

Wyrok z dnia 19 lipca 2002 r.

III RN 134/01

Faktura VAT wystawiona przed zawarciem umowy, dla której zastrzeżona jest forma aktu notarialnego, stanowi podstawę do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu nieruchomości. Dotyczy to również faktury wystawionej dla stwierdzenia czynności dokonanej w stanie prawnym sprzed zmiany 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.) dokonanej ustawą z dnia 15 lutego 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz o zmianie ustawy - Kodeks wykroczeń (Dz.U. Nr 19, poz. 185) oraz wydania rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 27, poz. 268).

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Administracyjnej, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w dniu 9 lipca 2002 r. sprawy ze skargi G.T.I. Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w S. na decyzję Izby Skarbowej w S. - Ośrodka Zamiejscowego w K. z dnia 27 sierpnia 1999 r. [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 8 listopada 2000 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Minister Sprawiedliwości wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 8 listopada

2002 roku, wydanego w sprawie ze skargi G.T.I. Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w S. na decyzję Izby Skarbowej w S. - Ośrodka Zamiejscowego w K. z dnia 27 sierpnia 1999 roku w przedmiocie podatku od towarów i usług.

Wyrokowi temu zarzucił rażące naruszenie art. 22 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. 19 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 powyższego wyroku i oddalenie skargi. Zaskarżonym wyrokiem uchylono decyzje podatkowe organów obu instancji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego od towarów i usług za luty 1999 roku, ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz odsetek za zwłokę. Naczelny Sąd Administracyjny podzielił stanowisko organów podatkowych, że faktury, które dokumentują sprzedaż nieruchomości bez zachowania formy aktu notarialnego nie są podstawą do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. G.T.I. Spółka z o.o. jako nabywca nieruchomości, otrzymał fakturę z dnia 19 lutego, gdzie określono miesiąc i rok dokonania sprzedaży - luty 1999 r. i odliczył podatek naliczony w rozliczeniu za ten miesiąc. Natomiast sprzedaż przedmiotowej nieruchomości w formie aktu notarialnego nastąpiła w dniu 26 lutego 1999 roku. Sąd podkreślając prawidłowość stanowiska organów podatkowych co do wykładni przepisów o podatku od towarów i usług, uznał, że przyjęcie, iż strona skarżąca nie miała prawa do obniżenia podatku należnego w sytuacji, gdy sprzedaż nastąpiła w tym samym miesiącu co uprzednie wystawienie faktury, a w konsekwencji zastosowanie wobec niej sankcji określonej w art. 27 ust. 6 ustawy, jest przejawem nadmiernego rygoryzmu. Sąd uznał, że w tej konkretnej sprawie decyzje zapadły z naruszeniem przepisów art. 19 i art. 27 ust. 4, 5, 6 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Sąd Najwyższy zważył co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie zasługuje na uwzględnienie. Rozstrzygnięcie Naczelnego Sądu Administracyjnego pozostaje w zgodzie z obowiązującymi przepisami regulującymi podatek od towarów i usług, przy czym Sąd Najwyższy nie podziela sposobu wykładni przepisów zaprezentowanego w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia. W szczególności nie można uznać za trafne twierdzenia, iż organy po-

datkowe zastosowały prawidłowe przepisy, ale w okolicznościach konkretnej sprawy są one nadmiernie rygorystyczne.

U podstaw konstrukcji podatku od towarów i usług, jako podatku obrotowego, leży zasada potrącalności. Zgodnie z nią, gdy zostanie dokonana czynność, z którą ustawa wiąże obowiązek podatkowy, podatek zapłacony przez sprzedawcę może zostać odliczony przez kupującego od podatku należnego. Dzięki temu pobór VAT nie wywołuje lawinowego wzrostu cen.

