

I FSK 1322/07 - Wyrok NSA

orzeczenie prawomocne

Data orzeczenia	2008-10-28
Data wpływu	2007-08-27
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny
Sędziowie	Jan Zając /sprawozdawca/ Małgorzata Niezgódka - Medek /przewodniczący/ Tomasz Kolanowski
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług
Hasła tematyczne	Podatek od towarów i usług
Sygn. powiązane	III SA/GI 568/07 - Wyrok WSA w Gliwicach z 2007-05-09
Skarżony organ	Dyrektor Izby Skarbowej
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną
Powołane przepisy	Dz.U. 2004 nr 54 poz 535 art. 41 ust. 2 i 10 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

SENTENCJA

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Małgorzata Niezgódka-Medek, Sędzia NSA Jan Zając (sprawozdawca), Sędzia del. WSA Tomasz Kolanowski, Protokolant Karolina Szulc, po rozpoznaniu w dniu 28 października 2008 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 9 maja 2007 r., sygn. akt III SA/GI 568/07 w sprawie ze skargi P. W. - I. S. S. w B.-B. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K. z dnia 4 listopada 2005 r., [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług - interpretacji prawa podatkowego 1) oddala skargę kasacyjną, 2) zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w K. na rzecz P. W. - I. S. S. w B. kwotę 120 (sto dwadzieścia) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

UZASADNIENIE

Zaskarżonym wyrokiem z dnia 9 maja 2007 r., sygn. akt III SA/GL 568/07 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, po rozpoznaniu skargi P. W. - I. w B. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K. z dnia 4 listopada 2005 r., Nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług - interpretacji prawa podatkowego uchylił zaskarżoną decyzję oraz orzekł o kosztach postępowania sądowego.

W pisemnych motywach wyroku Sąd opisał dotychczasowy przebieg sprawy. W tych ramach wskazano, że wnioskiem z dnia 25 maja 2005 r., uzupełnionym pismem z dnia 9 sierpnia 2005 r., skarżący zwrócił się do organu pierwszoinstancyjnego w trybie art. 14 a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.) o wydanie pisemnej interpretacji, co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego. Podatnik wyjaśnił, że zajmuje się sprzedażą towarów wymienionych w poz. 129-134 załącznika nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 54, poz. 535 ze zm.). Sprzedaży tych towarów dokonuje na rzecz jednostek ochrony przeciwpożarowej oraz na rzecz gmin i powiatów z przeznaczeniem dla jednostek ochrony przeciwpożarowej, co znajduje potwierdzenie w umowie sprzedaży w postaci wskazania jednostki ochrony przeciwpożarowej, dla której dokonywana jest dostawa, a także na fakturze dokumentującej sprzedaż, na której wskazana została gmina (powiat), jako nabywca oraz informacji dla jakiej jednostki ochrony przeciwpożarowej przeznaczony jest towar. Zdaniem skarżącego dla tej sprzedaży można zastosować stawkę podatku VAT 7%.

Postanowieniem z dnia 12 sierpnia 2005 r. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w B. uznał za nieprawidłowe stanowisko skarżącego, zaś Dyrektor Izby Skarbowej w K. mocą zaskarżonej

decyzji odmówił uchylenia powyższego rozstrzygnięcia.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach organom podatkowym zarzucono naruszenie przepisu art. 41 ust. 10 ustawy o podatku od towarów i usług, poprzez jego wadliwą wykładnię, co stanowi naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy oraz naruszenie przepisów prawa procesowego tj. art. 14 b § 5 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa, poprzez odmowę uchylenia lub zmiany postanowienia pierwszoinstancyjnego.

W uzasadnieniu pełnomocnik skarżącego powołał się na przepisy art. 29 i 32 ustawy o ochronie przeciwpożarowej wskazując na obowiązek gmin w zakresie finansowania jednostek ochrony przeciwpożarowej. Wywiódł, iż gmina jest tylko podmiotem finansującym zakup, zaś faktycznym nabywcą są jednostki ochrony przeciwpożarowej. Zaakcentował, że redakcja art. 41 ust. 10 ustawy podatkowej, nie prowadzi do wniosku, iż dla zastosowania stawki 7% konieczne jest, aby nabywcą towaru (odbiorcą towaru) była jednostka ochrony przeciwpożarowej. Przepis ten - w ocenie skarżącego - nie określa czynności opodatkowanej, lecz operuje synonimem dalszym "dla", określającym wymóg ostatecznego odbiorcy tj. beneficjenta fakturowanej, opodatkowanej dostawy takiego towaru.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach po zbadaniu skargi uznał, że jest ona zasadna.

