankowy. W wyniku kontroli przeprowadzonej przez Urząd Skarbowy w dniach 1, 3 i 4 lutego 2000 r. stwierdzono, że spółka cywilna została rozwiązana w dniu 3 stycznia 2000 r. i z tym dniem zaprzestała prowadzenia działalności gospodarczej oraz została wykreślona z rejestru. Postanowieniem z dnia 10 lutego 2000 r. Urząd Skarbowy wszczął w stosunku do byłych współników spółki cywilnej postępowanie w sprawie orzeczenia o ich odpowiedzialności za zaległości w podatku od towarów i usług, wskazując, że zgodnie z art. 25 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług wykreślenie spółki cywilnej „B.L.” z rejestru podatników podatku VAT z dniem 3 stycznia 2000 r. wyklucza możliwość skorzystania z prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Organ podatkowy powołał się na art. 9 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, z którego wynika, że skutki prawnopodatkowe związane z zaprzestaniem wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu powstają z chwilą wykreślenia podatnika z rejestru, które następuje z datą faktycznego zaprzestania wykonywania tych czynności. Konsekwencją tego zgodnie z art. 25 ust. 3 ustawy jest brak możliwości obniżenia kwoty podatku należnego lub zwrotu jego różnicy względem podatku naliczonego, a co za tym idzie brak możliwości uzyskania bezpośrednich i pośrednich zwrotów podatku. Z art. 115 § 1 Ordynacji podatkowej wynika, że współnicy spółki cywilnej odpowiadają

solidarnie całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe spółki. Przepis ten stosuje się również do byłego wspólnika, jeżeli wynikające z działalności spółki zaległości podatkowe powstały w okresie, gdy był on jej wspólnikiem (art. 115 § 2 Ordynacji podatkowej). Izba Skarbowa w R. decyzją z dnia 22 września 2000 r. utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w Ł. z dnia 29 maja 2000 r.

Naczelny Sąd Administracyjny, rozpatrując skargę Zofii Ś., wyrokiem z dnia 9 maja 2001 r. uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej. W uzasadnieniu wyroku wskazał na ogólne reguły wynikające z art. 10, 19, 25 i 26 ustawy o podatku od towarów i usług. Zdaniem Sądu, art. 10 ust. 2 tej ustawy nie uprawnia organu podatkowego do ingerencji w treść „podatkowoprawnego stanu faktycznego” za okres rozliczeniowy tylko z tego powodu, że podatnik złożył deklarację podatkową po utracie podmiotowości, a przed wyrejestrowaniem się. Odmowa zwrotu podatku była uzasadniona, gdyż rozliczenia z art. 21 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług mogą być dokonywane tylko z podatnikiem, a więc podmiotem stosunku podatkowoprawnego w rozumieniu art. 5 ust. 1 ustawy. Kwestię tę NSA rozstrzygnął wyrokiem z dnia 9 maja 2001 r. [...], oddalając skargę byłych wspólników spółki cywilnej „B.L.”. W uzasadnieniu tego wyroku NSA podkreślił, że po wykreśleniu podatnika z rejestru (art. 25 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług), to jest po dniu 3 stycznia 2000 r. były podatnik nie mógł zrealizować uprawnień z art. 21 ust. 1 i 2 ustawy. Przepis art. 25 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług stwierdza, że obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się również do podatników, którzy nie dokonali zgłoszenia rejestracyjnego lub zostali wykreśleni z rejestru, o którym mowa w art. 9 tej ustawy. W okresie rozliczeniowym (grudzień 1999 r.) spółka cywilna „B.L.” była zarejestrowanym podatnikiem. Wykreślenie podatnika po okresie rozliczeniowym nie może zdaniem NSA działać wstecz i pozbawiać go prawa nabytego na podstawie art. 19 ust. 1 i 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Prawo do obniżenia podatku powstaje w momencie nabycia towaru i późniejsze wykreślenie z rejestru nie może pozbawić możliwości skorzystania z dobrze nabytego prawa. Na poparcie swojego stanowiska NSA przytoczył orzeczenia z dnia 23 grudnia 1998 r., III SA 2791/97 i III SA 2781/97. W ocenie NSA, przepis art. 25 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług nie może być rozumiany w taki sposób, że wykreślenie podatnika po okresie rozliczeniowym uprawnia organ podatkowy do pozbawienia go prawa do obniżenia podatku naliczonego. Taka wykładnia byłaby zdaniem Sądu wewnętrznie sprzeczna, ponieważ z przepisu tego wynika równocześnie obowiązek „bycia zareje-

