

Wyrok z dnia 26 maja 2000 r.

III RN 175/99

Zastosowanie mniejszej liczby kas rejestrujących i po upływie terminów przewidzianych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 27 maja 1994 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. Nr 65, poz. 278 ze zm.) powoduje utratę prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy zakupie towarów i usług w stosunku do tej części obrotu, która podlegała obowiązkowi ewidencjonowania przy użyciu kas rejestrujących.

Przewodniczący: SSN Andrzej Wróbel (sprawozdawca), Sędziowie SN: Jerzy Kuźniar, Andrzej Wasilewski.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 26 maja 2000 r. sprawy ze skargi Gminnej Spółdzielni „S.Ch.” w C. na decyzję Izby Skarbowej w B. z dnia 23 września 1997 roku [...] w przedmiocie określenia wymiaru zobowiązania w podatku od towarów i usług za miesiące marzec – wrzesień 1996 roku, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Białymstoku z dnia 12 marca 1999 r. [...]

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

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

[...] Urząd Skarbowy w B. decyzją z dnia 18 czerwca 1997 r. na podstawie art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst:Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz.486 ze zm.). art. 10 ust. 2, art. 29 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.), § 2 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 maja 1994 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. Nr 65, poz. 278 ze zm.) i art. 104 KPA określił Gminnej Spółdzielni "S.Ch." w C. zobowiązanie w podatku od towarów i usług

za poszczególne miesiące od marca do września 1996 r. W uzasadnieniu Urząd Skarbowy podał, że Spółdzielnia w ciągu trzech kwartałów 1995 r. osiągnęła z tytułu prowadzonej działalności obrót na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej w wysokości 1.118.945,23 złotych, a zatem miała obowiązek rozpocząć prowadzenie ewidencji obrotu i kwot podatku należnego za pomocą kas rejestrujących od dnia 1 marca 1996 r. (art. 29 ust. 1 ustawy w związku z załącznikiem nr 2 rozporządzenia z dnia 27 maja 1994 r. w sprawie kas rejestrujących). Spółdzielnia ewidencjonowanie obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu urządzeń fiskalnych rozpoczęła od dnia 21 maja 1996 r. Naruszenie obowiązku wynikającego z art. 29 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym powoduje, iż podatnik na mocy przepisu art. 29 ust. 2 tej ustawy do czasu zainstalowania kas rejestrujących traci prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, przy nabyciu towarów i usług. Na podstawie danych wynikających z ewidencji księgowej Spółdzielni oraz złożonych deklaracji VAT-7 Urząd Skarbowy określił kwotę podatku naliczonego, w stosunku do której Spółdzielnia utraciła prawo do obniżenia podatku należnego, w wysokości: (a) marzec 1996r. - 18.479 złotych, (b) kwiecień 1996 r. - 15.889 złotych, (c) 1-20 maja 1996 r. - 13.520 złotych. Nadto Spółdzielnia odliczała od podatku należnego kwoty wydatkowane na zakup każdej z kas rejestrujących, mimo że nie spełniła wymogów zawartych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 27 maja 1994r. w sprawie kas rejestrujących, a mianowicie: (a) nie zainstalowano kas w obowiązujących terminach - § 5 ust. 1 rozporządzenia; (b) wystąpiła przerwa w instalowaniu kas; (c) nie złożono w urzędzie skarbowym oświadczenia o liczbie stanowisk kasowych w danym punkcie sprzedaży detalicznej - § 8 ust. 2 rozporządzenia; (d) z naruszeniem § 7 ust. 1 oraz § 8 rozporządzenia kasom, przed rozpoczęciem użytkowania przez podatnika, nie zostały nadane numery ewidencyjne. W świetle powyższego Spółdzielnia utraciła prawo do obniżenia podatku należnego o kwoty wydatkowane na zakup kas fiskalnych. Łączny podatek do przypisu i zapłaty za miesiące marzec - wrzesień 1996r. wynosi 63.652 złotych.