Sąd zwrócił uwagę, że w rozstrzyganej sprawie spór sprowadza się do wykładni art. 41 ust. 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.). W myśl tego przepisu 7% stawkę podatku, stosuje się do dostaw na terytorium kraju towarów wymienionych w poz. 129-134 załącznika nr 3 do ustawy, dla jednostek ochrony przeciwpożarowej, przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej.

Sąd zgodził się z organami podatkowymi, że z treści tego przepisu wynika, iż sprzedaż towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej korzysta ze stawki VAT w wysokości 7% wyłącznie w sytuacji, gdy zaistnieją łącznie dwie przesłanki, tj. dostawa odbywa się dla jednostek ochrony przeciwpożarowej i na cele ochrony przeciwpożarowej oraz dotyczy towarów wymienionych w poz. 129 - 134 załącznika nr 3 do ustawy podatkowej. Słusznie zdaniem Sądu zauważyły też organy podatkowe, że nabywcami towarów muszą być jednostki ochrony przeciwpożarowej. Z kolei z treści art. 15 ustawy z dnia 24 sierpnia 1991 r., o ochronie przeciwpożarowej (Dz. U. z 2002 r., Nr 147, poz. 1229) wynika, że jednostkami ochrony przeciwpożarowej są: jednostki organizacyjne Państwowej Straży Pożarnej, jednostki organizacyjne wojskowej ochrony przeciwpożarowej, zakładowa straż pożarna, gminna zawodowa straż pożarna, powiatowa (miejska) straż pożarna, terenowa służba ratownicza, ochotnicza straż pożarna, związek ochotniczych straży pożarnych, inne jednostki ratownicze. Jednakże nie można zaakceptować stanowiska, że skoro gmina nie została wymieniona w art. 15 ustawy, to dostawa towarów wymienionych w poz. 129-134 załącznika nr 3 do ustawy podatkowej na cele ochrony przeciwpożarowej, gdy nabywcą jest gmina podlega opodatkowaniu według stawki 22%.

Sąd I instancji podkreślił, że przy rozpoznawaniu niniejszej sprawy nie można pominąć przywołanych przez stronę skarżącą treści art. 29 i 32 ustawy o ochronie przeciwpożarowej. Pierwszy z tych przepisów stanowi, iż koszty funkcjonowania jednostek ochrony przeciwpożarowej pokrywane są z budżetów jednostek samorządu terytorialnego (pkt 2). Drugi z kolei stanowi, że koszty wyposażenia, utrzymania, wyszkolenia i zapewnienia gotowości bojowej ochotniczej straży

pożarnej ponosi gmina (ust.2).

W ocenie Sądu organy podatkowe dokonały wykładni językowej spornego przepisu. Dokonały też wykładni systemowej, z uwzględnieniem innych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz art. 15 ustawy o ochronie przeciwpożarowej. Pomięły jednakże interpretację tego przepisu w świetle uregulowań wynikających z ar. 29 i 32 ustawy o ochronie przeciwpożarowej.

Wobec powyższego Sąd I instancji stanął na stanowisku, iż skoro z ustawy o ochronie przeciwpożarowej wynika, jakie jednostki organizacyjne są jednostkami ochrony przeciwpożarowej i kto ponosi koszty funkcjonowania jednostek ochrony przeciwpożarowej to nie można, jak to uczyniły organy podatkowe, dokonywać wykładni przepisu art. 41 ust. 10 ustawy o podatku od towarów i usług jedynie w oparciu o wykładnię językową i niepełną wykładnię systemową. Dokonana przez organy podatkowe wykładnia doprowadziła do sprzeczności w systemie prawa podatkowego, która polega na tym, iż ignoruje się obligatoryjne nakazy finansowania jednostek ochrony przeciwpożarowej wynikające z ustawy o ochronie przeciwpożarowej. W tym stanie rzeczy Sąd zasadnym uznał stanowisko przedstawione w sprawie przez podatnika.

