

Wyrok z dnia 13 lutego 1998 r.

III RN 113/97

1. O dacie przyznania kupującemu rabatu przez sprzedawcę decyduje treść zobowiązania wynikająca z umowy sprzedaży.

2. Pomniejszenie obrotu ustalonego dla potrzeb opodatkowania podatkiem VAT o kwotę przyznanego rabatu w drodze wystawienia faktury korygującej dopuszczalne jest w ciągu roku od dnia wydania towaru, z wyjątkiem sytuacji określonej w art. 15 ust. 2 zdanie ostatnie 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.).

. Podatnik, który nie obniżył należnego podatku o kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za miesiąc, w którym otrzymał faktur lub w miesiącu następnym traci uprawnienie do dokonania korekty rozliczenia po wszczęciu postępowania podatkowego przez organy skarbowe.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 13 lutego 1998 r. sprawy ze skargi "M.F.P." Spółki z o.o. w K.P. na decyzję Izby Skarbowej w S. z dnia 27 grudnia 1995 r. [...]w przedmiocie podatku od towarów i usług za marzec 1995 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

Urząd Skarbowy w S. decyzją z dnia 5 września 1995 r. [...] określił dla firmy

„M.F.P.” Sp. z o.o. w K.P. podatek od towarów i usług za miesiąc marzec 1995 r., w tym podatek naliczony 5.711.968 zł. podatek należny 2.209.227 zł, nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym na kwotę 3.502.741 zł oraz podatek podlegający przypisowi i wpłacie do Urzędu Skarbowego w kwocie 38.703 zł z tytułu zaniżenia podatku należnego o kwotę 382 zł i zawyżenia podatku naliczonego w kwocie 38.321 zł. Z decyzji tej wynika, że organ skarbowy I instancji nie uznał zmniejszenia obrotu o kwoty udzielanych rabatów po upływie roku od dnia dokonania sprzedaży. Ponadto organ ten nie uznał prawa podatnika do odliczenia części faktur wystawionych przez Hotel „J.S.”, wymienionych w decyzji ze względu na naruszenie przez podatnika art. 19 ust. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) na skutek przetrzymania ich przez osobę odpowiedzialną za kontrolowanie wydatków związanych z hotelami. Urząd Skarbowy także nie uznał prawidłowości korekty SAD-u Nr 070301/000308, dokonanej przez podatnika. Z uwagi na naruszenie przez podatnika obowiązków, o których mowa w art. 27 ust. 4 wymienionej ustawy w wyniku czego nastąpiło zawyżenie podatku naliczonego, kwotę podatku należnego zwiększono na podstawie art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o trzykrotność tego zawyżenia tj. $38.321\text{zł} \times 3 = 114.963\text{zł}$.

Po rozpatrzeniu odwołania „M.F.P.” Spółki z o.o. Izba Skarbowa w S. decyzją z dnia 27 grudnia 1995 r. [...] uchyliła w części zaskarżoną decyzję I instancji i określiła nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w wysokości 3.509.117 zł oraz ustaliła zwiększenie podatku należnego na podstawie art. 27 ust. 5 pkt 2 wymienionej ustawy w wysokości 96.315 zł.

Z uzasadnienia decyzji wynika, że Izba Skarbowa w odniesieniu do podatku należnego uwzględniła zarzut dotyczący faktury eksportowej z 17 stycznia 1995 r. W związku z tym uznała, że podatek należny wynosi 2.209.067 zł, czyli o 160 zł mniej niż określił organ I instancji. Ponadto uwzględniła zarzuty dotyczące faktury wystawionej przez M.P.C. co do kwoty podatku 4.023,80 zł i części faktur, wystawionych przez Hotel "J.S." i na kwotę podatku 167,06 zł oraz czterech faktur zakupu na kwotę podatku naliczonego 2.025 zł.

Izba Skarbowa nie uwzględniła zarzutów odwołania dotyczących rabatów i korekty powtórnie zaewidencjonowanego SAD-u oraz części faktur wystawionych przez Hotel "J.S.", uznając w tym przedmiocie zarzuty za nieuzasadnione.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi po rozpoznaniu skargi "M.F.P.", Spółki z o.o. w K.P. na powyższą decyzję organu skarbowego II instancji, wyrokiem z dnia 3 czerwca 1997 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję i zasądził od Izby Skarbowej w S. na rzecz skarżącego kwotę 2.572,90 zł tytułem zwrotu wpisu sądowego.

