

Wyrok z dnia 29 sierpnia 2001 r.

III RN 131/00

Organy skarbowe powinny stosować sankcję łagodniejszą przewidzianą w 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.) w brzmieniu obowiązującym w dniu orzekania, nie zaś sankcję surowszą określoną w tym przepisie w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 1997 r., gdyż ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz.U. Nr 137, poz. 640) nie zawiera przepisów przejściowych.

Przewodniczący SSN Andrzej Wróbel (sprawozdawca), Sędziowie SN:
Katarzyna Gonera, Andrzej Kijowski.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 29 sierpnia 2001 r. sprawy ze skargi „E.-P.” Holding S.A. w Z.G. na decyzję Izby Skarbowej w Z.G. z dnia 30 kwietnia 1998 r. [...] w przedmiocie zobowiązania w podatku od towarów i usług za miesiące marzec - grudzień 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 2 grudnia 1999 r. [...]

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

U z a s a d n i e

Inspektor kontroli skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Z.G. dziesięcioma decyzjami z dnia 28 listopada 1997 r. określił Spółce Akcyjnej „E.-P.” Holding w Z.G. podatek od towarów i usług za miesiące marzec - grudzień 1995 r. W uzasadnieniu tych decyzji stwierdzono między innymi, że podatnik bezzasadnie obniżył podatek należny za poszczególne wyżej wskazane miesiące. Spółka nie dopełniła bowiem obowiązku wynikającego z § 5 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z

dnia 27 maja 1994 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. Nr 65, poz. 278) w związku 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.). „E.-P.” Sp. z o.o. w okresie od 1 stycznia 1994 r. do 30 września 1994 r. uzyskała obrót z prowadzonej działalności w wysokości przekraczającej 20 mld starych złotych. W związku z tym zgodnie z § 1 ust. 1 i 2 rozporządzenia i art. 52 ustawy Spółka była obowiązana rozpocząć od dnia 1 marca 1995 r. prowadzenie ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy użyciu kas rejestrujących. W postępowaniu kontrolnym ustalono, że w dniu 1 marca 1995 r. „E.-P.” Sp. z o.o. przekształciła się w Spółkę Akcyjną „E.-P.” Holding w Z.G. przejmując należności i zobowiązania oraz numer identyfikacyjny NIP „E.-P.” Sp. z o.o.

