

Wyrok z dnia 13 lutego 1998 r.

III RN 112/97

Jeżeli podatnik nie dokonywał korekty naliczeń miesięcznych podatku VAT, na skutek czego doszło do zawyżenia podatku naliczonego i naruszenia reguł prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 27 ust. 4 ustawy z dnia 8 grudnia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) przez to, że wbrew art. 19 ust. 3 tej ustawy rozliczył koszty w miesiącach wcześniejszych, wynikające z późniejszych faktur (przed ich otrzymaniem) i nie dokonał w tym zakresie samokorekty, to zaistniały przesłanki uzasadniające zastosowanie sankcji wymienionej w art. 27 ust. 5 pkt. 2 wymienionej ustawy.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 13 lutego 1998 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Zagranicznego "J." w D.G. na decyzję Izby Skarbowej w S. z dnia 11 grudnia 1995 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku od towarów i usług za 1994 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Łodzi z dnia 3 czerwca 1997 r. [...]

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

U z a s a d n i e n i e

Urząd Skarbowy w S. decyzją z dnia 28 sierpnia 1995 r. [...] określił zobowiązania podatkowe Przedsiębiorstwa Zagranicznego "J." w D.G. z tytułu podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 1994 r. w ten sposób, że ustalił zobowiązanie podatkowe, od którego odliczył kwotę wpłaconą i określił różnicę do wpłaty

za miesiąc styczeń - kwotę 1657,50 zł, luty - 2206, 60 zł, marzec - 3.198,60 zł., kwiecień - 0, maj - 11.05,00 zł, czerwiec - 423, 30 zł, lipiec - 259,40 zł, sierpień - 0, wrzesień - 452,30 zł, październik - 0, listopad - 962,30 zł, grudzień - 0. Ponadto ustalił zobowiązanie podatkowe z tytułu sankcji, o których mowa w art. 27 ust. 5 pkt 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.) w kwocie 69.342,70 zł.

W uzasadnieniu decyzji Urząd Skarbowy powołał się na wyniki kontroli przeprowadzonej w Przedsiębiorstwie Zagranicznym "J." w D.G. przez inspektora kontroli skarbowej w S. Jadwigę S. w dniach od 7 do 22 lutego 1995 r., która wykazała szereg nieprawidłowości w naliczeniu podatku od towarów i usług przez podatnika i naruszenie przez niego obowiązujących przepisów. Urząd Skarbowy stwierdził, że zgodnie z art. 19 ust. 3 wymienionej ustawy obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług następuje w rozliczeniu za miesiąc, w którym podatnik otrzymał fakturę albo w miesiącu następnym.

Przedsiębiorstwo Zagraniczne "J." w przypadkach szczegółowo opisanych w uzasadnieniu decyzji obniżyło podatek w rozliczeniu za miesiąc poprzedzający miesiąc otrzymania faktury VAT. Wcześniej niż w cytowanym przepisie obniżenie podatku należnego o podatek naliczony jest zawyżeniem podatku naliczonego w danym okresie rozliczeniowym. Przepis art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług zobowiązuje podatników podatku VAT do prowadzenia ewidencji zawierającej m.in. kwoty podatku naliczonego obniżającego podatek należny w celu prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej. Podatnik naruszył ten obowiązek przez co nastąpiło zawyżenie podatku naliczonego, a to powoduje sankcję polegającą na zwiększeniu kwoty podatku należnego o kwotę trzykrotności tego zawyżenia.