strowanym podatnikiem” w okresie rozliczeniowym, a to wymaganie podatek spełnił. Powstanie zaległości podatkowej jest według NSA konsekwencją błędnego stanowiska organów podatkowych co do wykładni art. 25 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Jeżeli by traktować uprawnienie podatnika z art. 19 ust. 1 i 3 tej ustawy wyłącznie jako przywilej podatkowy, który może być skonkretyzowany dopiero w złożonej deklaracji, to dlaczego zgodnie z art. 27 ust. 4 tej ustawy, uprawnienie to jest traktowane przez ustawodawcę jako obowiązek. Zatem fakt wykreślenia podatnika z rejestru po okresie rozliczeniowym nie może unicestwić prawa podatnika nabytego w okresie rozliczeniowym. Różnica między uprawnieniem do obniżenia kwoty podatku należnego (art. 19 ust. 1 ustawy), a uprawnieniem do zwrotu różnicy podatku (art. 21 ust. 2) jako wyjątku od zasady - bo zasadą (art. 21 ust. 1) jest prawo do przeniesienia tej różnicy na następny okres rozliczeniowy - polega na tym, że to pierwsze uprawnienie jest uprawnieniem jednostkowym wynikającym z zaewidencjonowania faktur dokumentujących nabycie towaru, realizowanym w okresie rozliczeniowym (art. 10 ust. 1), a to drugie różnicą między sumą powyższych uprawnień jednostkowych (podatkiem należnym w okresie rozliczeniowym). Dlatego zdaniem NSA, by zrealizować uprawnienie do przeniesienia różnicy podatku na następny okres rozliczeniowy, a tym samym uprawnienie do zwrotu podatek musi mieć zdolność podatkowoprawną i być zarejestrowanym (zasada ciągłości rejestracji) oraz złożyć deklarację w określonym terminie. Prawo do obniżenia podatek nabył natomiast w okresie rozliczeniowym, w którym był zarejestrowany. Taka wykładnia art. 25 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług wynika według NSA także z prawidłowego rozumienia art. 27 ust. 8 pkt 2 ustawy w związku z jej art. 27 ust. 5 i 6.

Zdaniem Ministra Sprawiedliwości, interpretacja art. 25 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług dokonana przez NSA nie ma uzasadnienia w jego treści. Z przepisu tego wynika bowiem, że obniżenie 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 ustawy. Za sprzeczny z interpretacją gramatyczną tego przepisu należy uznać pogląd NSA, że wykreślenie podatnika po okresie rozliczeniowym nie pozbawia go prawa do obniżenia podatku należnego lub zwrotu podatku. Przepis stanowi wyraźnie, że zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się, jeżeli podatek został wykreślony z rejestru. W przypadku, gdy przepis w sposób wyraźny, niebudzący wątpliwości interpretacyjnych, ustanawia określoną regułę prawną, sięganie do wykładni funkcjonalnej i systemowej jest nie-

