

Wyrok z dnia 9 kwietnia 1999 r.

III RN 175/98

Podatnik zawyżający podatek naliczony na skutek wadliwej rejestracji faktury zakupu i wadliwego wykazania wysokości podatku należnego podlega sankcji z 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.).

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 9 kwietnia 1999 r. sprawy ze skargi „W.” Spółki Akcyjnej w W. na decyzję Izby Skarbowej w R. z dnia 20 listopada 1996 r. [...] w przedmiocie ustalenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług za miesiąc maj 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 20 stycznia 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 n i e

Spółka Akcyjna „W.” w W. w skardze na decyzję Izby Skarbowej w R. z dnia 20 listopada 1996 r. zarzuciła między innymi, bezpodstawne - jej zdaniem - zastosowanie sankcji z 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. w brzmieniu obowiązującym w maju 1995 r.). Stosownie do stanowiska skarżącej Spółki z ustalonego faktu ujęcia w rejestrze zakupów VAT za maj 1995 r. faktury wystawionej i otrzymanej w dniu 1 czerwca 1995 r. nie należy wyprowadzać podstawy do zastosowania powołanego wyżej przepisu, w którym określono sankcję za naruszenie obowiązku prowadzenia ewidencji. Decydujące jest bowiem to, że przedmiotowa faktura

została wprowadzona do ewidencji, która w związku z tym zawierała niezbędne dane do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyrokiem z dnia 20 stycznia 1998 r. uchylił zaskarżoną decyzję, podzielając w kontrowersyjnej między stronami kwestii stanowisko skarżącej Spółki. Według Sądu, jeżeli Spółka ujęła w rejestrze zakupu VAT wszystkie transakcje zakupu, to tym samym możliwe było prawidłowe zadeklarowanie wysokości podatku naliczonego obniżającego podatek należny. Wprawdzie w rozpatrywanej sprawie Spółka wadliwie zadeklarowała podatek naliczony i bezpodstawnie obniżyła podatek należny za miesiąc maj 1995 r., jednakże takie naruszenie art. 19 ust. 3 ustawy nie uzasadnia jeszcze zastosowania sankcji z art. 27 ust. 5 pkt 2, skoro nie wykazano naruszenia obowiązków z art. 27 ust. 4 tej ustawy.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego w rewizji nadzwyczajnej zarzucił powyższemu wyrokowi rażące naruszenie art. 27 ust. 4 i ust. 5 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.).

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej wskazano na to, że NSA wadliwie ocenił stan faktyczny sprawy w świetle powołanych przepisów prawa materialnego. W zakresie podstawy faktycznej niesporne jest, że skarżąca Spółka ujęła w rejestrze zakupów VAT za maj 1995 r. fakturę otrzymaną i wystawioną w czerwcu 1995 r. oraz że odliczyła podatek naliczony z tej faktury w rozliczeniu za maj 1995 r. Czynności te były sprzeczne z przepisami i to nie tylko w zakresie art. 19 ust. 1 ustawy, według którego obniżenie przez skarżącą Spółkę podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy zakupie towaru udokumentowanego fakturą z czerwca 1995 r. nastąpić mogło wyłącznie w czerwcu lub w lipcu 1995 r. Stosownie bowiem do art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług podatnik obowiązany jest do określenia w ewidencji, między innymi, wysokości podatku należnego, kwoty podatku naliczonego i kwot podlegających wpłacie do urzędu skarbowego. Jeżeli wysokość wspomnianych kwot za dany miesiąc jest obliczona wadliwie, to tym samym następuje naruszenie obowiązku z art. 27 ust. 4 dotyczącego określenia wysokości podatku naliczonego, a w konsekwencji zawyżenie podatku naliczonego powoduje zastosowanie sankcji określonej w art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego powołał się na to, że w licznych orzeczeniach

Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone zostało stanowisko tego Sądu odpowiadające wykładni, którą podziela wnoszący rewizję nadzwyczajną.

Powołując wskazane podstawy Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Lublinie do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Przedstawione w rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego zarzuty, ich uzasadnienie oraz wnioski są usprawiedliwione.

Naczelny Sąd Administracyjny uwzględnił skargę na decyzję Izby Skarbowej w R. na podstawie stwierdzenia naruszenia prawa materialnego (art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym), bez zakwestionowania proceduralnej poprawności zaskarżonej decyzji. W tej sytuacji, a także wobec zakresu rewizji nadzwyczajnej, w której nie zakwestionowano podstawy faktycznej rozstrzygnięcia, Sąd Najwyższy rozpoznał sprawę w granicach przedstawionych zarzutów dotyczących wyłącznie subsumcji ustalonego stanu faktycznego pod powołane przepisy ustawy o podatku od towarów i usług. Zasadnicza kwestia prawna dotyczy sankcji z art. 27 ust. 5 pkt 2 tej ustawy za naruszenie przez podatnika obowiązków, o których mowa w ustępie 4 tego artykułu dodatkowo jeszcze sprecyzowanych w ten sposób, że odnoszą się one do określenia wysokości podatku naliczonego, w wyniku czego nastąpiło jego zawyżenie.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wykazał w rewizji nadzwyczajnej, że w rozpatrywanym stanie faktycznym znajdują się wszystkie wymagane elementy dyspozycji art. 27 ust. 5 pkt 2 określone bezpośrednio w tym przepisie oraz w przepisie odesłanym, tj. w art. 27 ust. 4. W szczególności z tego ostatnio powołanego przepisu wynika, że podatnicy obowiązani są do prowadzenia ewidencji zawierającej między innymi wysokość podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżającego podatek należny oraz kwoty podatku podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego. Nie budzi zastrzeżeń ocena przedstawiona w rewizji nadzwyczajnej, że skarżąca Spółka poprzez wadliwe zarejestrowanie faktury zakupu, wadliwe wykazanie w tej ewidencji wysokości podatku należnego i zawyżenie podatku naliczonego za maj 1995 r. naruszyła obowiązek określony w art. 27 ust. 4 ustawy. Sąd Najwyższy

uznając z powyższych przyczyn rewizję nadzwyczajną za usprawiedliwioną orzekł stosownie do art. 393¹³ KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego... (Dz.U. U Nr 43, poz. 189 ze zm.).

=====