Od powyższego wyroku skargę kasacyjną wniósł pełnomocnik Dyrektora Izby Skarbowej. Wyrok zaskarżono w całości i zarzucono mu naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.:

- art. 41 ust. 2 i 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) przez jego błędną wykładnię polegającą na przyjęciu przez Sąd, że gminę można uznać za jednostkę ochrony przeciwpożarowej skoro gmina jest jednostką finansującą zadania z zakresu ochrony przeciwpożarowej (przy zastosowaniu wykładni systemowej). W przekonaniu autora skargi kasacyjnej należy przyjąć wykładnię literalną (językową) powołanego przepisu tym bardziej, że stawka 7% jest stawką preferencyjną. W konsekwencji prowadziło to do naruszenia przez Sąd powołanych przepisów przez ich niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że powołany przepis statuujący stawkę 7% do dostaw na terytorium kraju towarów wymienionych w poz. 129-134 załącznika nr 3 do ustawy, dla jednostek ochrony przeciwpożarowej, przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej ma zastosowanie w przedmiotowej sprawie, podczas gdy nie znajduje on zastosowania skoro nabywcą nie jest jednostka ochrony przeciwpożarowej, a gmina;

- art. 41 ust. 1 cyt. ustawy o VAT poprzez jego niewłaściwe zastosowanie polegające na niezastosowaniu go przez Sąd w przedmiotowej sprawie i uznaniu, że stawka 22% nie ma zastosowania podczas gdy w przekonaniu wnoszącego skargę kasacyjną przepis ten ma zastosowanie;

- art. 15 ustawy z dnia 24 sierpnia 1991 r. o ochronie przeciwpożarowej (Dz. U. Nr 147, poz. 1229 ze zm.) przez jego błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że jednostką ochrony przeciwpożarowej wbrew wykładni literalnej jest gmina. Powołany przepis zawiera katalog zamknięty jednostek, którym ustawodawca nadał walor jednostek ochrony przeciwpożarowej. Z tego też względu niedopuszczalne jest uznanie inną niż wymienione w powołanym przepisie jednostkę za jednostkę ochrony przeciwpożarowej.

Mając na uwadze powyższe zarzuty wniesiono o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości na zasadzie art. 188 "Prawa o postępowaniu" i oddalenie skargi skarżącego oraz zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną pełnomocnik podatnika wniósł o jej oddalenie i zasądzenie kosztów postępowania od organu na rzecz skarżącego według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Spór w niniejszej sprawie dotyczy wykładni przepisów.

Podzielając co do zasady stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej, że przy wykładni przepisów podatkowych należy dać prymat wykładni językowej, Naczelny Sąd Administracyjny w tej konkretnie sprawie uważa wykładnię dokonaną przez Wojewódzki Sąd Administracyjny za prawidłową.

Trafnie bowiem Sąd I instancji wskazuje na niedopuszczalność odrywania wykładni art. 41 ust. 10 ustawy o VAT od przepisów art. 29 i 32 ustawy o ochronie przeciwpożarowej.

Rzecz organu podatkowego jest ustalenie czy dostawa ma miejsce dla jednostki ochrony przeciwpożarowej i jest przeznaczona na cele ochrony przeciwpożarowej.

Kluczową kwestią jest spełnienie 2 przesłanek:

- towar ma trafić do jednostki ochrony przeciwpożarowej,
- towar ma być przeznaczony na cele ochrony przeciwpożarowej.

W praktyce nie można wykluczyć, że postulat ścisłego trzymania się wykładni językowej uniemożliwiłby realizację dostaw na cele ochrony przeciwpożarowej.

Gdyby bowiem ściśle przestrzegać proponowanej przez Dyrektora Izby Skarbowej sposobu wykładni, dostawa nie mogłaby mieć miejsca np. dla zakładowej straży pożarnej (art. 15 pkt 2 ustawy o ochronie przeciwpożarowej), która nie może być podmiotem stosunków cywilnoprawnych z dostawcą towarów.

Przy proponowanej wykładni niemożliwe byłoby w niektórych przypadkach realizowanie celów ustawy o ochronie przeciwpożarowej z przyczyn podatkowych.