Ustalenie zarówno kwot podatku należnego, jak i naliczonego oparte jest na fakturach wystawionych przez podatnika lub przez niego otrzymanych. Instytucja faktury, jako szczególnego rodzaju sformalizowanego dokumentu, mająca podstawowe znaczenie dla realizacji celu ustawy o podatku od towarów i usług została skonstruowana na potrzeby tej ustawy. Zgodnie z art. 32 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym podatnicy są obowiązani wystawiać fakturę stwierdzającą sprzedaż towarów, jej datę, sprzedaż jednostkową bez podatku, wartość sprzedaży, kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy. Z przepisu tego należy wysnuć wniosek, że istnieje obowiązek ewidencjonowania czynności podlegających opodatkowaniu za pomocą faktur spełniających wymogi formalne przewidziane w tym przepisie; natomiast norma prawna wyrażona w tym przepisie nie stoi na przeszkodzie wystawieniu faktury z wykazaniem podatkiem, która dokumentuje sprzedaż objętą obowiązkiem podatkowym przed przekształceniem tego obowiązku w zobowiązanie podatkowe, co w przypadku podatku od towarów i usług następuje z tzw. momentem powstania obowiązku podatkowego. Pogląd ten wyrażony w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 kwietnia 2002 roku, FPS 2/02, podzielił Sąd Najwyższy.

Zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, ust. 2 tego artykułu określa, iż kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku określonych w fakturach stwierdzających nabycie towarów i usług. Zdaniem Sądu Najwyższego niewłaściwa jest interpretacja, zgodnie z którą zwrot: „w fakturach stwierdzających nabycie towarów i usług” oznacza, iż fakturę stanowiącą podstawę odliczenia można wystawić dopiero po dokonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu. W przepisie tym mowa jest o „podatku” naliczonym, którego kwota zostaje wskazana w fakturze.

Zgodnie z art. 6 ustawy obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi, a w sytuacji gdy sprzedaż winna być potwierdzona fakturą, nie później niż w terminie siedmiu dni od dnia wydania towaru. Zatem przepis art. 19 ust. 2 odnosi się do oceny stanu faktycznego, jaki zaistniał najwcześniej po powstaniu zobowiązania podatkowego, a więc w chwili, gdy faktura wystawiona nawet przed dokonaniem czynności, już dokumentuje tę czynność. Podkreślić należy, że data wystawienia faktury nie ma znaczenia dla możliwości obniżenia kwoty podatku należnego, natomiast doniosła jest data wykonania opodatkowanej czynności albo otrzymania faktury potwierdzającej dokonanie przedpłaty podlegającej opodatkowaniu (art. 19 ust. 3 pkt 1 w związku z art. 19 ust. 3a). Prawo do obniżenia podatku należnego nie powstaje nigdy przed powstaniem obowiązku podatkowego. Zatem stan faktyczny określony w dyspozycji normy art. 19 ust. 3 wskazującej na sposób obliczania kwoty podatku naliczonego, doniosły dla ustalenia kwoty, o jaką może być obniżony podatek należny, może zaistnieć dopiero wówczas, gdy zostanie skonkretyzowane zobowiązanie podatkowe, a zatem po wykonaniu umowy, czyli najwcześniej w dniu, w którym faktura wystawiona nawet przed dokonaniem czynności, stwierdza już nabycie towaru. Przy tym z punktu widzenia systemu podatku od towarów i usług dla opodatkowania czynności, jak i dla obniżenia kwoty podatku należnego nie ma znaczenia, czy dla dokonania czynności przepisy prawa cywilnego przewidują formę szczególną, kontroli podlega jedynie fakt skutecznego dokonania sprzedaży nieruchomości, której to dotyczy faktura.

Prawodawca w § 42 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 154, poz. 797 ze zm.), przewidział możliwość wystawiania faktur dokumentujących czynności opodatkowane podatkiem przed powstaniem obowiązku podatkowego, przy czym w sytuacjach określonych w tym przepisie wskazał, że faktura nie może być wcześniej wystawiona niż 30 dni przed powstaniem obowiązku podatkowego. Przepisy wskazanego rozporządzenia, w szczególności § 54 ust. 4, mający podstawowe znaczenie dla realizacji zasady potraćalności, potwierdzają, że formalnoprawną podstawą do obniżenia podatku należnego, może być tylko faktura, która stwierdza czynności dokonane w rzeczywistości. Jak przyjmuje się w literaturze przedmiotu, celem tego unormowania jest eliminowanie przypadków, w których wystawiona faktura potwierdzałaby fikcyjny zakup towarów, a co za tym

idzie fikcyjny podatek, co z kolei mogłoby dać możliwość zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku należnego.