dopuszczalne. Zgodnie z zasadą potrącalności, podatek należny może być obniżony o podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług, ale przy zachowaniu określonych w ustawie przepisów. Z prawa tego mogą skorzystać podatnicy podatku od towarów i usług (art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług). Ustawodawca określił terminy, w jakich można dokonać potrącenia (art. 19 ust. 3 i 3a ustawy) oraz wprowadził warunek, że podatnik w chwili dokonania rozliczenia musi figurować w rejestrze podatników VAT (art. 25 ust. 3 ustawy). W przypadku, gdy warunek ten nie zostanie dotrzymany, podatnik nie ma prawa odliczyć kwoty podatku naliczonego. W takiej sytuacji podatek należny staje się zobowiązaniem podatkowym. Brak wpłaty w ustawowym terminie powoduje, iż zobowiązanie podatkowe staje się zaległością podatkową. Z ustalonego stanu faktycznego wynika, iż deklaracja podatkowa za grudzień 1999 r. została złożona w dniu 25 stycznia 2000 r., a więc w czasie, gdy spółka cywilna „B.L.” została już zlikwidowana, co nastąpiło w dniu 3 stycznia 2000 r. Tym samym spółka utraciła przymiot podatnika podatku od towarów i usług oraz została wykreślona z rejestru podatników VAT. Uprawnienie podatnika (co słusznie zauważył NSA) może być zrealizowane w ściśle określony sposób i w ściśle określonym terminie. Sposób realizacji tego uprawnienia wynika również z art. 10 ust. 1 i art. 26 ustawy. Podatnik został bowiem zobowiązany do składania deklaracji podatkowych w terminie do dnia 25 miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. W rozpoznawanej sprawie uprawnienie to nie zostało jednak zrealizowane. Deklaracja VAT-7 została bowiem złożona po utracie przez spółkę przymiotu podatnika podatku od towarów i usług. W tej sytuacji z uwagi na brak podmiotu (podatnika), który mógł skutecznie zrealizować prawo do obniżenia podatku należnego, podatek ten stał się należnym zobowiązaniem podatkowym, a wobec nieuiszczenia stał się zaległością podatkową. Fakt złożenia przez podatnika deklaracji VAT-7 nie może stanowić podstawy do skorzystania z uprawnień do obniżenia podatku należnego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Na wstępie należy przypomnieć szczegółowo kolejność zdarzeń ustalonych w stanie faktycznym sprawy. W listopadzie 1999 r. spółka cywilna „B.L.” wykazała nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w kwocie 247.659,00 zł. W grudniu 1999 r. spółka dokonała zakupów opodatkowanych, związanych ze sprzedażą opodatko-

waną, zaliczonych do środków trwałych (3 autobusy „Autosan” i samochód ciężarowy „Kamaz”, które w w grudniu 1999 r. oddano w leasing) na kwotę 668.145,00 zł, od których podatek VAT wynosił 146.992,00 zł. W miesiącu tym dokonano też innych zakupów związanych ze sprzedażą opodatkowaną na kwotę 391.548,00 zł, od których podatek VAT wynosił 83.496,00 zł. W dniu 31 grudnia 1999 r. spółka nie miała materiałów, towarów handlowych oraz wyrobów gotowych i produkcji w toku. W okresie od 1 stycznia 2000 r. do 3 stycznia 2000 r. spółka nie dokonywała żadnych czynności podlegających opodatkowaniu. W dniu 3 stycznia 2000 r. spółka cywilna „B.L.” została rozwiązana, a jej wszystkie środki trwałe zostały z tym dniem przekazane do Przedsiębiorstwa Wielobranżowego „B.L.” Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. W dniu 21 stycznia 2000 r. Urząd Skarbowy w Ł. otrzymał z Urzędu Miasta w Ł. decyzję z dnia 14 stycznia 2000 r. o wykreśleniu spółki cywilnej „B.L.” z ewidencji działalności gospodarczej z dniem 3 stycznia 2000 r. Z uzasadnienia tej decyzji wynika, że wykreślenie nastąpiło na podstawie informacji złożonej przez wspólników w dniu 4 stycznia 2000 r. W dniu 25 stycznia 2000 r. w imieniu spółki cywilnej „B.L.” złożono deklarację VAT-7 za grudzień 1999 r., z której wynikało, że spółce należy się zwrot podatku naliczonego nad należnym w wysokości 255.191,00 zł. W tej deklaracji oraz w odrębnym piśmie z tej samej daty zawarty był wniosek o zwrot nadwyżki na rachunek bankowy podatnika (spółki cywilnej), gdyż z uwagi na zaprzestanie działalności nie ma możliwości przeniesienia nadwyżki na następny miesiąc. W dniu 16 lutego 2000 r. w imieniu spółki cywilnej zostało złożone zgłoszenie VAT-Z o zaprzestaniu z dniem 3 stycznia 2000 r. wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu z powodu likwidacji spółki. W tej samej dacie złożono informacje NIP-2A i NIP-2, w których potwierdzono likwidację spółki z dniem 3 stycznia 2000 r.