Sytuację taką (a w konsekwencji wykładnię) należy uznać za niedopuszczalną, co prowadzi do wniosku o braku podstaw do uznania dokonanej przez Sąd I instancji wykładni za błędną.

Konsekwencją uznania za prawidłową wykładni art. 41 ust. 2 i 10 ustawy o VAT nie jest bynajmniej uznanie gminy za jednostkę ochrony przeciwpożarowej. Sąd I instancji tego nie stwierdził. Uznał jedynie za niedopuszczalne opodatkowanie stawką 22% dostaw na cele ochrony przeciwpożarowej, gdy nabywcą jest gmina.

Jak to już wyżej wskazano rzeczą organów podatkowych będzie sprawdzenie czy dostawa (sfinansowana przez gminę) została dokonana na rzecz jednostki ochrony przeciwpożarowej.

Z tego względu także kolejne zarzuty naruszenia art. 41 ust. 1 ustawy o VAT oraz art. 15 ustawy o ochronie przeciwpożarowej nie mogą zostać uznane za przekonywujące.

Rozważania powyższe prowadzą do wniosku, że skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw w rozumieniu art. 174 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Wobec stwierdzenia, że skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 oraz art. 204 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. nr 153, poz. 1270 ze zm.) orzekł jak w sentencji.

III SA/GI 568/07 - Wyrok WSA w Gliwicach

Data orzeczenia	2007-05-09	orzeczenie prawomocne
Data wpływu	2007-03-15	
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach	
Sędziowie	Barbara Orzepowska-Kyć /sprawozdawca/ Ewa Karpińska Henryk Wach /przewodniczący/	
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług	
Sygn. powiązane	I FSK 1322/07 - Wyrok NSA z 2008-10-28	
Skarżony organ	Dyrektor Izby Skarbowej	
Treść wyniku	Uchyłono zaskarżoną decyzję	

SENTENCJA

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia NSA Henryk Wach, Sędziowie Sędzia NSA Ewa Karpińska, Asesor WSA Barbara Orzepowska-Kyć (spr.), Protokolant Sekretarz sądowy Anna Charchuła, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 9 maja 2007 r. przy udziale - sprawy ze skargi P. W. - A w B. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K. z dnia [...] r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług - interpretacji prawa podatkowego 1. uchyła zaskarżoną decyzję; 2. zwraca stronie skarżącej kwotę [...]zł (słownie: [...] złotych) stanowiącą różnicę pomiędzy wpisem należnym a pobranym; 3. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w K. na rzecz strony skarżącej kwotę [...] zł (słownie: [...] złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

UZASADNIENIE

Dyrektor Izby Skarbowej w K. decyzją z dnia [...] r. nr [...] po rozpoznaniu odwołania P. W. "A" w B. odmówił uchylenia postanowienia Naczelnika [...] Urzędu Skarbowego w B. z dnia [...] r. nr [...] stanowiącego interpretację co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w sprawie dotyczącej sprzedaży towarów na rzecz jednostek ochrony przeciwpożarowej oraz na rzecz gmin i powiatów z przeznaczeniem dla jednostek ochrony przeciwpożarowej. W podstawie prawnej decyzji powołał art. 14 b § 5 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r., Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005r. Nr 8 poz. 60 ze zm. ost. zm. Dz. U. nr 143, poz. 1199)

W uzasadnieniu przedstawił dotychczasowy przebieg postępowania administracyjnego oraz argumentację prawną. W ramach tych wyjaśnił, że strona skarżąca wnioskiem z dnia [...] r., uzupełnionym pismem z dnia [...] r., zwróciła się do organu pierwszoinstancyjnego w trybie art. 14 a ustawy Ordynacja podatkowa o wydanie pisemnej interpretacji, co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego. Przy czym wyjaśniła, iż zajmuje się sprzedażą towarów wymienionych w poz. 129-134 załącznika nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 54, poz. 535 ze zm.) Sprzedaży tych towarów dokonuje na rzecz jednostek ochrony przeciwpożarowej oraz na rzecz gmin i powiatów z przeznaczeniem dla jednostek ochrony przeciwpożarowej, co znajduje potwierdzenie w umowie sprzedaży w postaci wskazania jednostki ochrony przeciwpożarowej, dla której dokonywana jest dostawa, a także na fakturze dokumentującej sprzedaż, na której wskazaną została gmina (powiat), jako nabywca oraz informacji dla jakiej jednostki ochrony przeciwpożarowej przeznaczony jest towar. Zdaniem skarżącego dla tej sprzedaży można zastosować stawkę podatku VAT 7%.

