

Wyrok z dnia 25 lutego 1998 r.

III RN 131/97

1. Podatnik może skorygować nieprawidłowości w deklaracji podatkowej VAT w następnym miesiącu. Jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że podatnik tego nie uczynił przed dniem kontroli, to traci on uprawnienie do skorygowania obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.

2. W razie stwierdzenia naruszenia obowiązku prawidłowego prowadzenia ewidencji przez podatnika, powodującego zaniżenie podatku naliczonego, obniżającego podatek należny, organ podatkowy ma obowiązek stosowania sankcji, przewidzianej w art. 27 ust. 5 pkt 2 w związku z art. 25 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.).

Przewodniczący SSN: Andrzej Wasilewski, Sędziowie SN: Józef Iwulski, Adam Józefowicz (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 25 lutego 1998 r. sprawy ze skargi Bożeny K. na decyzję Izby Skarbowej w L. z dnia 23 września 1995 r. [...] oraz poprzedzającą ją decyzję [...] Urzędu Skarbowego w L. z dnia 26 czerwca 1995 r. [...] w przedmiocie zobowiązania podatkowego od towarów i usług za miesiąc kwiecień 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 6 czerwca 1997 r. [...]

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

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

[...] Urząd Skarbowy w L. decyzją z dnia 26 czerwca 1995 r. [...] zmienił roz-

liczenie podatku od towarów i usług, wykazane w deklaracji VAT- za miesiąc kwiecień 1995 r. przez Bożenę K., prowadzącą hurtownię "K." w L. Urząd Skarbowy określił nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w kwocie 7.583 zł, która podlega rozliczeniu w miesiącu następnym oraz ustalił podatek należny do przypisu i wpłaty do Urzędu w kwocie 11.736 zł. z tytułu stwierdzonego zawyżenia podatku naliczonego. W uzasadnieniu decyzji Urząd Skarbowy stwierdził, że Bożena K. w deklaracji VAT-7 za miesiąc kwiecień 1995 r. w poz. 48 i 73 wykazała podatek naliczony do odliczenia w kwocie 3.912 zł od zakupu samochodu osobowego marki Polonez-Caro. Działaniem powyższym naruszyła art. 25 ust. 1 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.), zgodnie z którym obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika samochodów osobowych i ich części z wyłączeniem przypadków, gdy odsprzedaż stanowi przedmiot działalności gospodarczej podatnika. Z uwagi na stwierdzone zawyżenie podatku naliczonego, Urząd Skarbowy ustalił na podstawie art. 27 ust. 5 pkt 2 wymienionej ustawy podatek należny w wysokości trzykrotnej tego zawyżenia w kwocie 11.736 zł ($3912 \text{ zł} \times 3 = 11.736 \text{ zł}$). Zdaniem Urzędu Skarbowego spełnione zostały przesłanki prawne do zastosowania powyższego przepisu wobec stwierdzenia, że podatnik naruszył obowiązki ewidencyjne dotyczące wysokości podatku naliczonego, w wyniku czego nastąpiło jego zawyżenie.

Po rozpatrzeniu odwołania Bożeny K., Izba Skarbowa w L. decyzją z dnia 23 września 1995 r. utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję. W uzasadnieniu tej decyzji podała, że wobec bezspornego braku prawa do zmniejszenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy zakupie samochodu osobowego, to doliczenie jej przez podatnika do kwoty podatku naliczonego obniżającego podatek należny skutkuje zastosowaniem przez organy podatkowe sankcji z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy. Zastosowanie tej sankcji przez organ skarbowy, organ odwoławczy uznał za prawidłowe.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie po rozpoznaniu skargi Bożeny K. na powyższą decyzję Izby Skarbowej, wyrokiem z dnia 6 czerwca 1997 r. [...], uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję [...] Urzędu Skarbowego w L. z dnia 26 czerwca 1995 r. i zasądził od Izby Skarbowej w L. na rzecz Bożeny K. kwotę 800 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania. W uza-

sadnieniu wyroku NSA stwierdził, że naruszenie art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy od towarów i usług nie jest wystarczającą podstawą do zastosowania sankcji, wynikającej z art. 27 ust. 5 pkt 2 tej ustawy. Zastosowanie swoistego rodzaju kary w stosunku do podatnika przez wymierzenie mu podatku w podwyższonej (art. 27 ust. 5 pkt 1 ustawy) lub zwielokrotnionej (art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy) wysokości możliwe jest tylko w wypadku naruszenia obowiązków w zakresie prowadzenia ewidencji, o jakiej mowa w art. 27 ust. 4 ustawy. Wyjątkowy charakter tego przepisu zobowiązuje organy podatkowe do ścisłej jego interpretacji. W konkluzji NSA doszedł do wniosku (powołując się na pogląd wyrażony w wyroku NSA z dnia 27 października 1995 r., III SA 194/95), że organy podatkowe nie wykazały, jakie uchybienia w zakresie prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 27 ust. 4 ustawy doprowadziły do zastosowania art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy. W okolicznościach faktycznych sprawy podatkowa nie miała podstaw do obniżenia kwoty podatku lub zwrotu różnicy podatku należnego (art. 25 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy), gdyż brak było podstaw do ustalenia z tej przyczyny zwiększenia kwoty podatku należnego, o którym mowa w art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy.