Istotne jest zwrócenie uwagi na to, że w dniu złożenia deklaracji podatkowej za miesiąc grudzień 1999 r., tj. w dniu 25 stycznia 2000 r. spółka „B.L.” już nie istniała, bo została rozwiązana w dniu 3 stycznia 2000 r. Ta okoliczność nie budzi żadnej wątpliwości, czego nie można powiedzieć o dacie, w której nastąpiło wykreślenie tej spółki z rejestru podatników. Z faktów ustalonych przez NSA, stanowiących podstawę zaskarżonego wyroku i wiążących Sąd Najwyższy przy rozpoznaniu rewizji nadzwyczajnej (art. 393¹¹ § 2 k.p.c.), nie wynika bowiem jednoznacznie, kiedy nastąpiło to wykreślenie. Wiadomo kiedy wykreślono spółkę z ewidencji działalności gospodarczej (14 stycznia 2000 r. ze skutkiem od 3 stycznia 2000 r.) oraz kiedy nastąpiło zgłoszenie zaprzestania działalności opodatkowanej (16 lutego 2000 r.).

Wszystko więc wskazuje, że wykreślenia spółki cywilnej „B.L.” z rejestru podatników VAT dokonano po dniu 16 lutego 2000 r., ale ze skutkiem od dnia 3 stycznia 2000 r. Należy więc przyjąć, że w dniu złożenia deklaracji podatkowej (25 stycznia 2000 r.) spółka cywilna już nie istniała jako podmiot prawa cywilnego, ale była jeszcze wpisana w rejestrze podatkowym. Powstaje więc problem jak ocenić takie „wsteczne” wykreślenie z rejestru podatkowego, zwłaszcza w kontekście art. 25 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, który dotyczy podatników „wykreślonych z rejestru”. Czy decydująca jest data czynności polegającej na dokonaniu wykreślenia, czy też data zaprzestania czynności podlegających opodatkowaniu ustalona jako data nastąpienia skutków prawnych wynikających z wykreślenia z rejestru.

Kwestia ta była przedmiotem szczegółowych zarzutów podatników i rozważań NSA w prawomocnie zakończonych sprawie dotyczącej zwrotu na rzecz spółki cywilnej „B.L.” (byłych wspólników tej spółki Zofii i Michała Ś.) nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za grudzień 1999 r. Wyrokiem NSA z dnia 9 maja 2001 r. [...] oddalono skargę na decyzję Izby Skarbowej w R. z dnia 22 września 2000 r., którą utrzymano w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w Ł. z dnia 22 maja 2000 r., odmawiającą zwrotu tej różnicy. W uzasadnieniu tego wyroku Sąd stwierdził między innymi, że warunkiem otrzymania zwrotu różnicy podatku jest złożenie deklaracji podatkowej, którą może złożyć tylko podatnik, a więc w rozpatrywanej sprawie spółka cywilna „B.L.”. Niesporne było, że spółka ta została rozwiązana w dniu 3 stycznia 2000 r. Zdaniem Sądu, z przepisów art. 5 ust. 1-4 i art. 10 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług wynika, iż uprawnienie do zwrotu różnicy podatku może wynikać tylko z deklaracji prawidłowo złożonej przez istniejącego podatnika. Nie jest więc istotny sam fakt rejestracji podatnika w chwili złożenia deklaracji podatkowej, ale konieczne jest posiadanie przez niego zdolności podatkowej, która nie jest przedłużona do czasu zgłoszenia o zaprzestaniu wykonywania czynności opodatkowanych (co w sprawie nastąpiło w dniu 16 lutego 2000 r.). Sąd administracyjny podkreślił, że zgłoszenia o zaprzestaniu wykonywania czynności opodatkowanych dokonano w momencie, gdy spółka cywilna „B.L.” już nie istniała, bo została rozwiązana w dniu 3 stycznia 2000 r.

W rozpatrywanej sprawie, NSA pogląd ten podtrzymał, a co nawet ważniejsze taka ocena jako wynikająca z prawomocnego wyroku ma powagę rzeczy osądzonej (art. 366 k.p.c.) oraz wiąże nie tylko strony i sąd który wydał wyrok, ale także inne sądy i inne organy państwowe (art. 365 § 1 k.p.c.). Sąd Najwyższy również jest więc związany rozstrzygnięciem, że spółce cywilnej „B.L.” nie przysługiwał zwrot nadwyżki

