

Wyrok z dnia 25 marca 1999 r.

III RN 160/98

Na podatniku spoczywa ciężar udowodnienia przesłanek określonych w art. 10, art. 19 oraz art. 26 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.).

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 25 marca 1999 r. na rozprawie sprawy ze skargi Zbigniewa S. na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 29 stycznia 1997 r. [...] w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc czerwiec 1996 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 11 marca 1998 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i oddalił skargę.

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

Urząd Skarbowy w K. decyzją z dnia 20 grudnia 1996 r. [...] wydaną na podstawie art. 104 KPA, art. 5 ust. 3, art. 18 ust. 2, art. 19 ust. 1 i art. 20 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. 2, art. 10 ust. 1 i 2, art. 15 ust. 1, art. 18 ust. 1, art. 19 ust. 3 i art. 26 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.) określił Zbigniewowi S. zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za miesiąc czerwiec 1996 r. w wysokości 1915 zł oraz ustawowe odsetki za zwłokę w wysokości 386,10 zł liczone od dnia 16 grudnia 1996 r., a także odsetki w wysokości 0,14 % za każdy dzień zwłoki od kwoty zobowiązania liczone od dnia 17 grudnia 1996 r. do dnia zapłaty. W uzasadnieniu tej decyzji organ podniósł, że w wyniku kontroli przeprowadzonej w

dniu 29 listopada 1996 r. stwierdzono, iż podatnik nie złożył deklaracji VAT-7 na podatek od towarów i usług za czerwiec 1996 r., a w konsekwencji nie naliczył i nie odprowadził należnego podatku od prowadzonej działalności, a także nie złożył deklaracji, co stanowi naruszenie art. 10 i art. 26 ustawy o podatku od towarów i usług. W odwołaniu od powyższej decyzji Zbigniew S. zarzucił, że nie wzięto pod uwagę jego wyjaśnień, z których wynika, iż wysłał on do Urzędu Skarbowego wymaganą deklarację podatkową listem zwykłym i dlatego nie ma potwierdzenia na tę okoliczność. Ponadto podatnik wyjaśnił, że za miesiąc czerwiec 1996 r. wpłacił należny podatek w wysokości 625 zł i do odwołania dołączył kserokopię dowodu dokonania tej wpłaty. Izba Skarbowa w K. decyzją z dnia 29 stycznia 1997 r. [...] utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję. W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia podniesiono, że podatnik może skorzystać z wynikającego z art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego jedynie w określonym ustawą trybie oraz czasie, czego w niniejszej sprawie podatnik nie uczynił. Na tę decyzję podatnik wniósł skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie zarzucając naruszenie art. 7 i art. 9 KPA oraz powołując się na pismo Ministerstwa Finansów z dnia 29 sierpnia 1996 r. [...], z którego - zdaniem podatnika - wynika, że fakt składania deklaracji rozliczeniowych na poczet podatku od towarów i usług nie ma wpływu na uprawnienie podatnika do obniżenia podatku należnego na podstawie art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. W odpowiedzi na skargę Izba Skarbowa w K. wniosła o jej oddalenie.

Naczelnny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie wyrokiem z dnia 11 marca 1998 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję i poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego w K. z dnia 20 grudnia 1996 r.. W uzasadnieniu tego wyroku podniesiono, że wprawdzie z art. 19 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług wynika, iż podatnik może zrealizować swoje uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego w określonym czasie, ale nie skorzystanie w tym czasie z tego uprawnienia nie oznacza, że nie może tego uczynić później w drodze korekty deklaracji podatkowej w podatku od towarów i usług, aż do czasu określenia przez organ podatkowy zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za dany miesiąc w trybie art. 10 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Sąd stanął na stanowisku, że żaden przepis ustawy nie przewiduje, aby podatnik tracił uprawnienie do obniżenia podatku należnego w wyniku naruszenia przez podatnika art. 10 ust. 1 w związku z art. 26 ustawy o podatku od towarów i usług.

Minister Sprawiedliwości [...] wniósł rewizje nadzwyczajną od powyższego wyroku [...], zarzucając mu rażące naruszenie art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 10 ust.1 i ust. 2 oraz art. 19 ust. 1 i ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, a w konsekwencji na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi, względnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Szczecinie do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że stosownie do art. 10 ust. 1 i art. 26 ustawy o podatku od towarów i usług podatnik obowiązany jest składać deklarację podatkową za kolejne okresy miesięczne w terminie do dnia 25 każdego miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Przy czym obowiązuje zasada, że ciężar dowodu zadośćuczynienia wymaganiom przepisów podatkowych w tym względzie przez podatnika spoczywa na samym podatniku, co wynika także z dotychczasowego orzecznictwa sądowego (por. także wyrok Sądu Najwyższego z dnia 3 grudnia 1997 r., III RN 86/97 - OSNAPiUS 1998 nr 8, poz. 233). Tymczasem w rozpoznawanej sprawie podatnik uchybił powyższemu obowiązkowi ustawowemu i tym samym utracił prawo do skorzystania z obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług we wskazanym okresie czasu.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona.

Stosownie do postanowień art.10 ust.1 oraz art. 26 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 obowiązany jest bez wezwania składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe dla podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego za kolejne okresy miesięczne i powinien to czynić w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Równocześnie ustawa o podatku od towarów i usług stanowi, że podatnik ma prawo do obniżenia własnego podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług (art. 19 ust. 1), a obniżenie takie następuje w rozliczeniu za miesiąc, w którym podatnik otrzymał fakturę, rachunek uproszczony lub dokument odprawy celnej albo

w miesiącu następnym (art. 19 ust. 3). Oznacza to, że możliwość skorzystania przez podatnika z prawa do pomniejszenia własnego podatku należnego o kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług zależna jest od woli samego podatnika, który jednakże z prawa tego może skorzystać wyłącznie w ten sposób, iż dokona stosownego obniżenia podatku w złożonej w odpowiednim czasie deklaracji podatkowej (por. także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 stycznia 1997 r., III SA 1519/95). Natomiast podatnik, który nie uczyni zadość powyższym wymaganiom prawnym, traci prawo do skorzystania z obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.

W rozpoznawanej sprawie jest bezsporne, iż w wyniku kontroli przeprowadzonej przez organy podatkowe w dniu 29 listopada 1996 r. stwierdzono, że podatnik - Zbigniew S. nie złożył wymaganej deklaracji podatkowej w podatku od towarów i usług za miesiąc czerwiec 1996 r., naruszając swe obowiązki wynikające z art. 10 i art. 26 ustawy o podatku od towarów i usług. Tym samym podatnik nie uczynił zadość wymaganiom prawnym określonym w art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług, a w rezultacie utracił w tym zakresie uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego. Takiej oceny prawnej zaistniałej sytuacji nie mogą zmienić ani samo oświadczenie podatnika, że wymaganą deklarację podatkową wysłał na adres urzędu skarbowego, ale listem zwykłym i dlatego nie dysponuje żadnym dowodem nadania potwierdzającym dokonanie tej czynności, ani też przedstawienie organowi podatkowemu kserokopii dowodu wpłaty określonej kwoty podatku należnego za wskazany okres podatkowy. Bowiem, jak trafnie wywiedziono w rewizji nadzwyczajnej, ciężar dowodu zadośćuczynienia przez podatnika wymaganiom przepisów podatkowych (w danym wypadku wymaganiom wynikającym z art. 10, art. 26 oraz art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług) spoczywa na podatniku, a tymczasem w rozpoznawanej sprawie podatnik tego nie dowiódł.

Biorąc powyższe pod uwagę, 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. 393¹³ §1 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.

=====