Izba Skarbowa w Z.G. dziesięcioma decyzjami z dnia 30 kwietnia 1998 r. utrzymała w mocy zaskarżone odwołaniem podatnika powyższe decyzje organu skarbowego pierwszej instancji. Organ odwoławczy nie uznał za zasadną argumentację podatnika, jakoby z dniem powstania Spółki Akcyjnej nie była ona podmiotem obowiązany do ewidencjonowania obrotu i podatku przy pomocy kas rejestrujących, zaś fakt zamknięcia na koniec lutego 1995 r. ksiąg podatkowych Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością nie ma, w ocenie Izby Skarbowej, istotnego znaczenia w sprawie. Organ pierwszej instancji prawidłowo określił, że za dziesięć miesięcy 1995 r. Spółka Akcyjna zaniżyła podatek należny i zawiżyła podatek naliczony. Tym samym, skoro Spółka Akcyjna jako przekształcona forma organizacyjna Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i kontynuator jej praw i obowiązków, nie zainstalowała kas rejestrujących, to w świetle przepisu art. 29 ust. 2 ustawy nie mogła skutecznie odliczyć podatku naliczonego od podatku należnego.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu wyrokiem z dnia 2 grudnia 1999 r. [...] oddalił skargi podatnika na decyzje Izby Skarbowej w P. z dnia 30 kwietnia 1998 r. Sąd ocenił tryb i zasady przekształcenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę akcyjną i stwierdził, że „E.-P.” Sp. z o.o. nie uległa likwidacji, lecz przekształceniu w „E.-P.-Holding” S.A., która w świetle art. 9 ustawy nie była nowym podatnikiem, lecz kontynuatorem „E.-P.” Sp. z o.o. W związku z tym z dniem zarejestrowania w dniu 1 marca 1995 r. „E.-P.-Holding” S.A. była obowiązana wprowadzić kasy rejestrujące w ilościach wskazanych w § 5 rozporządzenia z dnia 27 maja 1994 r. w sprawie kas rejestrujących. Niewykonanie tego obowiązku do końca 1995 r. spowodowało utratę przez skarżącą Spółkę prawa do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego w rewizji nadzwyczajnej od powyższego wyroku zarzucił rażąco naruszenie: 1. art. 22 ust. 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 156 § 1 pkt 2 KPA w związku z art. 328 § 2 KPC w związku z art. 59 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, „ w kontekście art. 51 zd. 1 tej ostatniej ustawy, wobec przejścia do porządku nad faktem, iż w dniu 28 listopada 1997 r., to jest w dniu wydania dziesięciu decyzji przez organ pierwszej instancji, nie obowiązywał zastosowany w sprawie przepis pozbawiający podatnika prawa do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony o 100%, a to ze względu na treść art. 29 ust. 2 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1997 r., a także w związku z tym, iż w piśmie procesowym pełnomocnika skarżącej z dnia 9 listopada 1998 r. okoliczność zastosowania w sprawie nie obowiązującego przepisu prawa materialnego była podnoszona, a sąd administracyjny do tego zarzutu się nie ustosunkował”, 2. 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.) w brzmieniu ustalonym przez art. 1 pkt 19 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karno-skarbowej (Dz.U. Nr 137, poz. 640 ze zm.) w związku z art. 5 „ w kontekście art. 3 ust. 1 i 2 tej ostatniej ustawy, wobec braku ustalenia, iż w sprawie mógł mieć zastosowanie jedynie – korzystniejszy dla podatnika – ww. art. 29 ust. 2 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1997 r., a nie w brzmieniu obowiązującym przed tą datą”. Wskazując na powyższe podstawy Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego wniósł o „zmianę przedmiotowego wyroku NSA w Warszawie OZ w Poznaniu i stwierdzenie nieważności ww. decyzji Izby Skarbowej w Z.G. z dnia 30 kwietnia 1998 r. i utrzymanych nimi w mocy decyzji z dnia 28 listopada 1997 r. Inspektora Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Z.G.”

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna ma usprawiedliwione podstawy. W rozpoznawanej sprawie jest sporne, czy w odniesieniu do podatnika, który nie dopełnił wynikającego z art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących i nie zainstalował kas rejestrujących w

ilościach i terminie określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 27 maja 1994 r. w sprawie kas rejestrujących, należy stosować przepis art. 29 ust. 2 ustawy w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 1997 r., czy przepis ustawy w brzmieniu ustalonym przez art. 1 pkt 19 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karno-skarbowej. Powyższa wątpliwość powstała na tle stanu faktycznego rozpoznawanej sprawy, który jest niesporny. Podatnik z naruszeniem obowiązku wynikającego z art. 29 ust. 1 ustawy w związku z § 1 ust. 1 i 2 oraz § 5 ust. 1 i 2 rozporządzenia nie rozpoczął ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy użyciu kas rejestrujących w terminie od dnia 1 marca 1995 r., co stanowiło podstawę faktyczną decyzji organu kontroli skarbowej wydanej w dniu 28 listopada 1997 r. Powstaje w związku z tym wątpliwość ogólniejszej natury, a mianowicie czy w odniesieniu do stanów faktycznych doniosłych dla powstania obowiązku podatkowego stosuje się przepisy podatkowe obowiązujące w dacie powstania (okresie istnienia) tych stanów faktycznych, czy też przepisy obowiązujące w dniu wydania decyzji podatkowej opartej na takiej podstawie faktycznej.