podatku naliczonego nad należnym za grudzień 1999 r. Przedstawiona wykładnia jest prawidłowa. Zgodnie z art. 9 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług podatek, który zaprzestał wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązany jest zgłosić zaprzestanie wykonywania tych czynności urzędowi skarbowemu. Zgłoszenie to stanowi podstawę wykreślenia podatnika z rejestru. Zaprzestanie wykonywania czynności jest wynikiem woli podatnika, który decyduje z jaką datą zaprzestaje tej działalności i zgłasza urzędowi skarbowemu ten fakt celem dokonania wykreślenia z rejestru podatników VAT ze wskazaną datą (por. uzasadnienia wyroków NSA z dnia 4 kwietnia 2000 r., SA/Rz 2375/98, LEX nr 42501 i z dnia 17 kwietnia 1998 r., SA/Bk 646/96, LEX nr 32942). Dla oceny, czy podatek jest wpisany do rejestru decydująca jest więc data zaprzestania wykonywania czynności opodatkowanych ustalona przez urząd skarbowy (zgodnie z wolą samego podatnika o zaprzestaniu działalności), a nie data dokonania czynności technicznej wykreślenia z rejestru. W rozpoznawanej sprawie podatek (spółka cywilna) samodzielnie podjął decyzję o zaprzestaniu działalności, a nawet decyzję dalej idącą, bo o rozwiązaniu spółki. Data tego rozwiązania spółki to nie tylko data zaprzestania działalności opodatkowanej, ale także moment utraty podmiotowości prawnopodatkowej spółki. Nie można bowiem uznać, że spółka cywilna, mimo że została rozwiązana i wobec tego zaprzestała działalności opodatkowanej, to jednak do daty dokonania czynności technicznej wykreślenia z rejestru istniała jako podmiot prawa podatkowego. Kwestię tę należy podsumować w ten sposób, że spółka cywilna „B.L.” w momencie złożenia deklaracji podatkowej w dniu 25 stycznia 2000 r. nie istniała jako podmiot prawa podatkowego i należy traktować ją w tej dacie jako podatnika wykreślonego z rejestru podatkowego w rozumieniu art. 25 ust. 3 ustawy.

Wobec tego należy postawić pytanie, kto w dniu 25 stycznia 2000 r. złożył deklarację podatkową, skoro w tym dniu spółka była już rozwiązana. Deklarację tę złożyli byli wspólnicy rozwiązanej spółki, ale na rzecz tej spółki. Deklaracja i wniosek o zwrot dotyczyły bowiem zwrotu nadwyżki na rzecz spółki (nieistniejącej w tym momencie). W istocie więc nie była to już w rozumieniu przepisów ustawy deklaracja i wniosek spółki (bo ta była rozwiązana). Nie była to tym samym deklaracja i wniosek podatnika, którym była spółka cywilna. Podkreślenia wymaga też, że nie toczyła się żadna sprawa, w której podmiot uważający się za następcę prawnego rozwiązanej spółki cywilnej (np. byli wspólnicy we własnym imieniu lub spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, do której jako aport wniesiono majątek trwały spółki cywilnej), pró-

