

Wyrok z dnia 4 listopada 1999 r.

III RN 100/99

1. Podatnik narusza 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.), zarówno gdy nie rozpoczyna sukcesywnej instalacji kas rejestrujących w terminach określonych w § 1-4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 maja 1994 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. Nr 65, poz. 278 ze zm.), jak i wówczas, gdy nie ewidencjonuje całości obrotu i kwot podatku należnego przy użyciu kas rejestrujących po upływie dwudziestu miesięcy od tych terminów.

2. Zastosowanie mniejszej liczby kas rejestrujących i po upływie terminów przewidzianych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 27 maja 1994 r. powinno powodować utratę prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy zakupie towarów i usług do tej części obrotu, która podlegała obowiązkowi ewidencjonowania przy użyciu kas rejestrujących.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 4 listopada 1999 r. sprawy ze skargi Małgorzaty R. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 31 maja 1996 r. [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za okres od marca do czerwca 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu z dnia 19 listopada 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

Małgorzata R. w okresie od 5 lipca 1993 r. do dnia 8 czerwca 1995 r. prowadziła działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży odzieży używanej w 85 sklepach na terenie całej Polski. W związku z tą sprzedażą była podatnikiem podatku od towarów i usług. W wyniku kontroli przeprowadzonej w firmie skarżącej organ podatkowy stwierdził, że wysokość obrotów osiągniętych w sprzedaży na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej w ciągu trzech pierwszych kwartałów 1994 r. przekroczyła kwotę 20 mld. złotych (przed denominacją).

Urząd Skarbowy w N. decyzją z dnia 21 lutego 1996 r. [...] określił zobowiązanie w podatku od towarów i usług za marzec 1995 r. w wysokości 166.815 zł (po denominacji), za kwiecień - 168.040 zł, za maj - 173.271 zł i za czerwiec - 92.108 zł. Organ podatkowy pierwszej instancji uznał, że stosownie do § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 maja 1994 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. Nr 65, poz. 278 ze zm.) podatniczka od dnia 1 marca 1995 r. powinna rozpocząć ewidencjonowanie obrotu przy użyciu kas fiskalnych. Od tego dnia powinna zainstalować nie mniej niż 5 kas. Podatniczka nie wykonała tego obowiązku, wyjaśniając, że jej przedsiębiorstwo w tym okresie było przygotowywane do likwidacji w związku z zamierzonym przejęciem działalności przez nowopowstałą spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością „J.P.". Urząd Skarbowy przyjął 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.), że podatniczka utraciła prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. W ocenie organu, podatniczka powinna rozpocząć instalowanie kas w dniu 1 marca 1995 r. i w tej dacie powinna zainstalować co najmniej 5 kas. Czynności te jednak rozpoczęła w maju 1995 r., przy czym zainstalowała tylko cztery kasy, dlatego też od dnia 1 marca do chwili likwidacji działalności utraciła prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Izba Skarbowa w O. decyzją z dnia 31 maja 1996 r. [...], wydaną na podstawie art. 138 § 1 pkt. 1 KPA, utrzymała w mocy zaskarżoną odwołaniem podatniczki decyzję Urzędu Skarbowego. Organ odwoławczy w całości podzielił stanowisko zawarte w decyzji Urzędu Skarbowego. Uznał także, iż zainstalowanie przez podatniczkę w miesiącu maju 1995 r. czterech kas fiskalnych nie może być uznane za wykonanie obowiązków określonych w § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 maja 1994 r. w sprawie kas fiskalnych. Podatniczka bowiem była zobowiązana do zainstalowania w dniu 1 marca pięciu kas. Instalacja kas w miesiącu maju nie odpowiada ani temu terminowi, ani też ilości kas, jakie winny być zainstalowane.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wyrokiem z dnia 18 listopada 1998 roku [...] oddalił skargę podatkiczki na powyższą decyzję Izby Skarbowej.

