

Wyrok z dnia 4 grudnia 2002 r.

III RN 212/01

Obowiązek złożenia przez podatnika pisemnego oświadczenia, o którym mowa w § 6 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 1996 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. Nr 157, poz. 806 ze zm.), dotyczy wyłącznie przypadków, gdy podatnik zamierza skorzystać z odliczenia określonego w § 4 ust. 2 tego rozporządzenia, także w odniesieniu do dodatkowych kas rejestrujących ponad liczbę, jaką jest on obowiązany zainstalować stosownie do wymagań wskazanych w § 4 ust. 1 tego rozporządzenia.

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

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Ryszarda Walczaka, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 4 grudnia 2002 r. sprawy Gertrudy D., Pawła D. na decyzję Izby Skarbowej w P. z dnia 7 stycznia 2000 roku [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące od czerwca do września 1997 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prokuratora Generalnego od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 26 kwietnia 2001 r. [...]

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

U z a s a d n i e

Urząd Skarbowy w L. decyzją z dnia 11 października 1999 r., wydaną na podstawie art. 207 oraz art. 21 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), art. 10 ust. 2 oraz art. 29 ust. 1 i ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 ze zm.), a także na podstawie § 1 ust. 1 oraz § 4, § 5 i § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24

grudnia 1996 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. Nr 157, poz. 806 ze zm.), określił dla Firmy Handlowej "D."- spółki cywilnej Gertruda i Paweł D. zobowiązanie w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od czerwca do września 1997 r. oraz ustalił dodatkowe zobowiązanie w podatku od towarów i usług w łącznej kwocie 950 zł. W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia Urząd Skarbowy stwierdził, że FH "D.", która prowadziła działalność gospodarczą w zakresie handlu detalicznego artykułami spożywczymi i przemysłowymi, bezpodstawnie skorzystała z wynikającego z § 4 ust. 2 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących prawa do odliczenia od podatku od towarów i usług kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących. Organ podatkowy ustalił bowiem, że przed rozpoczęciem ewidencjonowania za pomocą zakupionych dwóch kas rejestrujących (czyli odpowiednio: przed dniem 30 maja 1997 r. oraz przed dniem 30 czerwca 1997 r.) podatnik nie złożył wymaganego przez § 6 ust. 2 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących oświadczenia o liczbie stanowisk kasowych w danym punkcie sprzedaży detalicznej wraz z podaniem miejsca (adresu), w którym ta działalność jest prowadzona, a tym samym utracił prawo do odliczenia od podatku od towarów i usług kwot wydatkowanych na zakup tych kas rejestrujących. W wyniku odwołania podatnika, Izba Skarbowa w P. decyzją z dnia 7 stycznia 2000 r. utrzymała w mocy decyzję organu pierwszej instancji, a następnie Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu wyrokiem z dnia 26 kwietnia 2001 r. [...] oddalił skargę współników - Gertrudy i Pawła D. na powyższą decyzję Izby Skarbowej. W uzasadnieniu tego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że zgodnie z dyspozycją art. 29b ustawy o podatku od towarów i usług, prawo odliczenia od podatku należnego kwoty wydatkowanej na zakup każdej kasy rejestrującej w wysokości 50% od ceny zakupu (liczonej bez podatku od towarów i usług), nie więcej jednak aniżeli 2.500 zł, przysługuje podatnikowi, który rozpocznie ewidencjonowanie obrotu i kwot podatku należnego w prawem określonym terminie, jeżeli jednak - zgodnie z § 6 ust. 2 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących - przed rozpoczęciem ewidencjonowania podatnik ten złoży we właściwym urzędzie skarbowym pisemne oświadczenie o liczbie stanowisk kasowych w danym punkcie (obiekcie) sprzedaży detalicznej wraz z podaniem miejsca (adresu), w którym działalność ta jest prowadzona. Tymczasem w rozpoznawanej sprawie podatnik nie uczynił zadość temu wymaganiu.

Prokurator Generalny Rzeczypospolitej Polskiej pismem z dnia 17 października 2001 r. [...] wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego

Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 26 kwietnia 2001 r. [...], zarzucając temu wyrokowi 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 § 6 ust. 2 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących, a w konsekwencji na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono, że w rozpoznawanej sprawie: „Zagadnienie sporne sprowadza się do interpretacji § 6 ust. 2 cytowanego rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących, a w szczególności oceny, czy przepis ten ma zastosowanie do niezbędnych kas rejestrujących, o jakich stanowi § 4 ust. 1 tego rozporządzenia, czy tylko do kas rezerwowych (dodatkowych). Zdaniem skarżącego, przepis ustępu 2 § 6 rozporządzenia ma zastosowanie tylko do kas dodatkowych”. W tym kontekście w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono także, że „od 1 stycznia 1998 r. obowiązuje przepis art. 29b ust. 2b (Dz.U. Nr 111, poz. 722), który wskazuje ustawowe warunki odliczenia wydatków na zakup kas rejestrujących. Przepis ten nie przewiduje obowiązku powiadamiania, ani tym bardziej nie uzależnia skorzystania z odliczenia, od warunku uprzedniego powiadomienia właściwego urzędu skarbowego”. W tej sytuacji, mając na uwadze art. 217 Konstytucji RP, należy przyjąć, że dyspozycja § 6 ust. 2 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących (wydanego na podstawie art. 29 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług) „dotyczy wyłącznie dodatkowych kas rejestrujących - „ponad ilość wynikającą z § 4 ust. 1””, a nie wszystkich kas. Dlatego w rozpoznawanej sprawie „prawidłowość dokonania przez skarżących tego odliczenia oceniać należy przede wszystkim w świetle art. 29 ust. 2b ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, a następnie w świetle § 5 w związku z § 4 cytowanego rozporządzenia”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Na podstawie art. 29 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług nałożony został na podatników tego podatku obowiązek prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu tzw. kas rejestrujących, natomiast szczegółowe zasady, warunki i tryb realizacji tego obowiązku określiło wydane na podstawie art. 29 ust. 3 pkt 1 i pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług rozporządzenie Ministra

Finansów w sprawie kas rejestrujących. Stosownie do dyspozycji § 4 ust. 1 tego rozporządzenia podatnicy podatku od towarów i usług zostali zobowiązani do rozpoczęcia ewidencjonowania swego obrotu i kwot podatku należnego przy wykorzystaniu kas rejestrujących po zainstalowaniu takich kas w punktach sprzedaży w odpowiednich terminach i po dokonaniu ich zgłoszenia w urzędzie skarbowym do użytkowania. Z kolei, § 4 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących stanowi, iż „podatnicy, którzy rozpoczną ewidencjonowanie nie później niż w obowiązujących terminach, mogą odliczyć od podatku należnego kwotę wydatkowaną na zakup każdej z kas rejestrujących w wysokości 50% jej ceny zakupu (bez podatku od towarów i usług), nie więcej jednak niż 2.500 zł” (*nota bene*, z dniem 1 stycznia 1998 r. norma prawna wyrażona dotychczas w przepisie § 4 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących obowiązuje jako dyspozycja art. 29 ust. 2b ustawy o podatku od towarów i usług, w wyniku zmiany wprowadzonej na podstawie art. 1 ustawy z dnia 31 lipca 1997 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym - Dz.U. Nr 111, poz. 722). Równocześnie w § 5 ust. 1 tego rozporządzenia sformułowane zostało zastrzeżenie, iż: „Odliczenia mogą dokonać podatnicy, którzy rozpoczęli ewidencjonowanie i, zgodnie z odrębnymi przepisami, użytkują kasy rejestrujące, zarejestrowane we właściwym urzędzie skarbowym”. Natomiast, wedle dyspozycji § 6 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących „Odliczenie obejmuje również dodatkową liczbę kas rejestrujących ponad ilość wynikającą z § 4 ust. 1, jeżeli zostały przez podatnika zgłoszone i zarejestrowane we właściwym urzędzie skarbowym”, z tym jednak, że w § 6 ust. 2 sformułowane zostało następujące zastrzeżenie: „Dokonanie odliczenia następuje pod warunkiem złożenia, przed rozpoczęciem ewidencjonowania, przez podatnika we właściwym urzędzie skarbowym pisemnego oświadczenia o liczbie stanowisk kasowych w danym punkcie (obiekcie) sprzedaży detalicznej wraz z podaniem miejsca (adresu), w którym ta działalność jest prowadzona”. Wynika stąd, iż zarówno systematyka powołanych wyżej przepisów rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących, w tym także dyspozycji § 6 ust. 2 tego rozporządzenia, jak i jego literalne brzmienie, wskazują jednoznacznie na to, że szczegółowo określone wymagania prawne dotyczące pisemnego oświadczenia podatnika, o których mowa w § 6 ust. 2 tego rozporządzenia, odnoszą się wyłącznie do przypadków, gdy podatnik zamierza skorzystać z odliczenia, o którym mowa w § 4 ust. 2 rozporządzenia także w odniesieniu do tzw. dodatkowych kas rejestrujących ponad ilość kas, jaką

jest on obowiązany zainstalować dotychczasowe wymagania określonych w § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących (§ 6 ust. 1 tego rozporządzenia). W przeciwnym wypadku dyspozycja § 6 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących nie powinna być wyrażona jedynie w § 6 tego aktu normatywnego. Dlatego w okoliczności faktycznych rozpoznawanej sprawy trafny okazał się podniesiony w rewizji nadzwyczajnej zarzut, wedle którego Naczelny Sąd Administracyjny niesłusznie uzależnił możliwość skorzystania przez podatnika z odliczenia od podatku kwoty wydatkowanej na zakup kasy rejestrującej od zadośćuczynienia wymaganiu określonym w § 6 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących, podczas gdy w danym wypadku winien on zadośćuczynić wymaganiom prawnym określonym w przepisach § 4 i § 5 tego rozporządzenia.

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 § 1 k.p.c. w związku z 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.

=====