Postanowieniem z dnia [...] r., [...] Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego w B. uznał za nieprawidłowe stanowisko skarżącego.

W zażaleniu skarżący reprezentowany przez pełnomocnika wniósł o zmianę stanowiska zajętego przez organ pierwszoinstancyjny.

Zaskarżoną decyzją Dyrektor Izby Skarbowej w K. odmówił uchylenia orzeczenia organu pierwszej instancji.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego pełnomocnik strony skarżącej wniósł o uchylenie zaskarżonej decyzji w całości oraz o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych, zarzucając:

- naruszenie przepisu art. 41 ust. 10 ustawy o podatku od towarów i usług, poprzez jego wadliwą wykładnię, co stanowi naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy,
- naruszenie przepisów prawa procesowego tj. art. 14 b § 5 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa, poprzez odmowę uchylenia lub zmiany postanowienia pierwszoinstancyjnego.

W uzasadnieniu pełnomocnik skarżącego powołał się na przepisy art. 29 i 32 ustawy o ochronie przeciwpożarowej wskazując na obowiązek gmin w zakresie finansowania jednostek ochrony przeciwpożarowej. Wywiódł, iż gmina jest tylko podmiotem finansującym zakup, zaś faktycznym nabywcą są jednostki ochrony przeciwpożarowej. Zaakcentował, że redakcja art. 41 ust. 10 ustawy podatkowej, nie prowadzi do wniosku, iż dla zastosowania stawki 7% konieczne jest, aby nabywcą towaru (odbiorcą towaru) była jednostka ochrony przeciwpożarowej. Przepis ten - w ocenie skarżącego - nie określa czynności opodatkowanej, lecz operuje synonimem dalszym "dla" określającym wymóg ostatecznego odbiorcy tj. beneficjenta fakturowanej, opodatkowanej dostawy takiego towaru.

Pełnomocnik skarżącego w trakcie prowadzonego postępowania odwoławczego i w skardze powołał się na interpretacje [...] Urzędu Skarbowego oraz T. Urzędu Skarbowego w L., które stoją w sprzeczności z zaskarżoną interpretacją.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w K. wniósł o jej oddalenie podtrzymując dotychczasowe stanowisko w sprawie.

W uzasadnieniu powołał się na treść art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1, art. 41 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 41 ust. 10 ustawy o podatku od towarów i usług, wywodząc, iż 7 % stawkę podatku, stosuje się w sytuacji, gdy zaistnieją łącznie dwie przesłanki: sprzedaż odbywa się dla jednostek ochrony przeciwpożarowej i na cele ochrony przeciwpożarowej oraz dotyczy towarów wymienionych w poz. 129 - 134 załącznika nr 3 do ustawy podatkowej. Oznacza to, że prawnymi nabywcami towarów muszą być jednostki ochrony przeciwpożarowej. Następnie opierając się na treści art. 15 ustawy z dnia 24 sierpnia 1991 r., o ochronie przeciwpożarowej (Dz. U. z 2002r., Nr 147, poz. 1229) wskazał, że gmina (jednostka samorządu terytorialnego) jako nie wymieniona w tym przepisie nie jest jednostką ochrony przeciwpożarowej. Tym samym dostawa towarów wymienionych w poz. 129-134 załącznika nr 3 do ustawy, gdy nabywcą jest gmina podlega opodatkowaniu według stawki 22%.

Z kolei w odpowiedzi na twierdzenie pełnomocnika skarżącego, iz gmina jest tylko podmiotem finansującym zakup, zaś faktycznym nabywcą są jednostki ochrony przeciwpożarowej, Dyrektor Izby Skarbowej zaakcentował, że brak użycia przez ustawodawcę sformułowania "za pośrednictwem innych podmiotów" wyklucza prawo do zastosowania 7% stawki podatku, w

przypadku gdy pierwszym nabywcą jest gmina, zaś jednostka ochrony przeciwpożarowej jest dopiero nabywcą w obrocie wtórnym.

