

Wyrok z dnia 5 stycznia 2001 r.

III RN 48/00

Do podatników, którzy dokonali czynności podlegającej opodatkowaniu przed zgłoszeniem rejestracyjnym, 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.) nie stosuje się obniżenia kwoty (lub zwrotu różnicy) podatku należnego o podatek naliczony.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 5 stycznia 2001 r. sprawy ze skargi „C.C.” Sp. z o.o. w G. na decyzję Izby Skarbowej w G. z dnia 30 czerwca 1997 r. [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za lipiec 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 2 czerwca 1999 r. [...]

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

U z a s a d n i e

Rozpatrzoną rewizją nadzwyczajną Ministra Sprawiedliwości został zaskarżony wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 2 czerwca 1999 r., uchylający zaskarżoną przez podatnika decyzję Izby Skarbowej w G. z dnia 30 czerwca 1997 r. oraz poprzedzającą ją decyzję wydaną w pierwszej instancji przez Drugi Urząd Skarbowy w G. Podstawę tego wyroku stanowiły następujące ustalenia.

W trakcie kontroli skarbowej przeprowadzonej w „C.C.” Spółce z o.o. z siedzibą w G. ustalono między innymi, że Spółka ta dokonała zgłoszenia rejestracyjnego na podstawie 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.) w dniu 6 lipca 1995 r., zaś w deklaracji podatkowej VAT-7 za lipiec 1995 r. dokonała obniżenia podatku należ-

nego o podatek naliczony wynikający z dokumentów odprawy celnej SAD 3/8 otrzymanych w dniach 4 lipca 1995 r. i 5 lipca 1995 r. o łącznej wartości netto 2.712.336,00 zł, VAT – 596.709,50 zł oraz faktury VAT [...] z dnia 3 lipca 1995 r. wartości netto 83,60 – VAT 18,39 zł. Drugi Urząd Skarbowy decyzją z dnia 29 marca 1996 r. rozliczył podatek od towarów i usług za okres od lipca 1995 r. do grudnia 1995 r. oraz ustalił sankcję na podstawie art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług w wysokości trzykrotności zawyżenia podatku naliczonego za miesiąc lipiec 1995 r. w kwocie 1.790.178 zł.

Rozpoznając odwołanie podatnika, Izba Skarbowa w G. decyzją z dnia 30 czerwca 1997 r. [...] uchyliła zaskarżoną decyzję w części ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe za lipiec 1995 r. w kwocie 1.611.160,00 zł stanowiącej różnicę między wysokością sankcji wynikającej z art. 27 ust. 5 pkt 2 powołanej ustawy w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 1996 r. oraz z przepisów obowiązujących od dnia 1 stycznia 1997 r. W pozostałym zakresie zaskarżona decyzja została utrzymana w mocy.

W ocenie prawnej wyrażonej w wyroku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że skoro podatnikiem podatku od towarów i usług są z mocy prawa wszystkie podmioty wymienione w art. 5 ust. 1 ustawy, dokonujące czynności wymienionych w art. 2, to niedokonanie przez określony podmiot obowiązku rejestracji podatkowej, o której mowa w art. 9 ustawy, nie pozbawia tego podmiotu, przymiotu podatnika podatku od towarów i usług. Obowiązek uiszczenia podatku zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy istnieje bez względu na to, czy podatnik jest zarejestrowany. Art. 9 ustawy nie przewiduje sankcji w postaci pozbawienia podatnika prawa do zwrotu różnicy między podatkiem należnym i naliczonym – prawo to stanowi istotę podatku od towarów i usług. Z unormowania art. 25 ust. 3 ustawy o podatku VAT nie wynika, aby zasada rozliczania tego podatku wynikająca z art. 19, była ograniczona również do tych podatników, którzy wprawdzie nie dokonali zgłoszenia rejestracyjnego przed dokonaniem pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu, jednakże w dacie złożenia deklaracji zawierającej rozliczenie byli zarejestrowani w rejestrze, o którym mowa w art. 9, a rozliczenie zostało złożone w ustawowo przewidzianym terminie. „Przeniesienie z art. 9 powołanej ustawy określenia terminu dokonania zgłoszenia rejestracyjnego do interpretacji przepisu art. 25 ust. 3 tej ustawy stanowi zabieg wykładni rozszerzającej unormowanie szczególne. Przepis art. 25 ust. 3 ustawy ogranicza uprawnienie do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego, zatem ocena,

czy podatnik dokonał zgłoszenia rejestracyjnego winna uwzględniać stan w dacie zgłoszenia wniosku”.

