

Wyrok z dnia 8 stycznia 2003 r.

III RN 238/01

Uprawnienie podmiotu prowadzącego zakład pracy chronionej do zwrotu wpłat podatku od towarów i usług na zasadach określonych w art. 14a 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.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2000 r., nie dotyczy podatnika podatku akcyzowego.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 8 stycznia 2003 r. sprawy ze skargi Andrzeja B. na decyzję Izby Skarbowej w R. w przedmiocie odmowy zwrotu podatku od towarów i usług za maj 2000 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 9 maja 2001 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i oddalił skargę.

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

W zaskarżonym rewizją nadzwyczajną Ministra Sprawiedliwości wyroku z dnia 9 maja 2001 r. [...] Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Rzeszowie ustalił następujący stan sprawy, Andrzej B. od 5 stycznia 1994 r. prowadzi działalność gospodarczą w zakresie produkcji i handlu artykułami przemysłowymi pod nazwą „V.” Laboratorium Chemiczne w N., które uzyskało status zakładu pracy chronionej. Przedsiębiorstwo to produkowało wyroby perfumeryjne o symbolu SWW-1324-5 (poz. 9 załącznika Nr 6 do 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.). Z tego powodu Andrzej B. był również podatnikiem podatku akcyzowego.

W dniu 20 czerwca 2000 r. - Andrzej B. złożył w Urzędzie Skarbowym w S.W. za maj 2000 r.: deklarację AKC-2, wykazując podatek akcyzowy w kwocie 1.468 zł;

deklarację VAT-7, wykazując zobowiązanie podatkowe w kwocie 12.323 zł; wniosek o dokonanie zwrotu wpłaconej kwoty podatku od towarów i usług w kwocie 12.323 zł.

Urząd Skarbowy w S.W. decyzją z dnia 13 lipca 2000 r. [...] odmówił uwzględnienia wniosku „V.” Laboratorium Chemicznego Andrzeja B. z siedzibą w N. o zwrot wpłaconej kwoty podatku od towarów i usług za miesiąc maj 2000 r. w wysokości 12.323 zł. Zwrot ten bowiem - zdaniem Urzędu - nie przysługiwał wnioskodawcy będącemu podatnikiem podatku akcyzowego.

Od powyższej decyzji podatnik złożył odwołanie podnosząc, że spełnia warunki do zwrotu podatku określone w art. 14a ust. 7 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Izba Skarbowa w R., decyzją z dnia 25 września 2000 r. [...] utrzymała zaskarżoną decyzję organu pierwszej instancji w mocy. W uzasadnieniu decyzji Izby Skarbowej wskazano, że zgodnie z przepisem art. 14a ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2000 r. (Dz.U. z 1999 r. Nr 95, poz. 1100) uprawnienia prowadzącego zakład pracy chronionej do otrzymania częściowego lub całkowitego zwrotu wpłaconej kwoty podatku od towarów i usług nie mają zastosowania - tak jak w rozpatrywanym przypadku - do podatników podatku akcyzowego. Przewidziany bowiem w tym przepisie wyjątek nie dotyczy podatników podatku akcyzowego, lecz innych podatników sprzedających wyroby akcyzowe. Na tę decyzję Izby Skarbowej podatnik wniósł skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego zarzucając błędną wykładnię art. 14 a ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług, domagając się jej uchylecia.

Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Rzeszowie wyrokiem z dnia 9 maja 2001 r. uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w R. z dnia 25 września 2000 r. i poprzedzając ją decyzją Urzędu Skarbowego w S.W. z dnia 13 lipca 2000 r. [...]. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że organy skarbowe obu instancji rozstrzygnęły sprawę z naruszeniem art. 14 a ust. 7 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, poprzez błędną interpretację zawartego w tym przepisie wyłączenia zakazu zastosowania uprawnienia podatkowego (z ust. 1) do podatników podatku akcyzowego oraz innych podatników sprzedających wyroby akcyzowe. Inaczej niż organy skarbowe, NSA uznał, że wprowadzony do przepisu art. 14a ust. 7 pkt 1 wyjątek dotyczący określonych wyrobów preferowanych - w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2000 r. - odnosi się zarówno do podatników podatku akcyzowego, jak i innych podatników sprzedających wyroby akcyzowe.