Dodatkowo powołał się na treść art. 106 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, wskazał, iż podatnicy, o których mowa w art. 15 są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy, z zastrzeżeniem ust. 2, 4 i 5 oraz art. 119 ust.10 i art.120 ust. 16. W przedmiotowej sprawie na fakturze VAT dokumentującej sprzedaż towarów widnieje jako nabywca gmina (lub powiat). Podkreślił też, iż organy podatkowe nie negują finansowania zakupów sprzętu przeciwpożarowego przez gminy, jednakże fakt ten pozostaje bez znaczenia dla sprawy, o ile z faktury dokumentującej dokonanie dostawy wynika, iż faktycznym nabywcą jest jednostka ochrony przeciwpożarowej, zaś gmina widnieje na fakturze wyłącznie jako płatnik transakcji.

Nie zgodził się też, że wydana interpretacja jest sprzeczna z interpretacjami wydawanymi przez inne urzędy, stwierdzając, iż przedmiotem interpretacji [...] Urzędu Skarbowego jest transakcja, w której jako nabywca towarów występuje jednostka ochrony przeciwpożarowej, natomiast w informacji [...] Urzędu Skarbowego w L. stwierdzono, iż fakt dostawy dla jednostek ochrony przeciwpożarowej winien wynikać z faktury VAT, zaś bez znaczenia pozostaje finansowanie dostawy przez gminę.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269) "Sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej oraz rozstrzyganie sporów kompetencyjnych i o właściwość między organami jednostek samorządu terytorialnego, samorządowymi kolegiami odwoławczymi i między tymi organami a organami administracji rządowej". "Kontrola, o której mowa w § 1, sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej" (art. 1 § 2 cyt. ustawy).

Stwierdzenie, iż zaskarżona decyzja została wydana z naruszeniem prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, naruszeniem prawa dającym podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego, innym naruszeniem przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy, może skutkować uchyleniem przez Sąd zaskarżonej decyzji (art. 145 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.).

Skarga jest uzasadniona.

W punkcie wyjścia rozważań nad zgodnością z prawem zaskarżonej decyzji należy zauważyć, że decyzja ta wydana została podstawie art. 14 b § 5 pkt 1, § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.). Pierwszy, z powołanych przepisów stanowi w zdaniu pierwszym, że "Organ odwoławczy w drodze decyzji zmienia albo uchyla postanowienie, o którym mowa w art. 14a § 4:

1) jeżeli uzna, że zażalenie wniesione przez podatnika, płatnika lub inkasenta zasługuje na uwzględnienie, lub

2) z urzędu, jeżeli postanowienie rażąco narusza prawo, orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, w tym także jeżeli niezgodność z prawem jest wynikiem zmiany przepisów".

Analiza przytoczonego przepisu prowadzi do jednoznacznego wniosku, że organ odwoławczy, gdy działa w trybie odwoławczym może:

- zaaprobować pogląd organu I instancji i postanowieniem odmówić uchylecia zaskarżonego postanowienia,
- zmienić lub uchylić postanowienie organu I instancji w formie decyzji.

W konsekwencji nie ulega kwestii, że Dyrektor Izby Skarbowej w K. odmawiając zmiany postanowienia Naczelnika [...] Urzędu Skarbowego w B. z dnia [...] r. stanowiącego interpretację co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w sprawie dotyczącej sprzedaży towarów na rzecz jednostek ochrony przeciwpożarowej oraz na rzecz gmin i powiatów z przeznaczeniem dla jednostek ochrony przeciwpożarowej, wydał rozstrzygnięcie w nieprawidłowej formie decyzji zamiast postanowienia. Tym niemniej uznać można, że w rozpoznawanej sprawie wydanie rozstrzygnięcia w wyższej formie decyzji jest wprawdzie nieprawidłowe, jednakże forma ta nie działa na szkodę podatnika i nie jest to uchybienie mające wpływ na wynik sprawy.

Pomimo tego - w ocenie Sądu - skarga jest uzasadniona.

Mając na względzie zaprezentowane przez strony stanowiska, zauważyć można, iż w rozstrzyganej sprawie, spór sprowadza się do wykładni art. 41 ust. 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.). W myśl tego przepisu 7% stawkę podatku, stosuje się do dostaw na terytorium kraju towarów wymienionych w poz. 129-134 załącznika nr 3 do ustawy, dla jednostek ochrony przeciwpożarowej, przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej.