Izba Skarbowa w B. po rozpatrzeniu odwołania podatnika decyzją z dnia 23 września 1997 r. utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję, stwierdzając, że decyzja ta jest zgodna z prawem a zarzuty niezasadne, bowiem treść pisma powołanego w odwołaniu nie jest adekwatna do sytuacji Spółdzielni i treści kwestionowanej decyzji, zaś znowelizowany przepis art. 29 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług

wszedł w życie dnia 1 stycznia 1997r. (Dz.U. z 1996r. Nr 137, poz.640) i nie ma zastosowania do sytuacji zaistniałych w 1996r.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Białymstoku wyrokiem z dnia 12 marca 1999 r. [...] oddalił skargę Gminnej Spółdzielni "S.Ch." w C. na powyższą decyzję Izby Skarbowej w B. z dnia 23 września 1997 r. [...] w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za miesiące marzec - wrzesień 1996 r.

W ocenie Sądu zgodnie z przepisem 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.) 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. Zasady, warunki i tryb odliczania od podatku kwot wydatkowanych przy nabyciu kas rejestrujących oraz sposób odliczenia określone zostały rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 27 maja 1994r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. Nr 65, poz. 278 ze zm.). W załączniku nr 2 do rozporządzenia podane zostały terminy rozpoczęcia prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących w okresie od dnia 1 stycznia 1996r. do dnia 31 grudnia 1996 r. Termin powyższy uzależniony został od wielkości obrotów za pierwsze trzy kwartały 1995 r. Z akt sprawy wynika, że skarżąca Spółdzielnia osiągnęła sprzedaż na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej w pierwszych trzech kwartałach 1995 r. w wysokości 1.118.946,23 złotych, a zatem stosownie do załącznika nr 2 do wyżej wymienionego rozporządzenia powinna była rozpocząć ewidencję przy zastosowaniu kas rejestrujących od dnia 1 marca 1996 r. Ustalona przez organy podatkowe wysokość obrotu za pierwsze trzy kwartały 1995 r. nie była kwestionowana przez Spółdzielnię w toku całego postępowania podatkowego. W tej sytuacji zawarty w skardze zarzut, że Spółdzielnia winna była "rozliczyć podatek należny za pomocą kas fiskalnych za rok 1996 z dniem 1 września 1996 r." jest w ocenie Sądu całkowicie gołosłowny. Jeżeli natomiast Spółdzielnia wnosząc powyższy zarzut miała na myśli terminy rozliczania podatku od towarów i usług, to też jest to zarzut niezasadny, gdyż rozliczenia podatku od towarów i usług następują za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku (art. 26). Według Sądu naruszenie obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących po-

woduje sankcję z art. 29 ust.2 ustawy. Przepis ten - w brzmieniu obowiązującym w 1996 r. - stanowił, że podatnicy naruszający obowiązek określony w art. 29 ust. 1, do czasu zainstalowania kas rejestrujących, tracą prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Zmiana tego przepisu nastąpiła na mocy ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług ... (Dz.U. Nr 137, poz. 640) i weszła w życie od dnia 1 stycznia 1997 r. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego organy podatkowe nie mogły więc do stanu faktycznego roku 1996 stosować przepisu w owym czasie nieistniejącego, a tym samym zarzut nieuwzględnienia obowiązującego od dnia 1 stycznia 1997r. przepisu art. 29 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług jest niezasadny. Z akt sprawy wynika również, że Spółdzielnia naruszyła przepisy § 7 ust. 1 i § 8 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 maja 1994r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. Nr 65, poz. 278 ze zm.), co skutkuje brakiem możliwości odliczenia od podatku należnego kwot wydatkowanych na zakup kas. Z podanymi wyżej przepisami wiąże się również niezachowanie warunków zawartych w § 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące oraz warunków stosowania tych kas przez podatników (Dz.U. Nr 39, poz. 178 ze zm.). Sąd stwierdził również, że podane w skardze i w dodatkowym piśmie z dnia 10 marca 1999 r. zarzuty mijają się z istotą sporu. Urząd Skarbowy bowiem zastosował przepis art. 29 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług za okres obejmujący miesiące marzec, kwiecień i dwadzieścia dni maja 1996 r. czyli do dnia zarejestrowania przez Spółdzielnię pierwszej kasy rejestrującej. [...] Zmiana tego przepisu wprowadzona od dnia 1 stycznia 1997r. stanowiąca, że podatnicy naruszający obowiązek określony w ust. 1 tracą prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę stanowiącą równowartość 30% podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, nie świadczy o tym, że przepis ten w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 1996 r. był niejasny. Nie ma również znaczenia dla zastosowania powyższego przepisu przyczyna niewywiązania się podatnika z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego odmowa prawa do odliczenia kwot wydatkowanych na zakup kas fiskalnych nastąpiła dlatego, że Spółdzielnia naruszyła przepisy § 7 i § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 maja 1994 r. w

