

Wyrok z dnia 3 lutego 1999 r.

III RN 109/98

Podatnik, który w ewidencji dla celów podatku od towarów i usług wykazuje dane bezpodstawnie zawyżające wysokość podatku naliczonego i na nich opiera deklarację podatkową oraz obliczenie podatku, narusza obowiązki określone w 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.) i podlega sankcji z art. 27 ust. 5 pkt 2 tej ustawy.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 3 lutego 1999 r. sprawy ze skargi Spółki Cywilnej „L.” w B. na decyzję Izby Skarbowej w Z. z dnia 20 sierpnia 1996 r. [...] w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc wrzesień i grudzień 1994 r. oraz ustalenia zobowiązania podatkowego w związku z zawyżeniem podatku naliczonego, na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 28 listopada 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

Stosownie do uzasadnienia zaskarżonego rewizją nadzwyczajną wyroku z dnia 28 listopada 1997 r. Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżoną przez Spółkę Cywilną „L.” w B., decyzję Izby Skarbowej w Z. z dnia 20 sierpnia 1996 r., przyjmując następujące przesłanki tego rozstrzygnięcia. Zaskarżona decyzja w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za miesiąc wrzesień i grudzień 1994 r. jest zgodna z prawem, w szczególności prawidłowo zos-

tały zastosowane przepisy art. 25 ust. 1 pkt 2 i 3 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.).

Zaskarżona decyzja niezgodna jest natomiast z art. 27 ust. 5 pkt 2 powołanej ustawy w zakresie, w jakim ustaliła sankcyjną kwotę dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług w związku z zawyżeniem podatku naliczonego.

Niekwestionowane w zaskarżonym wyroku ustalenia zaskarżonej decyzji przedstawiają się jak następuje: Spółka „L.” z naruszeniem art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług bezpodstawnie zmniejszyła podatek naliczony, uwzględniając jako koszt uzyskania przychodów wydatki z tytułu najmu samochodu Renault Master za okres od 4 października do 11 października 1994 r., chociaż faktycznie samochód ten został zwrócony już 3 października 1994 r. Ponadto Spółka dokonała bezpodstawnego odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego od spłacanych odsetek związanych z tzw. kredytem kupieckim udzielonym Spółce przy zakupie na raty samochodu osobowego Renault Clio. Naruszyła w ten sposób art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy, gdyż wynikający z tego przepisu zakaz obniżenia podatku należnego w związku z nabyciem przez podatnika samochodów osobowych i ich części składowych obejmuje również odsetki od udzielonego przez sprzedawcę kredytu kupieckiego.

Jeżeli chodzi o wyrażoną w wyroku ocenę wadliwości zaskarżonej decyzji, to Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że nie jest prawidłowe zastosowanie art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, gdyż z zaskarżonej decyzji, jak i z dowodów zawartych w aktach sprawy nie wynika, aby podatnik naruszył obowiązek prowadzenia ewidencji, o jakiej mowa w art. 27 ust. 4 ustawy. Jako podstawę rozstrzygnięcia NSA wskazał art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368). W związku z tym należy przyjąć, że Naczelny Sąd Administracyjny, nie kwestionując prawidłowości ustalonego w postępowaniu administracyjnym stanu faktycznego sprawy, stwierdził naruszenie wskazanego przepisu prawa materialnego przez jego niewłaściwe zastosowanie.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego zarzucił, że w zaskarżonym wyroku został rażąco naruszony przepis art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług w związku z art. 27 ust. 4 tej ustawy a ponadto art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Według wnoszącego rewizję nadzwyczajną, Spółka „L.” wykazała w ewidencji zakupu i