W uzasadnieniu wyroku NSA stwierdził, że na uwzględnienie zasługuje zarzut skargi nieuznania przez organy podatkowe zmniejszenia przez skarżącą Spółkę obrotu o kwoty spornych rabatów. Zgodnie ze zdaniem drugim art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym rabaty pomniejszają obrót, gdy zostały przyznane w ciągu roku, od dnia wydania towaru lub świadczenia usługi. Spór sprowadza się do ustalenia daty przyznania rabatu. Spółka uważa, że rabatu udzieliła w dniu zawarcia umowy sprzedaży pod warunkiem zawieszającym, którym było dokonanie zapłaty przez kupującego w określonym terminie (w tym wypadku w terminie jednego dnia od otrzymania towaru). Rabat ten przysługiwał kupującemu od chwili dokonania zapłaty w tym terminie, a jedynie faktury korygujące zostały wystawione po upływie roku od dnia sprzedaży. Zdaniem organów podatkowych, rabat został udzielony dopiero w dniu wystawienia przez Spółkę faktur korygujących. Sąd podzielił stanowisko strony skarżącej uznając, że według art. 89 KC powstanie skutków czynności prawnej można uzależnić od zdarzenia przyszłego i niepewnego (warunek-zapłata ceny) w określonym czasie. Od tego zdarzenia było uzależnione powstanie skutku prawnego w postaci udzielenia rabatu. Przyznanie rabatu następowało z chwilą ziszczenia się warunku, tj. zapłaty ceny w określonym czasie. Bez znaczenia jest okoliczność, że kupujący zapłacił pełną cenę bez pomniejszenia o rabat. Wystawienie faktury korygującej potwierdza jedynie wcześniej przyznany rabat i nie może być utożsamiane z jego przyznaniem. Przepisy nie określają terminu do wystawienia faktur korygujących. Dlatego NSA uznał, że wystawienie faktury korygującej, uwzględniającej udzielony rabat, po upływie roku od dnia wydania towaru, nie pozbawia prawa do zmniejszenia obrotu w kwocie udzielonego rabatu.

Zdaniem NSA nie zasługują na uwzględnienie zarzuty skargi dotyczące powtórnego zaewidencjonowania w marcu 1995 r. dokumentu SAD z 23 stycznia 1995 r. uwzględnionego już wcześniej w rozliczeniu za styczeń. Spowodowało to zawyżenie wysokości podatku naliczonego o kwotę 19.303,50 zł. Nastąpiło to z powodu

ewidentnego naruszenia obowiązku prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 27 ust. 4 ustawy, na skutek dwukrotnego odliczenia tej samej kwoty podatku naliczonego, wynikającej z tego samego dokumentu odprawy celnej. Z tego względu nie narusza prawa zastosowanie przepisu art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy. Zdaniem NSA nie można zgodzić się ze skargą, że w sytuacji, gdy błąd w ewidencji został zauważony już 6 kwietnia 1995 r., a więc przed sporządzeniem deklaracji za marzec, należało go skorygować dopiero w deklaracji za kwiecień. Obowiązkiem podatnika jest sporządzenie deklaracji podatkowych zgodnych ze stanem rzeczywistym. Dlatego należy uznać świadome sporządzenie nierzetelnej deklaracji za szczególnie rażące naruszenie obowiązków podatnika. Podatnik powinien natychmiast po wykryciu swojego błędu dokonać odpowiednich korekt w ewidencji za marzec 1995 r. i sporządzić deklarację za ten miesiąc, nie zawierającą wykrytego błędu powtórnego odliczenia podatku naliczonego, wynikającego z dokumentu SAD, tym bardziej, że między wykryciem błędu według twierdzeń Spółki w kwietniu, a złożeniem deklaracji za marzec (27 kwietnia) upłynął stosunkowo długi okres. Z tego względu złożenie po rozpoczęciu kontroli deklaracji podatkowej za kwiecień 1995 r. nie może być uznane za wyłączające zastosowanie art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy.