sprawie kas fiskalnych, a nie dlatego - jak podaje Spółdzielnia - że rozpoczęcie instalowania kas fiskalnych nastąpiło z opóźnieniem.

Minister Sprawiedliwości zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie art. 27 ust. 1 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. 1 i 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.) i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do rozpoznania Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Białymstoku.

W ocenie Ministra Sprawiedliwości interpretacja art. 29 ust. 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, wbrew twierdzeniom Sądu orzekającego w niniejszej sprawie [...], budziła istotne wątpliwości prawne, a stosowana gramatyczna wykładnia nie pozwalała na określenie zakresu ograniczenia prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w sytuacji, gdy podatnik naruszył obowiązki wynikające z art. 29 ust. 1 powołanej ustawy. Wątpliwości te podniosła także skarżąca w swoim piśmie z dnia 10 marca 1999 r. będącym uzupełnieniem wcześniejszej skargi na decyzję Izby Skarbowej. W ocenie Ministra Sprawiedliwości zobowiązywało to Sąd orzekający do dokładnego ich wyjaśnienia, co jednak nie nastąpiło, a Sąd ograniczył się do stwierdzenia, że znowelizowanie przepisu nie oznacza, iż uprzednio jego interpretacja nasuwała wątpliwości prawne. Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśniając te wątpliwości podjął w dniu 16 listopada 1998 r. uchwałę składu siedmiu sędziów (FPS 7/98) stanowiącą, że "naruszenie przez podatnika obowiązku wynikającego z art. 29 ust. 1 ustawy o podatku VAT powoduje, że na podstawie art. 29 ust. 2 tej ustawy traci on prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy zakupie towarów i usług tylko do tej części obrotu, która podlega ewidencjowaniu przy zastosowaniu kas rejestrujących".

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Trafny jest zarzut rewizji nadzwyczajnej rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem przepisu 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.), który do dnia 31 grudnia 1996 r. miał następujące brzmienie: „Podatnicy naruszający obowiązek określony w ust. 1, do czasu zainstalowania kas rejestrujących, tracą prawo do obni-

żania podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.”

Zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy 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. Zasady, warunki i tryb odliczenia od podatku, w całości lub w części, kwot wydatkowanych przy nabyciu kas rejestrujących przez podatników świadczących usługi na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej, w tym również w zakresie handlu i gastronomii, oraz sposób tego odliczenia ustala Minister Finansów w drodze rozporządzenia (art. 29 ust. 3 pkt 1 ustawy). Równocześnie przepis art. 52 ust. 1 ustawy stanowił, że od dnia 1 stycznia 1994 r. obowiązek prowadzenia ewidencji obrotu i kwot należnego podatku przy zastosowaniu kas rejestrujących dotyczy podatników, których wysokość obrotów osiągniętych z działalności określonej w art. 29, w ciągu trzech kwartałów poprzedniego roku, przekraczała 2 mln zł, zaś zgodnie z przepisem art. 52 ust. 2 Minister Finansów w terminie do dnia 30 września 1994 r. był obowiązany określić, w drodze rozporządzenia, kwoty obrotów osiągniętych z działalności określonej w art. 29 ustawy, powodujących powstanie obowiązku stosowania kas rejestrujących w okresie od 1 stycznia 1995 r. i od 1 stycznia 1996 r. W wykonaniu tego upoważnienia Minister Finansów wydał rozporządzenie z dnia 27 maja 1994 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. Nr 65, poz. 278 ze zm.). Zgodnie z § 2 ust. 1 rozporządzenia w okresie od dnia 1 stycznia 1996 r. do dnia 31 grudnia 1996 r. obowiązek rozpoczęcia ewidencji obrotu i kwot należnego podatku przy zastosowaniu kas rejestrujących dotyczy podatników, których wysokość obrotów osiągniętych z działalności określonej w art. 29 ustawy w ciągu pierwszych trzech kwartałów 1995 r. przekroczyła, jak w rozpoznawanej sprawie, 400 tys. zł. Stosownie do przepisu § 5 ust. 1 rozporządzenia w terminach określonych w § 1-4 podatnicy byli obowiązani rozpocząć prowadzenie ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu co najmniej 1/20 liczby kas, która powinna być zainstalowana we wszystkich punktach sprzedaży podatnika, w zaokrągleniu w górę do liczb całkowitych. W następnych miesiącach, zgodnie z § 5 ust. 2 tego rozporządzenia, podatnicy byli obowiązani zainstalować kasy rejestrujące w ilościach odpowiadających co najmniej liczbie kas zainstalowanych w pierwszym miesiącu, z tym że po upływie dwudziestego miesiąca, licząc od terminów wymienio-