Minister Sprawiedliwości wyrokowi temu zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 w związku z art. 14a ust. 7 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i na tych podstawach wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

Według Ministra Sprawiedliwości przepis art. 14 ust. 7 pkt 1 powołanej ustawy składa się z dwóch członów i dotyczy zarówno podatników podatku akcyzowego, jak i innych podatników sprzedających wyroby akcyzowe. Natomiast sformułowanie „z wyjątkiem wyrobów wymienionych w załączniku Nr 6 w poz. 8, 9, 11 i 20” dotyczy tylko i wyłącznie „innych podatników sprzedających wyroby akcyzowe”. Wskazuje na to interpretacja gramatyczna, ponieważ sformułowanie „sprzedających wyroby” należy połączyć składniowo ze sformułowaniem „z wyjątkiem wyrobów”

Sąd Najwyższy zważył co następuje:

Okoliczności faktyczne nie były w sprawie na żadnym jej etapie - także w zakresie postępowania przed organami skarbowymi obu instancji - przedmiotem sporu. Należało zatem przyjąć, że podstawa faktyczna zaskarżonego rewizją nadzwyczajną wyroku nie budzi żadnej wątpliwości i przedstawia się tak, jak to zostało zrelacjonowane we wstępnej części niniejszego uzasadnienia.

Zakresem rewizji nadzwyczajnej objęte zostało zagadnienie, które było jedynym spornym problemem w toku postępowania administracyjnego i którego rozstrzygnięcie zawarte w decyzjach - najpierw Urzędu Skarbowego, a następnie Izby Skarbowej - zakwestionował Naczelny Sąd Administracyjny dzieląc stanowisko skarżącego podatnika. Przedmiot tej kontrowersji, dotyczącej interpretacji art. 14a ust. 7 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (w brzmieniu wynikającym z nowelizacji obowiązującej od 1 stycznia 2000 r. - por. Dz.U. z 1999 r. Nr 95, poz. 1100), został już wyżej przedstawiony przy okazji opisu stanu sprawy. Wskazany przepis stanowi o niestosowaniu - w określonej w tym przepisie sytuacji - przepisów art. 14a ust. 1 - 6, które stanowią o zasadach zwrotu podmiotowi prowadzącemu zakład pracy chronionej (jak w rozpatrywanej sprawie) lub zakład aktywności zawodowej, wpłaconej kwoty podatku od towarów i usług. Wątpliwości wzbudziło sformułowanie, według którego przepisów ust. 1 - 6 nie stosuje się do podatników: „1) podatku akcyzowego oraz innych podatników sprzedających wyroby akcyzowe, z wyjątkiem wyrobów wymienionych w załączniku nr 6 w poz.

8, 9, 11 i 20". Problem interpretacyjny dotyczy - określonego po przecinku - wyjątku od zasady niestosowania przepisów art. 14a ust. 1 - 6, a mianowicie czy ów wyjątek, powodujący zastosowanie do podmiotu prowadzącego zakład pracy chronionej uprawnienia podatkowego, odnosi się wyłącznie do „innych podatników sprzedających wyroby akcyzowe”, to jest podatników podatku od towarów i usług, którzy nie będąc podatnikami podatku akcyzowego (producentami lub importerami wyrobów akcyzowych - art. 35 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym) sprzedają wyroby akcyzowe; czy też - jak to ocenił NSA w zaskarżonym wyroku - obejmuje także podatników podatku akcyzowego, o których mowa w pierwszej części zdania przed słowem „oraz”. W stanie faktycznym sprawy odpowiedź na powyższe pytania miała rozstrzygające znaczenie, skoro chodziło o ocenę w świetle wskazanego przepisu sytuacji podatnika, który był podmiotem prowadzącym zakład pracy chronionej, a równocześnie - wobec produkowania wyrobów akcyzowych - był podatnikiem podatku akcyzowego, a także sprzedawał produkowane wyroby należące do kategorii wyrobów preferowanych, o których mowa w zdaniu określającym wyjątek od zasady niestosowania przepisów art. 14a ust. 1 - 6.

