

**Wyrok z dnia 3 lutego 1999 r.**

**III RN 112/98**

**Podatnik powinien prowadzić ewidencję dla celów podatku od towarów i usług (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.) w sposób umożliwiający mu prawidłowe sporządzenie deklaracji podatkowej (art. 26 w związku z art. 10 ust. 2 tej ustawy). Naruszenie tego obowiązku, uniemożliwiające podatnikowi prawidłowe sporządzenie deklaracji podatkowej, uprawnia organ podatkowy do wyciągnięcia wobec podatnika nie będącego osobą fizyczną konsekwencji prawnych, o których mowa w art. 27 ust. 5 tej ustawy.**

Przewodniczący: SSN Andrzej Wasilewski (autor uzasadnienia), Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 3 lutego 1999 r. sprawy ze skargi Stefana P. na decyzję Izby Skarbowej w L. z dnia 18 października 1995 r. [...] w przedmiocie określenia wartości zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług za okres od stycznia do kwietnia 1994 r. oraz od czerwca do grudnia 1994 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 2 lipca 1998 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**

[...] Urząd Skarbowy w L. decyzją z dnia 3 sierpnia 1995 r. [...] określił podatnikowi - Stefanowi P. podatek od towarów i usług za okres od stycznia do kwietnia 1994 r. oraz od czerwca do grudnia 1994 r. i równocześnie na podstawie 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 „dodatkowy podatek sankcyjny w

wysokości 6.894,60 zł - z tytułu zawyżenia podatku naliczonego". W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia podniesiono, że podatnik dokonując odliczeń udokumentowanych tzw. rachunkami uproszczonymi zawyżył w rejestrze zakupów, a następnie także w deklaracjach podatkowych, podatek naliczony za styczeń, marzec, kwiecień i czerwiec na łączną kwotę 105.000 starych złotych, a tym samym naruszył art. 25 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług. Z kolei w grudniu 1994 r. podatnik zawyżył podatek naliczony zawarty w fakturach zakupów materiałów inwestycyjnych dokonanych w okresie od marca do października 1994 r., co stanowiło naruszenie art. 19 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, bowiem obniżenie podatku należnego o podatek naliczony następuje w rozliczeniu za miesiąc, w którym podatnik otrzymał fakturę albo w miesiącu następnym. Stwierdzone w obu wypadkach zawyżenie podatku naliczonego było wynikiem naruszenia obowiązków podatnika w zakresie prowadzenia ewidencji zakupów i sprzedaży (art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług) i uzasadniało zastosowanie wobec niego sankcji na podstawie art. 27 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. W odwołaniu od powyższej decyzji podatnik zakwestionował zasadność zastosowanej wobec niego sankcji. Izba Skarbowa w L. decyzją z dnia 18 października 1995 r. [...] utrzymała w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego na powyższą decyzję podatnik nie kwestionował zasadności dokonanej przez organy podatkowe korekty wysokości należnego podatku od towarów i usług, która w obu wypadkach była konieczna na skutek nieprawidłowego odliczenia przez niego tzw. podatku naliczonego. Natomiast podatnik zarzucił, że organy podatkowe naruszyły art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, ponieważ zarówno sporządzona przez niego ewidencja zakupów i sprzedaży, jak i deklaracje podatkowe opierały się na dokumentach księgowych znajdujących się w posiadaniu podatnika.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyrokiem z dnia 2 lipca 1997 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w L. oraz utrzymaną nią w mocy decyzję [...] Urzędu Skarbowego w L. W uzasadnieniu tego wyroku Sąd ustosunkował się wyłącznie do kwestii naruszenia przez podatnika art. 19 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, natomiast pominął zupełnie problem naruszenia przez niego także art. 25 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług, co również spowodowało zastosowanie wobec podatnika sankcji określonej w art. 27 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Pomimo to Sąd zawarł w uzasadnieniu ogólną ocenę prawną, wedle której zastosowanie wobec skarżącego sankcji z art. 27

ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług było nieprawidłowe, bowiem - w opinii Sądu - skarżący prowadził ewidencję, o której mowa w art. 27 ust. 4 tej ustawy, w sposób zapewniający gromadzenie danych zgodnych z danymi zawartymi w dokumentach, co wyłącza możliwość zastosowania sankcji z art. 27 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego pismem z dnia 17 sierpnia 1998 r. [...] wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 2 lipca 1997 r. [...] zarzucając mu rażące naruszenie art. 27 ust. 4 w związku z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) i na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA wniósł o uchylenie powyższego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu - Ośrodkowi Zamiejscowemu w Lublinie do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że w rozpoznawanej sprawie jest niesporne, iż podatnik zarówno w prowadzonej przez siebie ewidencji zakupów i sprzedaży, jak i w deklaracjach podatkowych za miesiące od stycznia do czerwca 1994 r., wbrew dyspozycji art. 25 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług, dokonywał odliczeń podatku naliczonego od podatku należnego w oparciu o tzw. faktury uproszczone, a tym samym naruszył swe obowiązki określone w art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, bowiem swym postępowaniem faktycznie uniemożliwił prawidłowe sporządzenie deklaracji podatkowej. W tej sytuacji, stosownie do utrwalonego już orzecznictwa sądowego, niezależnie od tego, czy działanie podatnika ma znamiona czynu umyślnego czy nie, organ podatkowy ma obowiązek zastosować wobec niego sankcję, o której mowa w art. 27 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona.

Przy rozstrzygnięciu rozpoznawanej sprawy należy mieć na uwadze stan prawny jaki obowiązywał w zakresie podatku od towarów i usług w 1994 roku, bowiem tego roku dotyczą zobowiązania podatkowe w niniejszej sprawie. Stosownie do postanowienia art. 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. - powoływanej nadal jako ustawa o podatku od towarów i usług) podatnikowi od towarów i usług podlega zasadniczo sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz eksport i import towarów i usług. Równocześnie zgodnie z dyspozycją art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług podatnik ma prawo do obniżenia kwoty tzw. podatku należnego (art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług) o kwotę tzw. podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług (art. 19 ust. 2 tej ustawy), z tym jednakże zastrzeżeniem, że obniżenia takiego nie stosuje się między innymi do nabywania przez podatnika towarów i usług, których nabycie zostało udokumentowane tzw. rachunkiem uproszczonym (art. 25 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług). Przy czym art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług nakłada na podatnika podlegającego opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług obowiązek prowadzenia ewidencji zawierającej dane określone w tym przepisie i informacji niezbędne w celu samoobliczenia i rozliczenia tego podatku i prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej (art. 26 i art. 10 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług). Natomiast w wypadku, gdy urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej stwierdzi, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania niższą od kwoty należnej, wówczas organ podatkowy na podstawie art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług obowiązany był do zwiększenia kwoty tzw. podatku należnego o kwotę stanowiącą trzykrotność kwoty o jaką zawyżony został przez podatnika tzw. podatek naliczony. Jeżeli organ podatkowy stwierdził, że podatnik podatku od towarów i usług włączył do prowadzonej przez siebie ewidencji tzw. rachunki uproszczone, które z mocy wyraźnego przepisu ustawy nie mogą stanowić podstawy dla obliczenia tzw. podatku naliczonego (art. 25 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług) i w konsekwencji wykazał w deklaracji podatkowej kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej, to oznacza, iż naruszył on określone w art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług obowiązki prowadzenia ewidencji dla celów tego podatku i z tej przyczyny organ podatkowy obowiązany był do stosownego zwiększenia kwoty tzw. podatku należnego (art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług). Obowiązek prowadzenia ewidencji dla celów podatku od towarów i usług (art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług) powinien być wykonywany w sposób umożliwiający podatnikowi prawidłowe sporządzenie deklaracji podatkowej (art. 26 w związku z art. 10 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług). W rozpoznawanej sprawie jest poza sporem, że na skutek niepra-