Przed dniem 1 stycznia 1997 r. przepis art. 29 ust. 1 i ust. 2 ustawy miał następujące brzmienie: „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” (ust. 1). „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” (ust. 2). Nowe brzmienie tego przepisu zostało ustalone przez art. 1 pkt 19 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karno-skarbowej i w dniu wydania decyzji przez organy skarbowe przepis ten miał treść następującą: „Podatnicy sprzedający towary i świadczący usługi, w tym również w zakresie handlu i gastronomii, na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w formie indywidualnych gospodarstw rolnych, są obowiązani do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących” (ust. 1). „Podatnicy naruszający obowiązek określony w ust. 1, do czasu rozpoczęcia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, tracą prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę

stanowiącą równowartość 30% podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.”

W związku z tym należy zważyć, że po pierwsze – przepisy wcześniejsze i przepisy późniejsze nie różnią się zasadniczo w ich części obejmującej hipotezę i dyspozycję (art. 29 ust. 1 ustawy), z przepisów tych bowiem wynika jednoznaczny obowiązek podatników świadczących usługi, w tym również w zakresie handlu i gastronomii, na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej, prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących; po drugie – przepisy późniejsze są niewątpliwie korzystniejsze dla podatnika naruszającego przepis art. 29 ust. 1 ustawy w tym znaczeniu, że według przepisów późniejszych podatnik ten traci prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę stanowiącą równowartość 30% podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, podczas gdy pod rządem starych przepisów tracił prawo do obniżania podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług (art. 29 ust. 1 ustawy), po trzecie - wzajemny stosunek między tymi przepisami nie może być wyjaśniany w nawiązaniu do zasady *lex posterior derogat legi priori*, jak sądzi wnoszący rewizję nadzwyczajną Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego, bowiem paremia ta wyraża regułę kolizyjną służącą usuwaniu sprzeczności przepisów obowiązujących, gdy tymczasem nie ulega wątpliwości, że przepis art. 29 ust. 2 ustawy został z dniem 1 stycznia 1997 r. zmieniony przez przepis art. 1 pkt 19 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karno-skarbowej i w dacie wydania decyzji przez organy podatkowe nie obowiązywał w dotychczasowym brzmieniu, lecz w brzmieniu ustalonym tym ostatnio wymienionym przepisem, w każdym zaś razie we wskazanym okresie przepisy te nie obowiązywały równocześnie.

Wyjaśnienia wymaga charakter prawny sankcji określonej w przepisie art. 29 ust. 2 ustawy. Należy przyjąć, że utrata przez podatnika prawa do obniżenia podatku należnego o kwotę stanowiącą równowartość 30% (100%) podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług jest sankcją podatkową o charakterze zbliżonym do sankcji karnej, na co wskazuje represyjny cel wprowadzenia tej instytucji. Utrata przez podatnika powyższego prawa jest bowiem swoistą karą za naruszenie obowiązku określonego w art. 29 ust. 1 ustawy, nie spełnia zaś żadnej z funkcji przypisywanej w piśmiennictwie podatkowemu, w szczególności zaś funkcji stymulacyjnej i redystrybucyjnej. Za takim charakterem sankcji przewidzianej w art. 29 ust. 2 ustawy przemawia także to, iż sankcja ta nie wiąże się z przedmiotem opodatkowania, lecz z niezgodnym z

prawem zachowaniem się (czynami) podatnika.

W związku z wyżej naszkicowanym charakterem prawnym sankcji określonej w art. 29 ust. 2 ustawy zasadny jest pogląd, że w sytuacji, gdy ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karno-skarbowej, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1997 r., nie zawiera przepisów przejściowych (międzyczasowych), to organy skarbowe powinny stosować sankcję łagodniejszą przewidzianą w art. 29 ust. 2 ustawy w brzmieniu obowiązującym w dniu orzekania przez organy skarbowe, nie zaś sankcję surowszą określoną w tym przepisie w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 1997 r.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====