Chociaż NSA zgodził się z tym - jak wynika z uzasadnienia jego wyroku - że znaczenie przepisów podatkowych powinno być ustalane według reguł wykładni językowej, to w danym wypadku uznał, że należy sięgnąć do wykładni systemowej, gdyż analiza językowa nie prowadzi do jednoznacznego rezultatu. Za rozciągnięciem wyjątku wynikającego z brzmienia ostatniej części przepisu (po przecinku od wyrazów „z wyjątkiem wyrobów:”) na obie kategorie podatników, określonych w poprzedzającej części przepisu, może przemawiać koniunkcyjne znaczenie spójnika „oraz”, łączącego w jedną całość zawarte w przepisie zdania współrzędne. Z drugiej jednak strony, zdaniem NSA, uprawniona jest taka wykładnia (gramatyczna), że wyrażenie: „z wyjątkiem wyrobów wymienionych w załączniku Nr 6 w poz. 8, 9, 11 i 20” odnosi się (jako zdanie podrzędne) wyłącznie do „innych podatników sprzedających wyroby akcyzowe”, ponieważ tylko z tym zdaniem łączy się w sposób poprawny składniowo i logicznie. Jeżeli zaś chodzi o wykładnię systemową, to według NSA wskazuje ona na równe traktowanie podatników sprzedających wyroby preferowane niezależnie od tego, czy są to podatnicy podatku akcyzowego, czy inni podatnicy. Zdaniem NSA, wynikające z art. 14a ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym ograniczenia uprawnień prowadzących zakład pracy chronionej powinny być traktowane jako wyjątek od zasady wynikającej z art. 31 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27

sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej (Dz.U. Nr 123, poz. 776 ze zm.). Wprawdzie zasada powszechności opodatkowania ma umocowanie konstytucyjne (art. 84 Konstytucji RP), „to przecież przepisy wprowadzające powszechne uwolnienie zakładów pracy chronionej także znajdują wsparcie w przepisach art. 67, 68 i 69 Konstytucji”. Ponadto należy mieć na uwadze postulat interpretacji prawa podatkowego zgodnie z zasadą równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji) i z tego punktu widzenia ocenić to, że obie kategorie podatników, o których mowa w art. 14a ust. 7 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, mają cechę wspólną, którą jest sprzedaż akcyzowych wyrobów preferowanych. Kwestią drugorzędną, według NSA, jest natomiast przymiot sprzedającego jako podatnika podatku akcyzowego. Skoro ta cecha jest drugorzędna, to niezrozumiała byłaby wykładnia, według której dochodziłoby do ograniczenia rozwiązania preferencyjnego.

Rozważana wątpliwość prawna nie była problemem interpretacyjnym jednej tylko sprawy. Z uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 25 lutego 2002 r., FPS 13/01 (ONSA 2002 nr 3, poz. 102) wynika bowiem, że art. 14a ust. 7 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym stosowany był rozbieżnie w orzecznictwie organów podatkowych oraz w orzecznictwie NSA. Z tego powodu skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, w trybie art. 49 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, wystąpił o wyjaśnienie wątpliwości prawnej, takiej samej jak ta, która występuje w sprawie niniejszej. Co więcej, w uzasadnieniu swego pytania ten skład orzekający przedstawił między innymi stanowisko składu orzekającego NSA w Rzeszowie zawarte w wyroku z dnia 9 maja 2001 r., SA/Rz 2007/00, co spowodowało wyjaśnienie przedmiotowej kwestii prawnej przez skład rozszerzony z uwzględnieniem wszystkich racji, które zostały wypowiedziane także w tym wyroku.

W uchwale z dnia 25 lutego 2002 r., FPS 13/01 skład siedmiu sędziów NSA wyjaśnił, że: „wyjątek wprowadzony do przepisu art. 14a ust. 7 pkt 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.) dotyczący wyrobów preferowanych, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2000 r. odnosi się tylko do „innych podatników sprzedających wyroby akcyzowe”.

Sąd Najwyższy w składzie rozpoznającym rewizję nadzwyczajną Ministra Sprawiedliwości od wyroku z dnia 9 maja 2001 r. [...] uwzględnił ją, gdyż zasadny okazał się zarzut rażącego naruszenia przez zaskarżony wyrok art. 14a ust. 7 pkt 1

ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Sąd Najwyższy zajmuje takie samo stanowisko, jakie - już po wydaniu zaskarżonego wyroku - zajął skład siedmiu sędziów NSA w powołanej wyżej uchwale w sprawie FPS 13/01. Uchwała ta zawiera przekonującą argumentację opartą na analizie z zakresu wykładni językowej z uzyskaniem wyniku, który - wbrew stanowisku zaskarżonego wyroku - nie pozostaje w sprzeczności ze wskazanymi w tym wyroku odniesieniami systemowymi, a zwłaszcza jest zgodny ze wskazanymi przepisami Konstytucji RP. Uchwała ta została już opublikowana (ONSA 2002 nr 3, poz. 102), wobec tego, odsyłając do jej treści i uzasadnienia, Sąd Najwyższy uznał, że celowe może być przedstawienie kilku uwag do argumentacji zaskarżonego wyroku.