Urząd Skarbowy ustalił, że w poz. 25 rejestru zakupów w D.G. ujęto fakturę VAT nr 1/94 z 1 stycznia 1994 r. z błędnie zastosowaną stawką VAT 7%. W rozliczeniu podatku VAT za miesiąc styczeń i luty 1994 r. podatnik posłużył się kserokopiami faktur (co jest niedopuszczalne) i nie wystawił faktury korygującej. Obniżenie podatku o kserokopię faktury VAT powoduje sankcję z art. 27 ust. 5 pkt 2 wymienionej ustawy. W toku kontroli ustalono, że podatnik zaewidencjonował w sklepie w K. w marcu i kwietniu 1994 r. sprzedaż, którą rozliczył za maj, co uzasadnia sankcję z art. 27 ust. 5 pkt 1 ustawy, bowiem okresem rozliczeniowym jest jeden miesiąc. W kon-

trolovanym okresie podatnik dokonywał odsprzedaży środków transportowych w cenach sprzedaży samochodów, odbiegających w sposób rażący od cen wolnorynkowych. W związku z tym Urząd ustalił kwotę zniżenia transakcji na podstawie cen giełdowych zgodnie z art. 15 ust. 3 ustawy, jako cen wywoławczych pomniejszonych o 10%. Podatnicy zachowują się racjonalnie, to jest sprzedają towar po cenie odpowiadającej jego wartości. Sprzedaże te potraktowano jako częściowe darowizny, od których podatnik nie odprowadził podatku VAT wbrew art. 15 ust. 3 ustawy. W ewidencji sprzedaży za miesiąc sierpień zaniżono sprzedaż na eksport, błędnie dokonując korekt sprzedaży, co narusza art. 27 ust. 4 ustawy i powoduje sankcje. W kontrolowanym okresie podatnik obniżył podatek przy zapłacie rat leasingowych dotyczących samochodu osobowego marki Mercedes. Urząd wyliczył różnice do wpłaty i sankcje z tytułu podatku naliczonego za poszczególne miesiące 1994 r.

Izba Skarbowa w S. po rozpatrzeniu odwołania podatnika decyzją z dnia 11 grudnia 1995 r. [...] uchyliła zaskarżoną decyzję w części dotyczącej miesiąca stycznia, lutego, marca, kwietnia i sierpnia i określiła zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące w kwotach wymienionych w decyzji w starych złotych. Ponadto ustaliła zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług zgodnie z art. 27 ust. 5 ustawy za styczeń, luty i marzec, a w pozostałej części zaskarżoną decyzję utrzymała w mocy. W uzasadnieniu decyzji Izba Skarbowa korygując zaskarżoną decyzję stwierdziła, że brak jest przesłanek do zastosowania sankcji z art. 27 ust. 5 pkt 1 ustawy w przypadku, gdy podatnik zaewidencjonował sprzedaż w innym miesiącu niż jej dokonał. W przypadku sprzedaży samochodów Izba uznała, że brak jest przesłanek do kwestionowania ceny towaru podanej przez podatnika i nie znalazła podstaw do przyjęcia częściowej darowizny. Fakt błędnego skorygowania sprzedaży eksportowej przez podatnika jedynie co do wielkości sprzedaży na eksport - zdaniem Izby Skarbowej - nie ma wpływu na wymiar podatku. Poza tym Izba przyjęła wyjaśnienia podatnika co do wysłania oryginału faktury do uzupełnienia, który po zwrocie posiada i dokonała odliczenia podatku na podstawie oryginału faktury. W związku z tym Izba Skarbowa zmieniła ustalone decyzją organu I instancji kwoty i stwierdziła, że wątpliwości nie istnieją co do stanu faktycznego sprawy, a jedynie oceny prawnej. W części dotyczącej decyzji organu I instancji, w której podatnik nie wniósł zastrzeżenia, organ II instancji utrzymał tę de-

cyzję w mocy.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi po rozpoznaniu skargi Przedsiębiorstwa Zagranicznego "J." na powyższą decyzję Izby Skarbowej w S., wyrokiem z dnia 3 czerwca 1997 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję i zasądził od Izby Skarbowej w S. na rzecz skarżącego kwotę 469,10 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

W uzasadnieniu wyroku NSA podał, że skarżący kwestionował w skardze ustalenie zobowiązania podatkowego z tytułu sankcji wynikających z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym w związku z dokonaną przez organy podatkowe korektą podatku naliczonego za luty, marzec, lipiec i listopad 1994 r. twierdząc, że fakt pomyłkowego odliczenia podatku naliczonego w miesiącu poprzedzającym otrzymanie faktury, nie powinien skutkować niemożliwością odliczenia podatku naliczonego za miesiąc otrzymania faktury lub w miesiącu następnym.