widłowo prowadzonej ewidencji podatkowej (wobec wprowadzenia do ewidencji zakupów i sprzedaży tzw. rachunków uproszczonych, co było sprzeczne z postanowieniem art. 25 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług) podatnik złożył nieprawidłowe deklaracje podatkowe, w których zaniżył kwotę tzw. podatku należnego i z tego tytułu organ podatkowy na podstawie art. 27 ust. 5 pkt 2 w związku z art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług obowiązany był odpowiednio zwiększyć mu kwotę tzw. podatku należnego. Dlatego zawarte w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku stwierdzenie, jakoby podatnik czynił zadość wynikającemu z art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług obowiązkowi prowadzenia ewidencji, która służyć ma prawidłowemu sporządzeniu deklaracji podatkowej, wyłącznie poprzez „gromadzenie danych zgodnych z danymi zawartymi w dokumentach, dotyczących danych operacji gospodarczych, zachowując wierność danych zaewidencjonowanych (...) co wyłącza możliwość zastosowania art. 27 ust. 5 pkt 2 cyt. ustawy”, jest rażąco sprzeczne z dyspozycją art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Natomiast przy ponownym rozpoznawaniu powyższej sprawy należy mieć również na uwadze i to, że Rzecznik Praw Obywatelskich wystąpił w dniu 20 listopada 1995 r. z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją powoływanego wyżej art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Jednakże, wobec nowelizacji tego przepisu przez art. 1 pkt 18 lit. a ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz.U. Nr 137, poz. 640), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1997 r., Trybunał Konstytucyjny postanowieniem z dnia 5 marca 1997 r. (K 26/95, OTK 1997 Nr 1, poz. 10) umorzył postępowanie w sprawie wszczętej na podstawie tego wniosku. Tym niemniej, kolejnym wnioskiem z dnia 18 kwietnia 1997 r. Rzecznik Praw Obywatelskich zwrócił się do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie, że art. 27 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług również w wersji zmienionej z dniem 1 stycznia 1997 r. (i obowiązującej obecnie nadal) jest sprzeczny z Konstytucją w części dotyczącej kompetencji organów podatkowych do wydawania decyzji w sprawie ustalenia tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego. W załatwieniu tego wniosku Trybunał Konstytucyjny wydał w dniu 29 kwietnia 1998 r. wyrok (K 17/97, OTK 1998 Nr 3, poz. 30), w którym stwierdził między innymi, że art. 27 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie z jakim dopuszcza stosowanie wobec tej samej osoby, tzn. podatnika będącego osobą fizyczną (nie dotyczy to bowiem podatników nie będących osobami fi-

zycznymi) i za ten sam czyn, sankcji administracyjnej określonej w powołanej ustawie jako tzw. dodatkowe zobowiązanie podatkowe i równocześnie odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W rozpoznawanej sprawie chodzi także o sytuację, w której organ podatkowy zastosował wobec podatnika będącego osobą fizyczną sankcję na podstawie art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Ostatecznie obowiązująca wówczas wersja tego przepisu nie stała się przedmiotem merytorycznej oceny Trybunału Konstytucyjnego co do jego zgodności z Konstytucją, a to ze względu na jego zmianę w trakcie trwającego przed Trybunałem Konstytucyjnym postępowania w tej sprawie. Jednakże można do niego odnieść te same zarzuty, które przesądziły o stwierdzeniu (w ściśle określonym zakresie) o niezgodności art. 27 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług (w brzmieniu w jakim przepis ten obowiązuje od 1 stycznia 1997 roku) z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Otwarta pozostaje natomiast kwestia, czy w tej sytuacji i w kontekście rozpoznawanej sprawy Naczelny Sąd Administracyjny może sam *ad casum* orzec o niezgodności z Konstytucją art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług (w brzmieniu ustalonym przez art. 1 pkt 16 lit. c ustawy z dnia 9 grudnia 1993 r. - Dz.U. Nr 129, poz. 599 - a obowiązującym od dnia 1 stycznia 1994 r. do dnia 31 grudnia 1996 r.), czy też powinien przedstawić w tej sprawie Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne w trybie określonym w art. 193 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Należy bowiem założyć, że jeżeli w rozpoznawanej sprawie rozstrzygnięcie sądowe podjęte zostałoby na podstawie art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1994 r.), to sama strona może wnieść następnie skargę do Trybunału Konstytucyjnego w trybie określonym w art. 79 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w celu stwierdzenia zgodności tego przepisu z Konstytucją.

Biorąc powyższe pod uwagę, stosownie do wniosku rewizji nadzwyczajnej, Sąd Najwyższy na podstawie art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 393<sup>13</sup> KPC w związku 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.) orzekł, jak w sentencji.

=====