W zakresie wykładni językowej nie ma racji skład orzekający NSA stwierdzając, że wykładnia ta nie prowadzi do jednoznacznego wyniku. Wątpliwość tę w kierunku odmiennym od ostatecznie przyjętego w zaskarżonym wyroku, usuwa przyjęcie, uzasadnione w kontekście wypowiedzi całego przepisu, iż ustawodawca zastosował w art. 14a ust. 7 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług spójnik „oraz” nie w znaczeniu koniunkcyjnym, lecz w znaczeniu enumeracyjnym, przez wymienienie dwóch odrębnych kategorii podatników. Mowa jest tam bowiem o podatnikach podatku akcyzowego oraz o wyraźnie odrębnej kategorii „innych podatników”, to jest takich, którzy nie będąc podatnikami podatku akcyzowego mają dodatkową cechę dotyczącą sprzedaży określonych wyrobów. Tak skomentowane brzmienie przepisu wskazuje, że „inni podatnicy sprzedający wyroby akcyzowe” nie pozostają w tej samej sytuacji prawnej, jaka została określona dla producentów lub importerów wyrobów akcyzowych będących podatnikami podatku akcyzowego. Gdyby miało być inaczej, to w tym przepisie (jak to ma miejsce w art. 14 ust. 10 pkt 1 lit. b ustawodawca ograniczyłby się do zastosowania określenia „podatnicy sprzedający wyroby akcyzowe”, które obejmowałyby także podatników podatku akcyzowego.

W zakresie argumentacji wyroku odnoszącej się do relacji pomiędzy interpretowanym przepisem ustawy podatkowej a art. 31 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych, należy zauważyć, że ten ostatni przepis nie może mieć przypisywanego mu przez skład orzekający NSA znaczenia jako źródło zakresu i konstrukcji ulgi podatkowej. Wynika to przede wszystkim z nowej, określonej w art. 14a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2000 r.) kon-

strukcji podatkowej ulgi podmiotów prowadzących zakłady pracy chronionej, którzy nie są już - jak poprzednio - zwolnieni od wpłat podatku od towarów i usług, lecz przysługuje im, po dokonaniu wpłaty, zwrot tego podatku na określonych zasadach. Z tego względu nowe uregulowanie ustawowe zawarte w art. 14a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług przejęło rolę źródła prawa dla omawianej tu ulgi podatkowej. Natomiast art. 31 ust. 1 pkt 2 ustawy o rehabilitacji zawodowej zachował znaczenie przepisu tylko odsyłającego. Z tego punktu widzenia znamienna, bo dostosowująca brzmienie tego przepisu do jego zmienionej treści normatywnej, jest nowelizacja dokonana przez art. 1 pkt 23 ustawy z dnia 20 grudnia 2002 r. (Dz.U. z 2003 r. Nr 7, poz. 79). Stosownie do art. 31 ust. 2 pkt 2 ustawy o rehabilitacji zawodowej (z dniem 12 lutego 2003 r.) zwolnienie z podatków prowadzącego zakład pracy chronionej nie dotyczy podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Pozostaje to bowiem domeną ustawy podatkowej.

Nie ma racji skład orzekający, jeżeli bagatelizuje różnice między różnymi kategoriami podatników uważając, że są to cechy drugorzędne, które w świetle Konstytucji (zwłaszcza zasady równości) nie uzasadniają zróżnicowania ich sytuacji prawnej. Tymczasem zgodnie z art. 35 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług obowiązek podatkowy w akcyzie ciąży na producencie oraz importerze wyrobów akcyzowych i taki podatnik, różni się nie cechami drugorzędnymi, ale - z punktu widzenia nakładania podatków (por. art. 217 Konstytucji RP) - cechą istotną od podmiotu, który nie podlega obowiązkowi w podatku akcyzowym, lecz jest podatnikiem podatku od towarów i usług i prowadzi działalność handlową.

Z przedstawionych przyczyn Sąd Najwyższy orzekł przy odpowiednim zastosowaniu art. 393¹⁵ k.p.c.

=====