W ocenie Sądu, przepis 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.), nie uzależnia obowiązku instalacji kas fiskalnych ani od sytuacji gospodarczej podatnika, ani też od rozwiązań organizacyjnych przyjmowanych przez daną firmę. Przepis ten nakłada obowiązek instalacji takich kas w razie zaistnienia następujących przesłanek: świadczenia usług, w tym również w zakresie handlu i gastronomii na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej, a także uzyskania obrotu przekraczającego ramy określone w rozporządzeniu Ministra Finansów, od których jest także uzależniony termin instalacji kas. Według Sądu, skutek określony w art. 29 ust. 2 ustawy w postaci utraty prawa do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje więc wówczas, gdy podatnik naruszy te reguły. Terminy instalacji kas fiskalnych, wynikające z art. 29 ust. 1 ustawy z związku z § 5 wyżej wskazanego rozporządzenia, są terminami prawa materialnego i nie mogą być przesuwane (por. postanowienia NSA z dnia 26 lutego 1997 r., I Sa/Kr 1003/96, z dnia 28 lutego 1996 r., SA/Łd 2068/96 - Monitor Podatkowy 1996 r. Nr 9, poz. 27). Zainstalowanie kas w miesiącu maju zamiast od 1 marca 1995 r. jest więc równoznaczne z niewykonaniem obowiązku wynikającego z art. 29 ust. 1 ustawy. W ocenie Sądu, naruszenie obowiązku zainstalowania w terminie kas fiskalnych powoduje utratę prawa do odliczenia podatku naliczonego (art. 29 ust. 2 ustawy). Nie jest zasadny pogląd, że treść przepisu art. 29 ust. 2 ustawy daje podstawy do przyjęcia, że utrata prawa do odliczenia podatku naliczonego odnosi się jedynie do tej części obrotu, który został uzyskany w tych sklepach, w których podatniczka nie zainstalowała kas fiskalnych, pomimo istnienia takiego obowiązku. Brzmienie analizowanego przepisu nie daje podstaw do takiego wnioskowania. Ustawodawca nie zamieścił w nim bowiem żadnych wskazówek umożliwiających wyodrębnienie części obrotu objętego obowiązkiem ewidencji przy użyciu kas fiskalnych. W sytuacji gdy ustawodawca zamierzał odmiennie traktować określone części obrotu, dawał temu wyraz w ustawie o podatku od towarów i usług, np. w art. 20. Regulacja zawarta w art. 29 ust. 2 nie zawiera podobnego unormowania, co przemawia za jednorodnym i całościowym traktowaniem obrotu osiągniętego przez podatnika w ramach sprzedaży dla osób nie prowadzących działalności gospodarczej. Za przyjęciem poglądu, iż art. 29 ust. 2

według zamiaru ustawodawcy nie przewidywał możliwości wyodrębniania poszczególnych części obrotu uzyskanego ze sprzedaży dla osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej, przemawia - w ocenie Sądu - także i to, że po stwierdzeniu, iż zawarta w tym przepisie sankcja jest zbyt dolegliwa, ustawą z dnia 21 listopada 1995 r. (Dz.U. Nr 137, poz. 640) doszło do zmiany art. 29 ust. 2. W nowym brzmieniu przepis ten obniża sankcję utraty prawa do obniżenia podatku należnego o 30 % podatku naliczonego. Po zmianie ustawy zatem ustawodawca nadal traktuje całościowo obrót z tego tytułu, jak i podatek naliczony, sankcja bowiem nie dotyczy części obrotu i części podatku naliczonego, lecz obliczona jest od całości podatku naliczonego przy zakupie towarów.

Rzecznik Praw Obywatelskich zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie prawa materialnego przez błędną wykładnię i zastosowanie art. 29 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu do ponownego rozpoznania.

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 obniżania 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 ustawy, w ciągu trzech kwartałów poprzedniego roku, przekraczała 2 mln zł. Zgodnie z przepisem art. 52 ust. 2 ustawy 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 § 1 ust. 1 rozporządzenia, w okresie od dnia 1 stycznia 1995 r. do dnia 31 grudnia 1995 r. obowiązek rozpoczęcia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących dotyczy podatników, u których wysokość obrotów osiągniętych z działalności określonej w art. 29 ustawy w ciągu pierwszych trzech kwartałów 1994 r. przekroczyła, jak w rozpoznawanej sprawie, 10 mld (starych) 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 dwudziestu miesięcy, licząc od terminów wymienionych w § 1-4, cały obrót podatnika i kwoty należnego podatku musiały być ewidencjonowane, przy zastosowaniu kas rejestrujących.

W rozpoznawanej sprawie jest niesporne, że podatniczka osiągnęła w trzech pierwszych kwartałach 1994 r. obrót, ze sprzedaży na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej, przekraczający kwotę 20 mld starych zł, a zatem zgodnie z załącznikiem nr 1 do rozporządzenia była obowiązana rozpocząć do dnia 1 marca 1995 r. ewidencję obrotów i kwot podatku należnego przy zastosowaniu co najmniej 1/20 liczby kas, które powinny być zainstalowane we wszystkich punktach prowadzonej sprzedaży. Podatniczka instalację kas rejestrujących rozpoczęła dopiero w maju 1995 r., przy czym zainstalowała tylko cztery kasy, 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 rozrządzenia, 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 obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Nie sposób jednak podzielić stanowiska Sądu, że brzmienie przepisu art. 29 ust. 2 ustawy nie daje 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, podatniczka 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. Za trafne należy uznać w tej sytuacji stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich, 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.

=====