Minister Sprawiedliwości zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 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 § 19 pkt 1 w związku z § 18 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 688 i z 1995 r. Nr 41, poz. 212) i na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, wniósł o uchylenie powyższego wyroku i oddalenie skargi. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono, że w ocenie prawnej zaskarżonego wyroku NSA błędnie interpretuje określone w art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług uprawnienie podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Jest to wprawdzie podstawowe uprawnienie podatnika od towarów i usług ściśle związane z istotą tego podatku, jednakże przysługuje tylko na określonych warunkach. Warunki te wynikają nie tylko z przepisu art. 19 ustawy, lecz sformułowane zostały również w innych przepisach tej ustawy. Do najważniejszych z nich należy: rejestracja podatnika (art. 9 ustawy), posiadanie prawidłowego dokumentu uprawniającego do odliczenia (art. 19 ust. 3, art. 25 ust. 1 pkt 4 lit. a), art. 32 ustawy), całkowite lub częściowe związanie podatku naliczonego przy zakupie lub imporcie z wykonywanymi przez podatnika czynnościami opodatkowanymi (art. 20 ust. 2 ustawy), otrzymanie przez podatnika towaru lub przekazanie sprzedawcy zaliczki podlegającej opodatkowaniu (art. 19 ust. 3a ustawy), odliczenie podatku w określonym przepisami terminie (art. 19 ust. 3, 3a, 4 ustawy), nabycie towarów lub usług powodujące uznanie poniesionych wydatków za koszt uzyskania przychodu (art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy).

Zdaniem Ministra Sprawiedliwości wyrażone w zaskarżonym wyroku stanowisko pozostaje w sprzeczności z brzmieniem art. 25 ust. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym 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. Chodzi tu o dokonanie zgłoszenia według art. 9 ust. 1 ustawy, stanowiącego, że podatnicy, o których mowa w art. 5, są obowiązani przed dniem wykonania pierwszej

czynności określonej w art. 2 złożyć w urzędzie skarbowym zgłoszenie rejestracyjne. Jeżeli nie budzi wątpliwości, że Spółka dokonała przedmiotowego importu towarów, czyli dokonała czynności, o których mowa w art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym przed zgłoszeniem rejestracyjnym o jakim mowa w art. 9 ust. 1 ustawy, to zastosowaniu podlegał art. 25 ust. 3 ustawy. Z żadnego natomiast przepisu ustawy nie wynika dopuszczalność ustalenia, czy podatnik dokonał zgłoszenia rejestracyjnego, według stanu z dnia złożenia rozliczenia podatku.

Naruszenie § 19 pkt 1 w związku z § 18 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 688 ze zm.) wynika stąd, że podatnik przed zarejestrowaniem nie miał w ogóle uprawnienia do otrzymania faktury VAT z dnia 3 lipca 1995 r. Zgodnie zaś z wyżej wymienionymi przepisami do otrzymania faktur uprawnieni są podatnicy posiadający numer identyfikacyjny lub posługujący się numerem tymczasowym. Żadnego z tych warunków nie spełniała skarżąca Spółka. Ponadto naruszyła ona przepis art. 27 powołanej ustawy stanowiący o zasadach prowadzenia ewidencji. Ewidencja ta powinna zawierać między innymi dane niezbędne do określenia kwoty podatku naliczonego obniżającego podatek należny. Ujmując w ewidencji kwoty podatku naliczonego z faktur oraz dokumentów odprawy celnej SAD sprzed daty złożenia zgłoszenia rejestracyjnego Spółka naruszyła te zasady. Tym samym organy skarbowe miały podstawy do wymierzenia sankcji na podstawie art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy.

Minister Sprawiedliwości stwierdził, że wbrew wyrokowi zaskarżone orzeczenie nie jest zgodne z dotychczasową linią orzecniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wskazano w rewizji nadzwyczajnej orzeczenia NSA wyrażające oceny odpowiadające stanowisku rewizji nadzwyczajnej: z dnia 20 marca 1998 r., I SA/Wr 195/96, z dnia 14 lutego 1997 r., SA/Bk 874/95, z dnia 28 sierpnia 1997 r., I SA/Po 274/97, z dnia 19 listopada 1997 r., I SA/Wr 25/96, z dnia 6 lutego 1997 r., I SA/Po 1109/96, z dnia 8 maja 1998 r., III SA 1310/96 oraz orzeczenie Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 12 lutego 1999 r., I SA/Gd 162/97. W tym ostatnim wyroku NSA przyznał, że „w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego nigdy nie budziło wątpliwości, że skoro podatnik w ewidencji VAT wykazał stanowiące podstawę odliczenia faktury wystawione i przyjęte przed datą zgłoszenia rejestracyjnego, zasadnie organy podatkowe przyjmowały, że doszło do zawyżenia tego podatku. Skoro podatnik w ewidencji VAT, stanowiącej podstawę obliczenia podatku naliczo-