bował zrealizować sytuację prawną tej spółki, z której wynikałoby prawo do uzyskania zwrotu podatku. Takiej sytuacji nie dotyczy też rozpoznawana sprawa. Chodzi w niej bowiem wprawdzie o odpowiedzialność byłych wspólników, ale nie za własne zobowiązania, a za zobowiązania spółki cywilnej, na mocy szczególnych przepisów. Dlatego też nie podlegają rozważeniu kwestie związane z możliwością zrealizowania sytuacji prawnej zlikwidowanego podatnika, prowadzącej do zwrotu podatku na rzecz jego następców prawnych. Już w tym miejscu należy więc wskazać na nieadekwatność do rozpoznawanej sprawy powołania przez NSA wyroku z dnia 23 grudnia 1998 r., III SA 2791/97, (ONSA 2000 r. z. 1, poz. 19). W tezie tego wyroku stwierdzono, że prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony powstaje w momencie nabycia towaru lub usługi (art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług) i późniejsze wykreślenie podatnika z rejestru nie może już unicestwić nabytego prawa. Jeżeli więc spółka z ograniczoną odpowiedzialnością nabyła prawo do odliczenia podatku naliczonego w okresie zarejestrowania w rejestrze, o którym mowa w art. 9 ustawy, prawo to przechodzi na spółkę, która przejęła ją w ramach sukcesji uniwersalnej na podstawie art. 285 § 3 Kodeksu handlowego. W sprawie tej w styczniu 1997 r. do Urzędu Skarbowego W.-B. wpłynęło zgłoszenie (VAT-Z) o zaprzestaniu z dniem 9 grudnia 1996 r. wykonywania działalności przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością „I.C.F.”. W tym samym miesiącu wpłynęła także deklaracja VAT-7 za grudzień 1996 r., z której wynikało, że spółce należy się zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości 1.689 zł. W deklaracji zawarto prośbę o zwrot nadwyżki na rachunek innego podmiotu, a mianowicie „I.C.F.S.” spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. NSA przeprowadził w tej sprawie wykładnię, że jeżeli roszczenie o zwrot podatku powstało w czasie, kiedy spółka „I.C.F.” była jeszcze zarejestrowana, to przeszło na następcę prawnego tej spółki i może być dochodzone w postępowaniu podatkowym (por. też wyrok NSA z dnia 20 lutego 2002 r., SA III SA 2367/00, Przegląd Podatkowy 2002 r. nr 10, poz. 41; wyrok NSA z dnia 19 grudnia 1994 r., SA/Kr 1851/94, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1997 r. nr 3, poz. 71). Jak wyżej stwierdzono ani w poprzedniej sprawie, ani w sprawie rozpoznawanej, przedmiotem rozstrzygnięć nie był zwrot nadwyżki podatku na rzecz następcy prawnego zlikwidowanej spółki cywilnej „B.L.”. Dlatego też Sąd Najwyższy nie dokonuje wykładni, czy rzeczywiście takie zrealizowanie uprawnień przez następcę prawnego zlikwidowanego podatnika jest możliwe, a jedynie wskazuje na błąd w odniesieniu przedstawionym w zaskarżonym wyroku.

W orzecznictwie NSA od dłuższego czasu występuje rozbieżność co do wykładni i stosowania art. 25 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Dotyczy to w szczególności oceny jakie zdarzenia są decydujące dla możliwości zrealizowania prawa do obniżenia lub zwrotu różnicy podatku należnego w odniesieniu do momentu wykreślenia podatnika z rejestru. W szczególności dotyczy to kwestii, czy podatnik musi być zarejestrowany tylko w momencie dokonywania czynności podlegających opodatkowaniu, czy także w chwili złożenia deklaracji podatkowej za ten okres (wniosku o zwrot lub obniżenie), czy też także w momencie wydawania decyzji w tym przedmiocie przez organ podatkowy. Można w tym zakresie wskazać wyroki: z dnia 16 maja 2001 r., III SA 209/00 (Glosa 2002 r. nr 4, s. 47); z dnia 10 października 2000 r., III SA 2353/99 (LEX nr 47086); z dnia 20 września 2000 r., SA/Sz 811/99 (Rachunkowość - Poradnik praktyczny 2001 r. nr 4, s. 36); z dnia 23 maja 2000 r., SA/Bk 596/99 (LEX nr 41618); z dnia 12 kwietnia 2000 r., SA/Bk 330/99 (Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2002 r. nr 3, poz. 94); z dnia 4 kwietnia 2000 r., SA/Rz 2375/98 (LEX nr 42501); z dnia 24 marca 1999 r., III SA 5133/98 (ONSA 2000 r. z. 1, poz. 42; Monitor Podatkowy 2000 r. nr 7, s. 15 z glosą Z. Modzelewskiego); z dnia 23 grudnia 1998 r., III SA 2781/97 (LEX nr 37163); z dnia 17 kwietnia 1998 r., SA/Bk 646/96 (LEX nr 32942); z dnia 13 marca 1998 r., III SA 1166/96 (LEX nr 40946); z dnia 16 grudnia 1997 r., III SA 827/96 (LEX nr 32042) z dnia 2 grudnia 1997 r., III SA 802/96 (LEX nr 32032); z dnia 28 listopada 1997 r., SA/Gd 2363/95 (LEX nr 31858); z dnia 26 listopada 1997 r., III SA 727/96 (Monitor Podatkowy 1998 r. nr 9, poz. 292); z dnia 6 lutego 1997 r., I SA/Po 1109/96 (LEX nr 28531); z dnia 22 czerwca 1995 r., SA/Po 443/95 (LEX nr 26841). Najdalej na korzyść podatników poszedł Sąd administracyjny w wyroku z dnia 23 grudnia 1998 r., III SA 2781/97 (LEX nr 37163), wskazanym w zaskarżonym orzeczeniu. Przyjął bowiem, że skoro podatnik skorzystał z przysługującego mu prawa do odliczenia podatku naliczonego w rozliczeniu za czerwiec 1997 r. i w tym okresie rozliczeniowym spełniał wymogi ustawowe, również w zakresie rejestracji, to późniejsze wykreślenie z rejestru nie może pozbawiać podatnika możliwości skorzystania z dobrze nabytego prawa. Z uzasadnienia wynika przy tym, że podatnik został wykreślony z rejestru w dniu 10 lipca 1997 r., a wniosek o zwrot nadwyżki złożył w dniu 24 lipca 1997 r. W tym orzeczeniu NSA uznał więc, że wystarczy, by podatnik był zarejestrowany w okresie rozliczeniowym, a może być już wykreślony z rejestru w dacie złożenia deklaracji podatkowej, a tym bardziej w dacie decyzji o zwrocie. Pogląd ten jednak należy uznać za skrajny (o czym niżej).