Sąd Najwyższy uznał, że błędna jest wykładnia § 54 ust. 4 pkt 5 lit. a rozporządzenia w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym przedstawiona przez organy podatkowe i potwierdzona w zaskarżonym orzeczeniu, iż faktura wystawiona przed dokonaniem czynności, dla ważności której wymagana jest forma aktu notarialnego, nie stanowi podstawy do obniżenia podatku należnego. Żaden przepis ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie wskazuje, iż początkiem terminu, od którego można wystawić fakturę, jest dzień dokonania czynności; takiego nakazu nie można wywodzić również z przepisów rozporządzenia, które zostało wydane na podstawie delegacji zawartej w art. 23 ustawy. Przy tym Sąd Najwyższy podzielił pogląd wyrażony przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 maja 1997 roku, I SA/Lu 1231/95, że rozszerzenie wymogów dotyczących faktury w przepisach rozporządzenia, o ile dotyczy innych wymogów niż określone w art. 32 ust. 1 ustawy, ma na celu usprawnienie kontroli faktur, nie stanowi natomiast wprowadzenia nowych materialnoprawnych wymogów dotyczących faktur. Ponadto należy wskazać, że zgodnie z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej nakładanie podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku następuje w drodze ustawy, dlatego też nie można w decyzji pozbawić podmiotu prawa do odliczenia podatku naliczonego, uznając, że zachodzą negatywne przesłanki do zmniejszenia podatku należnego określone li tylko w przepisach rozporządzenia.

Zdaniem Sądu Najwyższego w sytuacji gdy, z jednej strony, zasadą jest powszechność opodatkowania, a z drugiej - skorelowany z nią system obniżania podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, stanowisko organów podatkowych, że podatnik traci uprawnienie do zmniejszenia swego podatku, w sytuacji gdy dokument ewidencjonujący czynność został wystawiony przed dokonaniem czynności opodatkowanej, lecz w obrębie tego samego, miesięcznego okresu rozliczeniowego, wskazuje na nadmierny i nieuzasadniony fiskalizm.

Sąd Najwyższy zwraca przy tym uwagę, że zgodnie z art. 7b ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, w brzmieniu nadanym z dniem 26 marca 2002 roku przez ustawę z dnia 15 lutego 2002 roku o zmianie ustawy o podat-

ku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, o zmianie ustawy o Policji oraz o zmianie ustawy - Kodeks wykroczeń (Dz.U. Nr 19, poz. 185) w przypadku sprzedaży lokali i budynków, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30 dnia od dnia wydania. Dodatkowo należy przytoczyć § 40 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 27, poz. 268), iż w przypadku sprzedaży mającej za przedmiot lokal lub budynek, fakturę wystawia się nie później niż z chwilą powstania obowiązku podatkowego, przy czym nie może ona być wystawiona wcześniej niż 30 dnia przed powstaniem obowiązku podatkowego. Tak też w obowiązującym w chwili orzekania przez Sąd Najwyższy stanie prawnym ustawodawca wprost przewidział możliwość wystawienia faktury przed zawarciem umowy w formie aktu notarialnego. Uwzględniając, że instytucje sprzedaży oraz podatku od towarów i usług nie uległy zasadniczym zmianom, należy przyjąć, że w braku regulacji ograniczającej taką możliwość, dopuszczalne było wystawienie faktury przed dokonaniem czynności również w chwili dokonania przedmiotowej sprzedaży.

W tym stanie rzeczy Sąd Najwyższy nie dopatrując się w rozstrzygnięciu zaskarżonego wyroku rażącego naruszenia prawa orzekł jak w sentencji na podstawie art. 393¹² KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 roku o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego ... (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.).

=====