W ocenie NSA prowadzenie przez podatnika ewidencji, o której mowa w art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług w sposób zapewniający gromadzenie danych zgodnych z danymi zawartymi w dokumentach dotyczących operacji gospodarczej (wierność danych zaewidencjonowanych) wyłącza możliwość zastosowania sankcji wynikających z art. 25 ust. 5 pkt 2 tej ustawy. Przepisy ustawy nie wyłączają możliwości obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w miesiącach późniejszych, jeżeli podatnik uchybi terminom, wynikającym z art. 19 ust. 3 ustawy. Interpretacja art. 19 ust. 3 ustawy nie daje podstaw do uznania, że podatnik traci ostatecznie prawo do obniżenia podatku należnego z chwilą niedochowania terminu określonego tym przepisem. Podatnik może zatem dokonać rozliczenia w drodze deklaracji korygujących. W tej sytuacji nie ma podstaw do stwierdzenia, że podatnik zawyżył podatek naliczony. Niewłaściwe jest też zastosowanie art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy.

Od powyższego wyroku Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego złożył rewizję nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie prawa przez obrazę art. 19 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.) oraz art. 27 ust. 5 pkt 2 tej ustawy w związku z jej art. 27 ust. 4, wobec braku ustaleń, iż zawyżenie podatku naliczonego za okreś-

lone miesiące 1994 r. nie było następstwem naruszenia przepisów o prowadzeniu ewidencji wymaganej przy obliczaniu podatku VAT. Ponadto w rewizji nadzwyczajnej zarzucono rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w wyniku uchylecia w całości decyzji będącej przedmiotem skargi mimo braku ustaleń, by decyzja ta w części dotyczącej ustalenia prawidłowej wysokości podatku VAT za określone miesiące naruszała prawo.

Skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu - Ośrodkowi Zamiejscowemu w Łodzi do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona.

Przedewszystkim budzi istotne zastrzeżenia zawarta w motywach zaskarżonego wyroku ocena prawna NSA prawidłowych i bezspornych w sprawie tych ustaleń faktycznych, dokonanych przez organy podatkowe obu instancji, które stanowiły podstawę rozstrzygnięcia przez NSA w zaskarżonym wyroku o skutkach prawnych naruszenia przez podatnika obowiązków związanych z prowadzeniem ewidencji operacji gospodarczych i o braku podstaw do stosowania sankcji, przewidzianych w art. 27 ust. 5 pkt 2 w związku z art. 27 ust. 4 wymienionej ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Stosownie bowiem do przepisu art. 19 ust. 1 tej ustawy podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Według art. 19 ust. 3 ustawy obniżenie kwoty podatku należnego następuje w rozliczeniu za miesiąc, w którym podatnik otrzymał fakturę albo w miesiącu następnym. Z ustaleń organów podatkowych wynika, że podatnik zawyżył podatek naliczony za określone miesiące 1994 r. na skutek przyjęcia do rozliczeń miesięcznych podatku VAT kwot, które wprawdzie odzwierciedlały rzeczywiste operacje gospodarcze, lecz nie zostały uwidocznione w fakturach będących przedmiotem rozliczeń, bowiem podatnik otrzymał je w następnych miesiącach. Doprowadziło to do bezpodstawnego obniżenia podatku należnego za poszczególne miesiące 1994 r. o

miesiąc wcześniej, niż mogło to nastąpić.