Próba wyjścia z tej rozbieżności był wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich o podjęcie przez Sąd Najwyższy uchwały w składzie siedmiu sędziów. Sąd Najwyższy podjął taką uchwałę w dniu 15 maja 2002 r., III AZP 1/02 (dotychczas niepublikowana; teza Biuletyn SN 2002 r. nr 5, s. 5), w której przyjął, że 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 - 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. Uchwała ta (ze względu na zakres przedstawionego zagadnienia) rozstrzyga jednak tylko część wątpliwości. Wynika z niej bowiem, że prawo do zwrotu ma podatnik, który został wykreślony z rejestru po złożeniu prawidłowego rozliczenia podatkowego. Inaczej mówiąc, nie musi być zarejestrowany w chwili zwrotu (wydania decyzji w tym zakresie). Jak łatwo jednak zauważyć w rozpoznawanej sprawie w imieniu spółki cywilnej „B.L.” rozliczenie podatkowe zostało złożone po wykreśleniu jej z rejestru i rozwiązaniu, powodującym zaprzestanie działalności opodatkowanej. Występujące w sprawie zagadnienie sprowadza się więc do pytania, czy można żądać zwrotu nadwyżki podatku, jeżeli w okresie rozliczeniowym podatnik był zarejestrowany, a w chwili składania rozliczenia podatkowego był już wykreślony (a nadto nie istniał). We wskazanym orzecznictwie NSA przeważa pogląd, że prawo do obniżenia (zwrotu) podatku ma tylko podatnik zarejestrowany w chwili złożenia rozliczenia podatkowego. Inaczej mówiąc, że nie wystarczy aby podatnik był zarejestrowany w okresie rozliczeniowym, ale także musi spełniać ten warunek w chwili złożenia rozliczenia. Tak w szczególności wskazane wyżej wyroki NSA: z dnia 20 września 2000 r., SA/Sz 811/99, według którego obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku naliczonego nad należnym nie stosuje się do podatników, którzy nie dokonali zgłoszenia rejestracyjnego lub zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT; istotną rzeczą jest fakt, czy w dacie zgłoszenia wniosku w sprawie zwrotu nadwyżki podatku podatnik był zarejestrowany jako podatnik VAT, czy został już wykreślony; z dnia 23 maja 2000 r., SA/Bk 596/99, zgodnie z którym art. 25 ust. 3 ustawy nie przesądza o niemożliwości 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; z dnia 17 kwietnia 1998 r., SA/Bk 646/96, stwierdzający, że obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku naliczonego nad należnym nie stosuje się

do podatników, którzy nie dokonali zgłoszenia rejestracyjnego lub zostali wykreśleni z rejestru podatników VAT; istotną rzeczą jest fakt, czy w dacie zgłoszenia wniosku w sprawie zwrotu nadwyżki podatku podatek był zarejestrowany jako podatek VAT, czy został już wykreślony.