nego, wykazał dokument odprawy celnej wystawiony i przyjęty przed datą zgłoszenia rejestracyjnego, zasadnie przyjął organ podatkowy, że zastosowanie ma sankcja przewidziana w art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy, nastąpiło bowiem naruszenie obowiązków ewidencyjnych”. Identyczne stanowisko zostało zajęte w wyroku z dnia 28 listopada 1997 r., SA/Gd 2363/95.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Podstawy rewizji nadzwyczajnej zostały w niej przekonywająco uzasadnione. Zgodzić się należy z Ministrem Sprawiedliwości, że ocena prawna wyrażona w zaskarżonym wyroku pozostaje w sprzeczności z utrwaloną już w orzecznictwie i nie budzącą zastrzeżeń interpretacją wskazanych w rewizji nadzwyczajnej przepisów. Stanowisko wyroku wynika z przyjętego założenia jakoby każda realizacja stanu faktycznego, z którym ustawa o podatku od towarów i usług wiąże opodatkowanie (art. 2) przez podmioty wymienione w art. 5 ust. 1 tej ustawy powoduje, z jednej strony, obowiązek uiszczenia podatku (art. 11 ust. 1), niezależny od tego czy podatnik dokonał rejestracji (art. 9), a z drugiej strony, konsekwentnie wymaga zastosowania zasady obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Wbrew ocenie prawnej wyroku nie jest uprawnione wnioskowanie o powyższej konsekwencji, przede wszystkim ze względu na to, że ustawa podatkowa w licznych przepisach (por. przypadki wskazane wyżej za rewizją nadzwyczajną) określa warunki ustanowionego w art. 19 ust. 1 prawa do obniżenia podatku należnego. W kontekście rozpatrywanej sprawy zasadnicze znaczenie ma art. 25 ust. 3 ustawy stanowiący, że obniżenia kwoty (lub zwrotu różnicy) podatku należnego nie stosuje się między innymi do podatników, którzy nie dokonali zgłoszenia rejestracyjnego (lub zostali wykreśleni z rejestru), o którym mowa w art. 9. Z kolei „podatnik, który nie dokonał zgłoszenia rejestracyjnego” nie powinien być określony w oderwaniu od zasad zgłoszenia rejestracyjnego ustanowionych w art. 9. Jeżeli według ustępu pierwszego tego przepisu obowiązek zgłoszenia rejestracyjnego ciąży na podatniku „przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 2”, to w konsekwencji należy przyjąć, że dokonanie czynności podlegającej opodatkowaniu (art. 2) przed dokonaniem zgłoszenia rejestracyjnego odpowiada sytuacji, o której mowa w art. 25 ust. 3 ustawy. Mamy bowiem w tym wypadku do czynienia z prawopodatkowym stanem faktycznym zaistniałym przed zgłoszeniem rejestracyjnym oraz z po-

datnikiem, który nie dokonał zgłoszenia rejestracyjnego. Przenosząc te wyjaśnienia na grunt art. 19 ust. 1 ustawy należy mieć na uwadze, iż podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku „naliczonego przy nabyciu towarów i usług”. Także więc w tym przepisie, określającym zasadę obniżenia podatku należnego miarodajny jest stan rzeczy związany z nabyciem towarów (usług), a jak to wyjaśniono poprzednio – w sprawie chodzi o podatnika, który dokonał czynności i otrzymał fakturę VAT (por. art. 19 ust. 2 i 3) przed dokonaniem zgłoszenia rejestracyjnego, chociaż przed zarejestrowaniem nie był do tego uprawniony (por. wskazane w rewizji nadzwyczajnej przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r.). Należy w związku z tym podkreślić, że dopiero faktura (oczywiście faktura prawidłowa) stanowi – stosownie do mechanizmu obniżenia podatku wynikającego z art. 19 ust. 2 i 3 ustawy – podstawę do dokonania odliczenia.

Stwierdzając ponadto zasadność pozostałych wyżej przedstawionych argumentów Ministra Sprawiedliwości i uznając w konsekwencji, że rewizja nadzwyczajna ma usprawiedliwione podstawy, Sąd Najwyższy orzekł stosownie do art. 393¹³ § 1 KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.).

=====