W odniesieniu do zarzutów skargi dotyczących faktur wystawionych przez Hotel "J.S.", to NSA - mając na uwadze przyznanie przez Spółkę w piśmie z 7 maja 1997 r. otrzymania ich w styczniu 1995 r. - uznał, iż obniżenie podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, wynikającego z tych faktur nie nastąpiło ich rozliczenie za miesiąc, w którym Spółka otrzymała je (styczeń) ani za luty, jak stanowi art. 19 ust. 3 ustawy. Spółka dokonała obniżenia podatku dopiero w rozliczeniu za marzec. Jednocześnie Spółka nie dokonała korekty rozliczeń za styczeń i luty, czego nie wyłączają przepisy ustawy. Sąd uznał za zasadne określenie przez organ podatkowy wysokości podatku naliczonego za marzec 1995 r, nie uwzględniającej kwoty podatku wynikającego z tych faktur. NSA uznał za niezasadne zastosowanie z tego powodu sankcyjnego zwiększenia podatku należnego, przewidzianego w art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy. Podatnik, który nie obniżył podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za miesiąc, w którym otrzymał fakturę lub w miesiącu następnym, to - zdaniem NSA - nie traci tego prawa bezpowrotnie i może on kwotę tego podatku odliczyć później, dokonując odpowiedniej korekty uprzednio złożonej dekla-

racji. Skoro podatnik nie utracił ostatecznie prawa do odliczenia podatku naliczonego i może dokonać w drodze korekty rozliczenia, to nie można mówić o zawyżeniu podatku naliczonego. Kwota tego podatku wynika z faktur, dokumentujących rzeczywiste operacje gospodarcze, uprawniające nadal podatnika do obniżenia podatku należnego. Za niestosowaniem sankcji z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy - zdaniem NSA - przemawia także wykładnia celowościowa tego przepisu, którego celem jest zapobieganie uszczupleniu dochodów budżetowych. Nie można Spółce zarzucić tego zamiaru, gdyż nieodliczenie podatku naliczonego działało na niekorzyść Spółki i spowodowało zwiększenie należności budżetowych na pewien czas.

Od powyższego wyroku Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego złożył rewizję nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie prawa przez obrazę art. 15 ust. 2, art. 19 ust. 1 i 3, art. 27 ust. 5 pkt 2 w związku z art. 27 ust. 4 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. 16 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 21 i 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.). Skarżący dopatruje się naruszenia przez NSA art. 15 ust. 2 wymienionej ustawy przez przyjęcie, że przyznanie rabatu upoważniającego do obniżenia obrotu w innych okolicznościach niż wymienione w tym przepisie może nastąpić także przez wystawienie faktury korygującej po upływie roku od dnia wydania towaru. Naruszenie art. 19 ust. 1 i 3 tej ustawy nastąpiło - zdaniem rewidującego - w związku z ustaleniem, że dopuszczalne jest uwzględnienie także danych z faktur doręczonych podatnikowi przed 2 miesiącami w stosunku do miesiąca będącego przedmiotem deklaracji podatkowej. Z kolei naruszenie art. 27 ust. 5 pkt 2 w związku z art. 27 ust. 4 ustawy nastąpiło wobec braku ustaleń, że zawyżenie podatku naliczonego za marzec 1995 r. nie było następstwem naruszenia przez podatnika przepisów o prowadzeniu ewidencji, wymaganej przy obliczaniu podatku VAT. Ponadto naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy o NSA nastąpiło wobec braku rzeczywistych podstaw do zastosowania tego przepisu.

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

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna dotyczy kilku istotnych problemów w sprawie, które - zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną - zostały wadliwie rozstrzygnięte w zaskarżonym wyroku przez NSA z punktu widzenia obowiązujących przepisów prawa podatkowego.

Jeden z nich odnosi się do oceny skutków prawnych rozliczenia przez podatnika w drodze wystawienia faktury korygującej 31 marca 1995 r. (udzielonego 6% rabatu) po upływie roku od daty sprzedaży (27 stycznia, 2 lutego i 7 marca 1994 r.).