Sąd Najwyższy ten pogląd podziela. Wynika on z art. 19 w związku z art. 25 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Podatek ma bowiem prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług (art. 19 ust. 1), ale musi uczynić to w sposób, a przede wszystkim w terminach, szczegółowo wskazanych w art. 19 ust. 3 i 3a. Jeżeli podatek tego nie uczyni (we wskazany sposób i określonym terminie), to traci prawo do obniżenia (art. 19 ust. 3b) i to niezależnie od przyczyn niezachowania tego warunku. Wyjątkowo podatek może dokonać rozliczenia w terminie określonym w art. 19 ust. 4 ustawy, ale zawsze musi to nastąpić przed wykreśleniem z rejestru podatników (art. 25 ust. 3 ustawy). Jeżeli więc podatek (z jakichkolwiek względów) nie złoży prawidłowego rozliczenia przed wykreśleniem z rejestru podatników, to traci prawo do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego. Tak bowiem należy rozumieć zwrot tego przepisu, że obniżenia (zwrotu różnicy) „nie stosuje się”. Sąd Najwyższy (odmiennie niż NSA) nie dostrzega sprzeczności takiej wykładni z przepisami nakładającymi na podatnika obowiązek składania rozliczeń. To, że podatek ma obowiązek rozliczania się, nie oznacza, że jeżeli tego obowiązku nie wykona to zachowa prawo do obniżenia. Wręcz odwrotnie jest całkowicie racjonalne, że niewykonanie obowiązku powoduje utratę prawa.

Podsumowując tę część rozważań należy stwierdzić, że w rozpoznawanej sprawie spółka cywilna „B.L.” utraciła prawo do obniżenia lub zwrotu różnicy podatku należnego wskutek wykreślenia jej z rejestru podatkowego (a także utraty podmiotowości prawopodatkowej) przed złożeniem rozliczenia podatkowego za grudzień 1999 r. Jak wyżej wskazano, spółka nie tyle, że złożyła to rozliczenie po wykreśleniu z rejestru, co w ogóle takiego rozliczenia nie złożyła. W dniu 25 stycznia 2000 r. spółka już bowiem nie istniała, a więc nie mogła też złożyć prawnie skutecznego rozliczenia podatkowego.

W zaskarżonym wyroku NSA przyjął, że wprawdzie spółce zwrot podatku się nie należy, ale może nie zapłacić w ogóle podatku należnego. Pogląd taki jest przede wszystkim sprzeczny z art. 21 ustawy. Wynika bowiem z niego, że w przypadku gdy kwota podatku naliczonego jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku

należnego, to podatnik ma prawo obniżenia o tę różnicę podatku za następne okresy (w pewnych przypadkach zwrotu tej różnicy). Wynika z tego dość prosty wniosek. Podatnik, który skorzystał z prawa obniżenia (zwrotu) może w takim zakresie nie zapłacić podatku należnego. Jeżeli jednak podatnik utracił prawo do obniżenia (zwrotu) podatku, to musi po prostu zapłacić podatek należny, który staje się jego zobowiązaniem podatkowym. Słusznie więc w rewizji nadzwyczajnej podnosi się wyraźną sprzeczność w rozważaniach NSA, który z jednej strony wyraża pogląd, że spółka utraciła prawo do obniżenia (zwrotu) podatku, a z drugiej strony, że mimo to nie ma obowiązku zapłacenia podatku należnego. W orzecznictwie NSA (dotyczącym wprowadzie czynności opodatkowanych przed zarejestrowaniem, ale przecież art. 25 ust. 3 ustawy nie czyni rozróżnienia w tym zakresie) całkowicie ugruntowany jest pogląd odmienny i prawidłowy, że niemożność obniżenia podatku należnego powoduje obowiązek jego zapłaty (wyrok z dnia 8 maja 1998 r., III SA 1310/96, LEX nr 35476, według którego fakt niezarejestrowania się podatnika wyklucza skorzystanie z prawa do obniżenia podatku należnego o naliczony; nie zwalnia to jednak podatnika od ciężącego na nim obowiązku podatkowego, a dodatkowo powoduje, że podatek należny w całości staje się zobowiązaniem podatkowym ze względu na niemożność pomniejszenia go o podatek naliczony; patrz też wyrok z dnia 26 listopada 1997 r., III SA 727/96, Monitor Podatkowy 1998 r. nr 9, s. 29; wyrok z dnia 25 czerwca 1997 r., I SA/Lu 294/96, LEX nr 29841, postanowienie z dnia 10 kwietnia 1997 r., I SA/Po 1363/96, LEX nr 29327, oraz wyrok z dnia 19 września 1996 r., SA/Po 3187/95, LEX nr 27254).

Z powyższych względów Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹³ § 1 k.p.c. w związku z 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.) orzekł jak w sentencji.

=====