

Wyrok z dnia 13 maja 1999 r.

III RN 190/98

Naruszenie przez podatnika obowiązku określonego w art. 29 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.) powoduje, że traci on prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy zakupie towarów i usług wyłącznie w stosunku do tej części obrotu, która podlega ewidencjonowaniu z zastosowaniem kas rejestrujących (art. 29 ust. 2 tej ustawy), o ile na podstawie prowadzonej dokumentacji nie wykaże, która część jego obrotów wyniknęła ze sprzedaży towarów i świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 41, poz. 324 ze zm.).

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 13 maja 1999 r. na rozprawie sprawy ze skargi Franciszka B., Agnieszki C. i Teresy M., współników Spółki Cywilnej „E.” w T. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 10 czerwca 1996 r. [...] w przedmiocie określenia zobowiązań w podatku od towarów i usług za miesiące od lipca 1994 r. do sierpnia 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 30 marca 1998 r. [...]

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

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

Urząd Skarbowy w T. stwierdził, że spółka cywilna Franciszka B., Agnieszki C. i Teresy M. - „E.”, która na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 września 1993 r. w sprawie czasowego zwolnienia niektórych grup podatników z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku od towarów i usług przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. Nr 92, poz. 427) była zwolniona z obowiązku ewidencjonowania obrotu za pomocą kas rejestrujących do dnia 30 czerwca 1994 r., pomimo osiągniętego w okresie trzech kwartałów 1993 r. obrotu w kwocie przekraczającej 20 mld starych złotych ze sprzedaży na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej, nie zainstalowała kasy rejestrującej celem ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego od sprzedaży na rzecz osób fizycznych. Z kolei przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 maja 1994 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. Nr 65, poz. 278 ze zm.), które obowiązywały od dnia 1 lipca 1994 r., nie mogły już stanowić podstawy prawnej dla korzystania przez spółkę cywilną „E.” ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Tymczasem z protokołów kontroli wynikało, że „E.” s.c. pomimo nie zainstalowania kasy fiskalnej także po wejściu w życie tego rozporządzenia nadal dokonywała sprzedaży na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej w okresie od dnia 1 lipca 1994 r. do dnia 31 października 1994 r. oraz od dnia 1 listopada 1994 r. do dnia 31 stycznia 1995 r. W rezultacie dokonania tych ustaleń Urząd Skarbowy w T. decyzją z dnia 13 maja 1996 r. wydaną na podstawie art. 29 ust. 2 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.) określił zobowiązanie spółki cywilnej „E.” z tytułu podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące na łączną kwotę 16.026.056,40 złotych. Decyzja ta została następnie utrzymana w mocy decyzją Izby Skarbowej w W. z dnia 20 czerwca 1996 r. W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego na tę decyzję Izby Skarbowej spółka cywilna „E.” zarzuciła naruszenie art. 7 KPA oraz § 4 ust. 1 pkt. 10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 maja 1994 r. w sprawie kas rejestrujących i wniosła o jej uchylenie oraz o uchylenie poprzedzającej ją decyzji Urzędu Skarbowego w T.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wyrokiem z dnia 30 marca 1998 r. [...] oddalił skargę spółki cywilnej „E.” stwierdzając w uzasadnieniu tego wyroku, że ustalenia i wnioski organów podatkowych w niniejszej sprawie są trafne, bowiem podatnik nie dopełnił ciążącego na nim obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego w podatku od towarów i usług

przy zastosowaniu kasy rejestrującej i z tego powodu utracił on prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony (art. 29 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług). Równocześnie Naczelny Sąd Administracyjny nie stwierdził, aby organy podatkowe naruszyły przepisy proceduralne w toku prowadzonego w rozpoznawanej sprawie postępowania.

Minister Sprawiedliwości [...] wniósł rewizję nadzwyczajną [...] zarzucając rażąco naruszenie art.27 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 29 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od towarów i usług, a w konsekwencji na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono, że w związku z wykładnią art. 29 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz jego zastosowaniem w rozpoznawanej sprawie konieczne jest rozważenie, czego nie uczynił Naczelny Sąd Administracyjny wydając zaskarżony wyrok, czy określona tym przepisem sankcja odnosić się ma do całego obrotu uzyskanego przez podatnika w związku ze sprzedażą na rzecz wszystkich osób fizycznych (bez względu na to czy prowadzą one, czy też nie prowadzą działalności gospodarczej), czy tylko do kwot podatku naliczonego związanego ze sprzedażą na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej. Problem ten jest tym bardziej doniosły, że skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w dniu 16 listopada 1998 r. podjął uchwałę (FPS 7/98), w której stwierdził, że: „naruszenie przez podatnika obowiązku z art. 29 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.) powoduje, że na podstawie art. 29 ust. 2 ustawy traci on prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy zakupie towarów i usług tylko do tej części obrotu, która podlega ewidencjonowaniu przy zastosowaniu kas rejestrujących”. Oznacza to, że interpretacja art. 29 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, która legła u podstaw zaskarżonego wyroku, była nieprawidłowa, co uzasadniało wniesienie rewizji nadzwyczajnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku dochodowym od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm. - w wersji

obowiązującej w latach 1994 -1995 stanowił, że: „1. Podatnicy świadczący usługi, w tym również w zakresie handlu i gastronomii, na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej są obowiązani do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. 2. Podatnicy naruszający obowiązek określony w ust. 1, do czasu zainstalowania kas rejestrujących tracą prawo do obniżania podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług”. Oznacza to, że naruszenie przez podatnika obowiązku określonego w art. 29 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług powoduje, że traci on prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy zakupie towarów i usług wyłącznie w stosunku do tej części obrotu, która podlegała ewidencjonowaniu z zastosowaniem kas rejestrujących (art. 29 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług - por. także uchwałę składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 listopada 1998 r., FPS 7/98 - ONSA z 1999 r. Nr 1, poz. 8), o ile na podstawie prowadzonej dokumentacji podatnik wykaże (ciężar dowodu spoczywa na podatniku), która część jego obrotów wyniknęła ze sprzedaży towarów i świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 41, poz. 324 ze zm.) oraz - mając na uwadze stan prawny obowiązujący aktualnie - także na rzecz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w formie indywidualnego gospodarstwa rolnego. Dlatego w rozpoznawanej sprawie, przed określeniem wysokości podatku należnego na podstawie art. 29 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług (w wersji obowiązującej w latach 1994 -1995), organy podatkowe były obowiązane umożliwić podatnikowi, który nie zastosował kasy rejestrującej, wykazanie, jaką część obrotów osiągnął on świadcząc usługi na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej (art. 29 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług - w wersji obowiązującej w latach 1994 - 1995).

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 393¹³ KPC w związku 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.