Od powyższego wyroku Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego złożył rewizję nadzwyczajną, w której zarzucił rażąco naruszenie art. 27 ust. 4 w związku z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Skarżący wniósł o uchylenie tego wyroku i przekazanie sprawy Nacelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Lublinie do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest zasadna, gdyż zaskarżony wyrok rażąco narusza przepisy prawa materialnego przytoczone w jej zarzutach. Stosownie do przepisu art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, podatnicy (z pewnymi wyjątkami, które nie mają zastosowania w niniejszej sprawie) obowiązani są do prowadzenia ewidencji, zawierającej kwoty określone w art. 20 tej ustawy (między innymi kwoty podatku naliczonego, związane ze sprzedażą opodatkowaną i zwolnioną od podatku, dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokość podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżającego podatek należny,

kwoty podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotów oraz inne dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej). Z przepisu tego wynika więc obowiązek takiego prowadzenia ewidencji dla celów podatku od towarów i usług, aby wykazane w niej dane, w tym również dotyczące podatku naliczonego, obniżające podatek należny, umożliwiały prawidłowe obliczenie podatku. Niesporne jest ustalenie organów podatkowych (protokół z 6 czerwca 1995 r.), że Bożena K. wbrew przepisowi art. 25 ust. 1 pkt 2 wymienionej ustawy wykazała w ewidencji zakupu i sprzedaży, o której mowa w art. 27 ust. 4 ustawy również podatek naliczony przy zakupie samochodu osobowego, obniżający podatek należny, a następnie na podstawie takiej adnotacji w ewidencji sporządziła deklarację podatkową za kwiecień 1995 r. Stosownie do art. 19 ust. 3 i 4 ustawy podatkowa mogła skorygować nieprawidłowość tej deklaracji w następnym miesiącu, ale tego nie uczyniła w terminie.

Sąd Najwyższy w niepublikowanym wyroku z dnia 3 grudnia 1997 r., III RN 86/97 wyraził pogląd, że "podatnik, który nie uczyni zadość powyższym ustawowo określonym wymogom prawnym, traci prawo do skorzystania obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług". Z tego względu po rozpoczęciu kontroli przez urząd skarbowy, podatnik nie może dokonać korekty w poprzedniej deklaracji podatkowej, zwłaszcza po stwierdzeniu przez organy podatkowe, nieprawidłowości prowadzonej ewidencji zakupów i sprzedaży, polegającej na zawyżeniu podatku naliczonego, obniżającego podatek należny. Taki sposób prowadzenia ewidencji narusza obowiązki podatnika, określone w art. 27 ust. 4 ustawy, gdyż uniemożliwia prawidłowe sporządzenie deklaracji podatkowej. W razie stwierdzenia naruszenia obowiązku prawidłowego prowadzenia ewidencji przez podatnika powodujące zawyżenie podatku naliczonego i obniżające podatek należny, organ podatkowy ma obowiązek stosowania sankcji, przewidzianej w art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy, skoro podatek od towarów i usług obliczony przez podatnika przyjmuje się w wysokości wynikającej z deklaracji podatkowej, która nie może być niezgodna z prawem. W tym świetle nie jest trafny pogląd NSA, wyrażony w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że organy podatkowe nie wykazały uchybień w zakresie prowadzenia ewidencji przez podatniczkę i bez podstaw zastosowały sankcję, wynikającą z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy. W ustalonym stanie faktycznym nie można

podzielić tego poglądu prawnego ze względu na jego bezzasadność. Skład orzekający Sądu Najwyższego w niniejszej sprawie podziela odmienny pogląd, wyrażony w wyroku NSA z dnia 16 czerwca 1995 r., SA/Gd 1285/94 (Prawo Gospodarcze 1995 nr 12 s. 39), w którym stwierdzono, że "nieprawidłowe prowadzenie ewidencji, w wyniku którego podatnik zawyżył podatek naliczony, niezależnie czy zostało dokonane umyślnie, czy też z powodu błędnej interpretacji przepisów prawa, upoważnia organ podatkowy do zastosowania przepisu art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy".

Mając to wszystko na uwadze Sąd Najwyższy doszedł do przekonania, że 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 ze zm.) oraz art. 393¹³ KPC należało orzec, jak w sentencji.

N o t k a

Powołane w uzasadnieniu orzeczenia zostały opublikowane: **wyrok NSA z dnia 27 października 1995 r., III SA 194/95 w Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego 1997 nr 4 poz. 141, a wyrok z dnia 3 grudnia 1997 r., III RN 86/97 w OSNAPIUS 1998 nr 8 poz. 233.**

=====