

Wyrok z dnia 5 marca 1998 r.

III RN 2/98

Obniżenie kwoty podatku należnego o podatek naliczony w miesiącu wystawienia faktury narusza obowiązek podatnika dotyczący prawidłowości prowadzenia ewidencji i uzasadnia zastosowanie sankcji, polegającej na zwiększeniu podatku należnego o trzykrotność kwoty zawyżenia (art. 19 ust. 3, art. 20 i art. 27 ust. 5 pkt 2 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: Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Adam Józefowicz (sprawozdawca), Walerian Sanetra.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 5 marca 1998 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa „R.” Spółki z o.o. w P. na decyzję Izby Skarbowej w L. z dnia 2 października 1995 r. [...] w przedmiocie ustalenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za 1994 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 P. decyzją z dnia 30 czerwca 1995 r. [...] wydaną na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) oraz art. 19 ust. 3 i art. 27 ust. 5 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.) ustalił Przedsiębiorstwu Wielobranżowemu „R.”, Sp. z o.o. zobowiązanie podatkowe za 1994 r. w wysokości 18.997 zł. W uzasadnieniu decyzji Urząd Skarbowy stwierdzi ł, że w Przedsiębior-

twie dokonano odliczeń podatku naliczonego w miesiącu wystawienia faktury, a nie jej otrzymania, którym był miesiąc następny. Wymienione nieprawidłowości wystąpiły w wykazanych poszczególnych miesiącach od stycznia do listopada 1994 r. i dotyczyły opisanych faktur. Organ podatkowy I instancji uznał, że doszło do zawyżenia podatku naliczonego, bowiem Przedsiębiorstwo postępowało wbrew regulacji zawartej w art. 19 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, według którego obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego następuje za miesiąc, w którym podatnik otrzyma fakturę albo w miesiącu następnym. Przedsiębiorstwo natomiast dokonywało obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony w miesiącu wystawienia faktury. W związku z powyższym naruszyło obowiązki dotyczące prawidłowości prowadzenia ewidencji (art. 27 ust. 4 tej ustawy), co uzasadnia zastosowanie sankcji, przewidzianej w art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy, polegającej na zwiększeniu podatku należnego o trzykrotność kwoty zawyżenia.

Izba Skarbowa w L. decyzją z dnia 2 października 1995 r. [...] po rozpatrzeniu odwołania podatnika utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję. W uzasadnieniu decyzji Izba Skarbowa stwierdziła, że nie dopatrzyła się nieprawidłowości organu podatkowego I instancji, który wykazał naruszenie prawa przez podatnika i prawidłowo ustalił zobowiązanie podatkowe. Urząd Skarbowy nie zastosował sankcji z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług w stosunku do tych faktur, które zawierały wady nie powodujące utraty prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Izba Skarbowa ponadto wyjaśniła, że nie znalazła podstaw do uchylenia decyzji organu I instancji ze względu na zarzuty podatnika dotyczące interpretacji art. 19 omawianej ustawy.

Na powyższą decyzję Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „R.” wniosło skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Zdaniem skarżącego ewidencja dla celów podatku od towarów i usług prowadzona była prawidłowo i dlatego zastosowanie sankcji z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy było nieuzasadnione. W sytuacji, gdy Przedsiębiorstwo otrzymało faktury w pierwszych dniach miesiąca następnego, uchybienia należało potraktować jako wadliwość mniejszej wagi, gdyż ewidencja odzwierciedlała wszystkie rzeczywiste transakcje handlowe.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyrokiem z dnia 6 czerwca 1997 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego w P. z dnia 30 czerwca 1995 r. i zasądził od Izby Skarbowej w L. na rzecz skarżącego kwotę 380 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania. NSA

przyjął, że decyzje organów podatkowych wydane zostały z istotnym naruszeniem prawa materialnego, tj. art. 10 ust. 2, art. 27 ust. 4 i art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Zdaniem NSA prowadzenie przez skarżące Przedsiębiorstwo ewidencji, o której mowa w art. 27 ust. 4 ustawy w sposób zapewniający gromadzenie danych zgodnych z danymi zawartymi w dokumentach dotyczących danej operacji gospodarczej, nie narusza wymagań art. 27 ust. 4 ustawy, a wobec tego nie ma podstaw do stosowania art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy. Nie stanowi też - zdaniem NSA - naruszenia wprost art. 27 ust. 4 ustawy obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług w okresie innym, niż wynika to z art. 19 tej ustawy.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 czerwca 1997 r., któremu zarzucił rażące naruszenie art. 27 ust. 4 w związku z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Skarżący wniósł o uchylenie tego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu - Ośrodkowi Zamiejscowemu w Lublinie do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona, gdyż zaskarżony wyrok został wydany z rażącym naruszeniem przepisów prawa wskazanych w jej zarzutach.