Stosownie do przepisu art. 15 pkt 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.) rabaty pomniejszają obrót, gdy zostały przyznane w ciągu roku od dnia wydania towaru lub świadczenia usług. Podatnik podał, że przyznał rabat kontrahentowi w dniu zawarcia umowy sprzedaży pod warunkiem zawieszającym, którym było dokonanie zapłaty przez kupującego w określonym w terminie (w tym wypadku w terminie jednego dnia od otrzymania towaru), a jedynie faktury korygujące zostały wystawione po upływie roku od dnia sprzedaży. W kwestii daty przyznania rabatu stanowisko prawne NSA jest trafne, gdyż o przyznaniu rabatu - zdaniem Sądu Najwyższego - decyduje treść zobowiązania, wynikająca z umowy sprzedaży. Według art. 15 ust. 1 wymienionej ustawy podstawą opodatkowania jest obrót, którym jest kwota należna z tytułu sprzedaży towaru, pomniejszona o kwotę podatku. Obrotem zatem jest to co się podatnikowi należy, a nie kwota zapłacona. Z ustaleń organów podatkowych (niekwestionowanych przez podatnika) wynika, że podatnik przyjął w ciągu jednego dnia od daty sprzedaży i wydania towaru 100% kwoty sprzedaży, a nie kwotę 94%, pomniejszoną o kwotę przyznanego rabatu, a więc kwotę wyższą, niż należna. Podatnik przyjmując pełną kwotę sprzedaży, a nie pomniejszoną o kwotę udzielonego rabatu, powinien zwrócić nienależną kwotę, sporządzając fakturę korygującą w ciągu roku od dnia wydania towaru, a nie później. Tak się jednak nie stało, bo podatnik nie rozliczył rabatu przed upływem roku. Organy podatkowe obu instancji nie kwestionowały prawa podatnika do realizacji w każdym czasie postanowień umownych w części dotyczącej udzielenia rabatu za zapłatę ceny towaru w ciągu jednego dnia od wydania towaru. Uznały jedynie, że wystawienie faktur korygujących po upływie roku od dnia wydania towaru nie uzasadniało obniżenia obrotu obliczonego dla potrzeb

opodatkowania za miesiąc, w którym nastąpiło wystawienie faktur korygujących. Obrotom była kwota należna podatnikowi z umowy, a nie kwota zapłacona faktycznie przez kontrahenta. Podatnik rozliczając transakcje mógł w drodze wystawienia faktur korygujących zwrócić nadpłaconą kwotę w ciągu roku. Jednakże zwrot tej kwoty nastąpił fakturą korygującą niezgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy. Z tej przyczyny należy uznać za bezzasadne stanowisko NSA o dopuszczalności pomniejszenia obrotu ustalonego dla potrzeb opodatkowania podatkiem VAT o kwoty zawarte w fakturze korygującej w sytuacji, gdy jej wystawienie nastąpiło po upływie roku od dnia wydania towaru, a nie było to spowodowane innymi okolicznościami, określonymi w art. 15 ust. 2 zdanie trzecie ustawy. Brak było zatem podstaw do zakwestionowania przez NSA decyzji organu odwoławczego w części ustalającej podatek należny (bez sankcji z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy). Z powyższych wywodów wynika, że zaskarżony wyrok w tym przedmiocie został wydany przez NSA z rażącym naruszeniem art. 15 ust. 2 ustawy, a zatem ten zarzut rewizji nadzwyczajnej jest zasadny.

Jeśli chodzi o następny zarzut rewizji nadzwyczajnej naruszenia przez NSA art. 19 ust. 1 i 3 omawianej ustawy, to - w ocenie Sądu Najwyższego - zarzut ten jest także zasadny. Stosownie do przepisu art. 19 ust. 1 ustawy należy przyjąć, że podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. W myśl art. 19 ust. 3 ustawy obniżenie kwoty podatku należnego, o której mowa w ust. 1 następuje w rozliczeniu za miesiąc, w którym podatnik otrzymał m.in. fakturę albo w miesiącu następnym, co odpowiada obowiązki składania deklaracji podatkowych za dany miesiąc w terminie określonym w art. 26 ustawy. Oznacza to, że podatnik może skorzystać z prawa obniżenia podatku należnego o podatek naliczony tylko w ściśle określonym prawem czasie, a nie w terminie przez siebie określonym (por. wyrok NSA z 16 listopada 1994 r. Sa/Kr 1905/94, Monitor Podatkowy z 1995 r., z. 5, s. 156).