W tej sytuacji - zdaniem Sądu Najwyższego - organy podatkowe zasadnie ustaliły za określone miesiące 1994 r. podatek należny bez uwzględnienia kwot, o które ten podatek nie mógł być obniżony w poszczególnych miesiącach oraz zastosowały sankcje przewidziane w art. 27 ust. 5 pkt 2 w związku z art. 25 ust. 4 ustawy w brzmieniu ustalonym ustawą z dnia 9 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 129, poz. 599), obowiązującą od 1 stycznia 1994 r. W związku z tym - zdaniem Sądu Najwyższego - nie można zgodzić się ze stanowiskiem NSA wyrażonym w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że w tej sytuacji, gdy podatnik ma prawo do złożenia deklaracji korygującej, to nie ma podstaw do twierdzenia, że doszło do zawyżenia podatku naliczonego, a zatem brak jest podstaw do wymierzenia sankcji przewidzianej w art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy. Skład orzekający Sądu Najwyższego w niniejszej sprawie podziela bowiem inny pogląd wyrażony także przez NSA - Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie w wyroku z dnia 22 lutego 1995 r., SA/Kr 2484/94 (Monitor Podatkowy 1995 r., z. 8, s. 239), że "podatnik może dokonywać korekty rozliczenia podatku naliczonego nad należnym, dopóki nie nastąpi stwierdzenie przez organ podatkowy zawyżenia podatku naliczonego". Podatnikowi nie wolno naliczać kwot, na które nie ma faktury i naruszać obowiązków związanych z prowadzeniem ewidencji, które powodują zawyżenie podatku naliczonego. W sprawie niniejszej brak jest dowodów stwierdzających, że podatnik dokonywał korekty naliczeń miesięcznych podatku VAT, na skutek czego doszło do zawyżenia podatku naliczonego. Jeżeli podatnik narusza reguły prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 27 ust. 4 ustawy przez to, że wbrew art. 19 ust. 3 ustawy rozliczał koszty w miesiącach wcześniejszych, wynikające z późniejszych faktur przed ich otrzymaniem i nie dokonywał w tym zakresie samokorekty, to w razie stwierdzenia przez organy skarbowe tej nieprawidłowości zaistniały przesłanki, uzasadniające zastosowanie sankcji, wymienionej w art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy. Skoro podatnik nie korygował rozliczeń w chwili otrzymania faktur i nie składał deklaracji korygujących, (choć mógł to uczynić w ramach korekty rozliczeń, ale tego nie dokonywał), to świadczy o tym, że nie funkcjonował u niego system samokorekty przed kontrolą organów skarbowych, które to stwierdziły. W tej sytuacji - zdaniem Sądu Najwyższego - nietrafnie i z naruszeniem przepisów prawa wymienionych w zarzu-

tach rewizji nadzwyczajnej NSA przyjął, że wykazane przez organy podatkowe uchybienia podatnika nie stanowią podstawy do zastosowania sankcji z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy. Ponadto NSA nie wskazał, że nie doszło do naruszenia przepisów o prowadzeniu ewidencji dla potrzeb obliczenia podatku VAT i że naruszenie przepisów nie doprowadziło do zawyżenia podatku naliczonego w poszczególnych miesiącach 1994 r. W tej sytuacji nie było podstaw do uchylenia przez NSA decyzji organu odwoławczego w wyodrębnionej części dotyczącej zastosowania wobec podatnika wymienionych sankcji.

Poza tym brak było podstaw do uchylenia decyzji organu II instancji w części ustalającej prawidłową wysokość podatku należnego za poszczególne miesiące 1994 r. w zakresie w jakim organ ten skorygował decyzję organu I instancji. NSA nie stwierdził, aby ta niezaskarżona skargą część decyzji była niezgodna z prawem. W uzasadnieniu wyroku NSA nie wyraził w tym przedmiocie swojego stanowiska i nie wskazał podstaw uchylenia w tej części decyzji, określającej w osobnym punkcie zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące. W związku z tym należy także uznać za zasadny zarzut rewizji nadzwyczajnej naruszenia przez NSA art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) na skutek uchylenia w całości decyzji, pomimo braku ustaleń, aby decyzja w części dotyczącej określenia prawidłowej wysokości podatku VAT za wymienione miesiące 1994 r. naruszała prawo.

Mając to wszystko na uwadze, Sąd Najwyższy na zasadzie art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483) i 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) w związku z art. 393¹³ § 1 KPC orzekł, jak w sentencji.

=====