Stosownie do przepisu art. 27 ust. 4 wymienionej ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji zawierającej: kwoty określone w art. 20 tej ustawy, dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokość podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżającego podatek należny oraz kwoty podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu oraz inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej. Z tego przepisu wynika więc obowiązek takiego prowadzenia ewidencji dla celów podatkowych od towarów i usług, aby wskazane w niej dane, w tym również dotyczące podatku naliczonego obniżającego podatek należny, umożliwiały prawidłowe obliczenie podatku. Niesporne jest w sprawie, że Przedsiębiorstwo „R.” wbrew wyraźnemu brzmieniu art. 19 ust.3 powołanej ustawy dokonywało obniżenia kwoty podatku należnego w rozliczeniu za miesiąc, w którym wystawiono fakturę, a nie w miesiącu otrzymania faktury

lub w miesiącu następnym. Na podstawie tak prowadzonej ewidencji, sporządzono deklaracje podatkowe za poszczególne miesiące 1994 r. Czynności te w rzeczywistości doprowadziły do zawyżenia podatku naliczonego, obniżającego podatek należny.

Wadliwość takiej praktyki systematycznie obniżającej podatek i należny VAT stanowi - zdaniem Sądu Najwyższego - naruszenie obowiązku podatnika, określonego w art. 27 ust. 4 omawianej ustawy. W orzecznictwie NSA przyjmuje się, że zawarte w art. 19 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym uprawnienie podatnika do obniżenia w czasie ściśle oznaczonym kwoty podatku należnego wyłącza taką możliwość w czasie innym niż ustawowo zakreślony (por. wyrok NSA z dnia 16 listopada 1994 r., SA/Kr 1905/94, Monitor Podatkowy z 1995 r. nr 5 z. 156 i niepublikowany wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 1997 r., III SA 1280-1285/95).

W tym świetle okazuje się, że organy podatkowe zasadnie zastosowały sankcje z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy. Jednocześnie należy podkreślić, że stosownie do art. 10 ust. 2 i art. 26 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, podatek ten jest podatkiem obliczonym przez podatnika, a ponadto przyjmuje się go w wysokości wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba że urząd skarbowy określi go w innej wysokości. Obowiązek zastosowania sankcji w stanie prawnym, obowiązującym w 1994 r., powstał w chwili wadliwego rozliczenia danego miesiąca podatkowego. W związku z tym należy przyjąć, że wyrażony w zaskarżonym wyroku pogląd o braku podstaw do zastosowania w sprawie sankcji z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług nie ma uzasadnienia prawnego. Podatek od towarów i usług jest podatkiem należnym w okresach miesięcznych. Dlatego w decyzji organu podatkowego pierwszej instancji podatek ten został wyliczony za poszczególne miesiące 1994 r. odrębnie. Jeżeli podatnik naruszył obowiązki związane z prowadzeniem ewidencji, które doprowadziły do zawyżenia podatku naliczonego, to organ podatkowy ma obowiązek zastosowania sankcji z art. 27 ust. 5 pkt 2 omawianej ustawy (por. wyrok NSA z 27 października 1995 r., III SA 194/95, Doradztwo Podatkowe 1996 r. nr 1 s. 27). Podobne stanowisko zajął NSA w wyroku z 16 czerwca 1995 r., SA/Gd 1285/94 (Prawo Gospodarcze 1995 r. nr 12 s. 39) stwierdzając, że nieprawidłowe prowadzenie ewidencji, w wyniku którego podatnik zawyżył podatek naliczony niezależnie od tego, 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 o VAT.

Mając to wszystko na uwadze Sąd Najwyższy doszedł do przekonania, że rewizja nadzwyczajna zasługuje na uwzględnienie. Dlatego na podstawie 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 Sąd Najwyższy orzekł, jak w sentencji.

=====