W tym miejscu zgodzić się należy z organami podatkowymi, że z treści tego przepisu wynika, iż sprzedaż towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej korzysta ze stawki VAT w wysokości 7% wyłącznie w sytuacji, gdy zaistnieją łącznie dwie przesłanki dostawa odbywa się dla jednostek ochrony przeciwpożarowej i na cele ochrony przeciwpożarowej oraz dotyczy towarów wymienionych w poz. 129-134 załącznika nr 3 do ustawy podatkowej. Słusznie zauważyły też organy podatkowe, że nabywcami towarów muszą być jednostki ochrony przeciwpożarowej. Z kolei z treści art. 15 ustawy z dnia 24 sierpnia 1991 r., o ochronie przeciwpożarowej (Dz. U. z 2002 r., Nr 147, poz. 1229) wynika, że jednostkami ochrony przeciwpożarowej są: jednostki organizacyjne Państwowej Straży Pożarnej, jednostki organizacyjne wojskowej ochrony przeciwpożarowej, zakładowa straż pożarna, gminna zawodowa straż pożarna, powiatowa (miejska) straż pożarna, terenowa służba ratownicza, ochotnicza straż pożarna, związek ochotniczych straży pożarnych, inne jednostki ratownicze. Jednakże nie można zaakceptować stanowiska, że skoro gmina nie została wymieniona w art. 15 ustawy, to dostawa towarów wymienionych w poz. 129-134 załącznika nr 3 do ustawy podatkowej na cele ochrony przeciwpożarowej, gdy nabywcą jest gmina podlega opodatkowaniu według stawki 22%.

Zdaniem Sądu przy rozpoznawaniu niniejszej sprawy nie można pominąć, przywołanych przez stronę skarżącą treści art. 29 i 32 ustawy o ochronie przeciwpożarowej. Pierwszy z tych przepisów

stanowi, iż koszty funkcjonowania jednostek ochrony przeciwpożarowej pokrywane są z budżetów jednostek samorządu terytorialnego (pkt 2). Drugi z kolei stanowi, że koszty wyposażenia, utrzymania, wyszkolenia i zapewnienia gotowości bojowej ochotniczej straży pożarnej ponosi gmina (ust.2).

Przypomnieć też należy, że wykładnia systemowa polega na badaniu, czy poszczególne normy prawne stanowią składnik spójnego systemu prawnego. Oznacza to, że rozumienie przepisu prawnego powinno być wyznaczone nie tylko przez jego literalne brzmienie, lecz także przez treść innych przepisów prawa mających wpływ na rozumienie tego przepisu w ramach wykładni systemowej.

Odnosząc to do rozpoznawanej sprawy zauważyć należy, że organy podatkowe dokonały wykładni językowej spornego przepisu. Dokonały też wykładni systemowej z uwzględnieniem innych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz art. 15 ustawy o ochronie przeciwpożarowej. Pomięły jednakże interpretację tego przepisu w świetle uregulowań wynikających z art. 29 i 32 ustawy o ochronie przeciwpożarowej.

W tym stanie rzeczy przyjąć należy, iż skoro z ustawy o ochronie przeciwpożarowej wynika, jakie jednostki organizacyjne są jednostkami ochrony przeciwpożarowej i kto ponosi koszty funkcjonowania jednostek ochrony przeciwpożarowej, nie można, jak to uczyniły organy podatkowe, dokonywać wykładni przepisu art. 41 ust. 10 ustawy o podatku od towarów i usług jedynie w oparciu o wykładnię językową i niepełną wykładnię systemową. Dokonana przez organy podatkowe wykładnia doprowadziła do sprzeczności w systemie prawa podatkowego, która polega na tym, iż ignoruje się obligatoryjne nakazy finansowania jednostek ochrony przeciwpożarowej wynikające z ustawy o ochronie przeciwpożarowej. W tym stanie rzeczy, uznać należy, że stanowisko przedstawione przez podatnika jest zasadne.

Mając na uwadze powyższe, wobec naruszenia przepisów prawa materialnego na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) ustawy 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) Sąd orzekł jak w sentencji. O kosztach orzeczono zgodnie z art. 200 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.