nych w § 1 - 4, cały obrót podatnika i kwoty należnego podatku muszą być ewidencjonowane przy zastosowaniu kas rejestrujących.

W rozpoznawanej sprawie jest niesporne, że Spółdzielnia osiągnęła w trzech pierwszych kwartałach 1995 r. obrót, ze sprzedaży na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej, w wysokości 1.118.945, 23 zł, a zatem zgodnie z załącznikiem nr 2 do rozporządzenia była obowiązana rozpocząć od dnia 1 marca 1996 r. ewidencję obrotów i kwot podatku należnego przy zastosowaniu co najmniej 1/20 liczby kas, które powinny być zainstalowane we wszystkich punktach prowadzonej sprzedaży. Spółdzielnia instalację kas rejestrujących rozpoczęła dopiero od 21 maja 1996 r., a zatem trafny jest pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, że nie wykonała obowiązku wynikającego z art. 29 ust. 1 ustawy. Należy bowiem przyjąć, że podatnik narusza powołany wyżej przepis ustawy zarówno wówczas, gdy nie rozpoczyna sukcesywnej instalacji kas rejestrujących w terminach określonych w § 1- 4 rozporządzenia, jak i wówczas, gdy nie ewidencjonuje całości obrotu i kwot podatku należnego przy użyciu kas rejestrujących po upływie dwudziestu miesięcy od tych terminów.

Trafny co do zasady jest pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, że naruszenie obowiązku zainstalowania w terminie kas fiskalnych powoduje utratę prawa do obniżania podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Brzmienie przepisu art. 29 ust. 2 ustawy nie daje jednak podstawy do przyjęcia, iż utrata prawa do odliczenia podatku naliczonego odnosi się jedynie do tej części obrotu, który został uzyskany w tych sklepach, w których, mimo istnienia takiego obowiązku, Spółdzielnia nie zainstalowała kas fiskalnych. Pogląd taki prowadzi bowiem do skutków sprzecznych z zasadą proporcjonalności w takim zakresie, w jakim nie czyni żadnej różnicy między dolegliwością sankcji w odniesieniu do podatnika, który nie rozpoczął instalacji kas fiskalnych w przewidzianych przez prawo terminach i nie ewidencjonuje całości obrotu i kwot podatku należnego przy użyciu tych kas po upływie dwudziestu miesięcy od tych terminów, a podatnikiem, który z naruszeniem tych terminów zainstalował mniejszą niż wymagana przepisami rozporządzenia liczbę kas rejestrujących. Należy bowiem przyjąć, że skoro przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 maja 1994 r. w sprawie kas rejestrujących dopuszczały sukcesywne instalowanie kas, a w konsekwencji rozliczanie podatku należnego i naliczonego za pomocą kas rejestrujących i struktury zakupu (art. 30 ustawy), to zastosowanie mniejszej liczby kas rejestrujących i po upływie terminów przewidzianych w

tym rozporządzeniu powinno powodować utratę prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy zakupie towarów i usług w stosunku do tej części obrotu, która podlegała obowiązkowi ewidencjonowania przy użyciu kas rejestrujących.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====