Z ustaleń organów podatkowych obu instancji wynika, że podatnik zawyżył podatek naliczony w marcu 1995 r. na skutek zaewidencjowania treści faktur wystawionych przez Hotel "J.S.", otrzymanych w styczniu 1995 r. Podatnik mógł odliczyć podatek naliczony, wynikający z tych faktur poprzez złożenie korekty deklaracji za miesiąc otrzymania faktury pod warunkiem powiązania podatku naliczonego z miesiącem otrzymania faktury, czego jednak nie uczynił z naruszeniem art. 19 ust. 3

ustawy, gdyż nie dokonał korekty rozliczeń za styczeń lub luty 1995 r. Na skutek tego nastąpiło zawyżenie podatku naliczonego za marzec 1995 r. o kwoty wynikające z faktur wystawionych przez Hotel "J.S.". Stanowi to przypadek wymieniony w art. 27 ust. 4 ustawy, uzasadniający (w razie stwierdzenia, że podatnik narusza ten obowiązek dotyczący wysokości podatku naliczonego, w wyniku którego nastąpiło jego zawyżenie), zastosowanie wobec podatnika sankcji z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy. Zasadnie zatem postąpiły organy podatkowe zwiększając kwotę podatku należnego o kwotę trzykrotności zawyżenia wysokości podatku naliczanego. W rezultacie - zdaniem składu orzekającego Sądu Najwyższego w niniejszej sprawie - należy uznać za prawidłowe stanowisko organów podatkowych, które wartość podatku naliczonego odniosły do konkretnych kwot, wynikających z faktur nieprawidłowo ujętych w rozliczeniach poszczególnych miesięcy. Z ustaleń poczynionych przez organy podatkowe nie wynika, aby podatnik sporządził deklarację korygującą podatek naliczony za marzec 1995 r. o kwoty wynikające z błędnie uwzględnionych faktur VAT, jakie zostały mu doręczone w styczniu 1995r. Oznacza to, że organy podatkowe w związku z udowodnionym faktem zawyżenia podatku naliczonego za marzec 1995 r., w następstwie wadliwie prowadzonej ewidencji dla potrzeb podatkowych obowiązanej, były stosować sankcję wynikającą z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy. W związku z tym nie można podzielić poglądu NSA, że podatnik, który nie obniżył podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za miesiąc, w którym otrzymał fakturę lub w miesiącu następnym, nie traci tego prawa bezpowrotnie. Zdaniem składu orzekającego Sądu Najwyższego w niniejszej sprawie, podatnik traci takie uprawnienie do dokonania korekty rozliczenia po wszczęciu postępowania podatkowego, skoro nie uczynił tego wcześniej w złożonej deklaracji. Za trafne należy uznać w tej mierze stanowisko NSA zawarte w wyroku z dnia 22 lutego 1995 r., SA/Kr 2484/94 (Monitor Podatkowy, 1995 r, z. 8, s. 239) i w wyroku NSA z dnia 30 maja 1996 r., SA/Sz 2178 - 2185/95 (por. J. Kamiński i W. Maruchin, Ustawa o VAT, Komentarz, Warszawa 1997 r., s. 241). W tym świetle należy uznać za zasadny zarzut rewizji nadzwyczajnej naruszenia przez NSA zaskarżonym wyrokiem przepisu art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy w związku z art. 27 ust. 4 tej ustawy wobec braku ustaleń, że zawyżenie podatku naliczonego za marzec 1995 r. nie było następstwem naruszenia przez podatnika przepisów o prowadzeniu ewidencji wymaganej do określenia przedmiotu i podstawy

opodatkowania podatkiem VAT.

Uzasadniony jest także zarzut naruszenia przez NSA przepisu art. 21 i 22 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368) na skutek uchylenia w całości decyzji organu odwoławczego, pomimo iż w uzasadnieniu orzeczenia nie stwierdził, aby decyzja ta naruszyła prawo w części dającej się wyodrębnić przedmiotowo w odniesieniu do rażących uchybień podatnika, dotyczących powtórnego wcześniejszego zaewidencjonowania SAD-u z dnia 23 stycznia 1995 r., co do którego podatnik złożył deklarację korygującą dopiero 9 maja 1995 r. Uzasadniało to oddalenie skargi w tej części.

Mając powyższe wywody na uwadze Sąd Najwyższy doszedł do przekonania, że należy uwzględnić wniosek rewizji nadzwyczajnej o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu - Ośrodkowi Zamiejscowemu w Łodzi do ponownego rozpoznania.

Z tych względów Sąd Najwyższy na zasadzie art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483) oraz 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 KPC orzekł, jak w sentencji.

=====