sprzedaży, o której mowa w art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług to, czego w niej nie powinno być, a następnie na podstawie tak prowadzonej ewidencji sporządziła deklaracje podatkowe za wrzesień i grudzień 1994 r., w których bezzasadnie obniżyła kwotę podatku należnego. Jeżeli Spółka prowadziła ewidencję zakupów i sprzedaży w sposób powodujący zawyżenie podatku naliczonego, a w konsekwencji tego nieprawidłowo sporządziła deklarację podatkową i obniżyła podatek należny, to naruszyła obowiązki podatnika określone w art. 27 ust. 4 ustawy, a wyrażony w zaskarżonym wyroku pogląd prawny o braku podstaw do zastosowania w rozpoznawanej sprawie art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy nie ma uzasadnienia prawnego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Wyżej, w części przedstawiającej podstawy zaskarżonego wyroku wskazano na to, że Naczelny Sąd Administracyjny nie stwierdził, ażeby w rozpoznawanej sprawie naruszone zostały przepisy postępowania. Co więcej, Naczelny Sąd Administracyjny wyraźnie wypowiedział się o prawidłowości decyzji co do niedopuszczalności uwzględnienia przez Spółkę cywilną „L.” podatku naliczonego, wynikającego z faktur dotyczących spłaty odsetek od udzielonego kredytu na kupno samochodu osobowego oraz części czynszu z tytułu najmu samochodu dostawczego za okres, w którym samochód ten nie był użytkowany przez Spółkę. Uwzględniając także kwoty podatku naliczonego Spółka bezpodstawnie zawyżyła ten podatek, nie podlegający rozliczeniu z podatkiem należnym.

Na tle niezakwestionowanej w zaskarżonym wyroku podstawy faktycznej ocenianej decyzji, niekonsekwentna jest zawarta w tym wyroku ocena prawna w przedmiocie braku podstaw do zastosowania sankcji za naruszenie przez podatnika obowiązków ewidencji, dotyczących wysokości podatku naliczonego, w wyniku czego nastąpiło jego zawyżenie (art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, w brzmieniu obowiązującym w rozpoznawanym okresie). Zasadnicze w tej kwestii założenie zaskarżonego wyroku, jakoby „zarówno z zaskarżonej decyzji, jak i z innych dowodów zawartych w aktach sprawy nie wynika, aby podatnik naruszył obowiązek prowadzenia ewidencji, o jakiej mowa w art. 27 ust. 4 tej ustawy”, pozostaje w sprzeczności z niezakwestionowaną podstawą faktyczną rozstrzygnięcia sprawy w postępowaniu administracyjnym. Niezależnie od ustaleń szczegółowych co do okoliczności przedmiotowego zawyżenia podatku naliczonego, Urząd Skarbowy w B. w

uzasadnieniu swej decyzji z dnia 30 kwietnia 1996 r. (s. 4) powołał się na fakt, „że rejestr zakupu prowadzony przez podatnika za wyżej wymieniony okres nie odpowiada wymogom określonym w art. 27 ust. 4 ustawy o PTU, gdyż wykazuje nierzetelne kwoty podatku naliczonego, podlegające odliczeniu od podatku należnego”. Ustalenia te zostały zaakceptowane w zaskarżonej do Naczelnego Sądu Administracyjnego decyzji Izby Skarbowej w Z., która rozpatrywała sprawę w drugiej instancji postępowania administracyjnego.

Nie budzi wątpliwości argumentacja rewizji nadzwyczajnej, że jeżeli podatnik w ewidencji dla celów podatku od towarów i usług wykazuje dane, które bezpodstawnie zawyżają określenie wysokości podatku naliczonego i na takich wadliwych danych opiera sporządzone przez siebie deklaracje podatkowe, a następnie obliczenie podatku to, wbrew ocenie zawartej w zaskarżonym wyroku, narusza w ten sposób obowiązki określone w art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, z czym ustawa ta w art. 27 ust. 5 pkt 2 (w brzmieniu obowiązującym w okresie którego dotyczy rozpatrywana sprawa) łączy konsekwencje polegającą na zwiększeniu kwoty podatku należnego o kwotę trzykrotności zawyżenia podatku naliczonego.

Z powyższych przyczyn dzielając zarzuty, argumentację i wniosek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji na podstawie art. 393¹³ KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego... (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.).

=====