

**Wyrok z dnia 3 grudnia 1997 r.**  
**III RN 86/97**

**Skorzystanie przez podatnika z prawa do pomniejszenia należnego podatku od towarów i usług o kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu jest możliwe tylko w złożonej w odpowiednim czasie deklaracji podatkowej (art. 19 ust. 1 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.).**

Przewodniczący SSN: Andrzej Wróbel, Sędziowie SN: Adam Józefowicz, Andrzej Wasilewski (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 3 grudnia 1997 r., sprawy ze skargi Spółdzielni Mleczarskiej "B." w B.P. na decyzję Izby Skarbowej w B. z dnia 4 września 1995 r. [...] w przedmiocie określenia podatku od towarów i usług za okres wrzesień - grudzień 1994 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Białymstoku z dnia 14 marca 1997 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 B.P. decyzją z dnia 24 maja 1995 r. wydaną na podstawie art. 5 ust. 3 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. 10 ust. 1, art. 19 ust. 1 i ust. 3 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.), określił wysokość zobowiązania podatkowego Spółdzielni Mleczarskiej "B.@ w B.P. za okres od września do grudnia 1994 r. W uzasadnieniu tej decyzji stwierdza się, że w tym okresie Spółdzielnia nie składała deklaracji podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług, czym naruszyła przepisy art. 10 i art. 26 ustawy o podatku od towarów i usług. Decyzję tę utrzymała w mocy Izba Skarbowa w B. decyzją z dnia 4 września 1995 r., wydaną w wyniku przeprowadzonego postępowania odwoławczego. W wyniku skargi Spółdzielni Mleczarskiej "B.@ na powyższą decyzję, Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Białymstoku wyrokiem z dnia 14 marca 1997 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w B. oraz poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego w B.P. W uzasadnieniu swego rozstrzygnięcia Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że ani przepis art. 6, art. 10, art. 19 i art. 26 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, ani też przepis art. 5 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, nie pozwalają na zastosowanie sankcji w postaci odmowy obniżenia podatku należnego od podatnika o kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług z tego tylko powodu, iż podatnik nie składał wymaganych prawem deklaracji podatkowych. Dodatkowo podniesiono, że w rozpoznawanej sprawie zostało ustalone,

iż podatnik prowadził ewidencję wymaganą na podstawie art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, do której kontrolujące organy podatkowe nie miały zastrzeżeń, a podatnik właśnie w oparciu o tę ewidencję obliczał i wpłacał należny podatek. W opinii Sądu: ?nieskładanie przez podatnika deklaracji w podatku od towarów i usług powoduje jedynie ten skutek, że nie może podatnik żądać zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Nie powoduje natomiast zakazu odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego przy określaniu podatku przez urząd skarbowy przy wydawaniu decyzji w trybie przepisów art. 5 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych@.

Minister Sprawiedliwości w dniu 11 września 1997 r. [...] złożył rewizję nadzwyczajną od tego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Białymstoku, 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. 19 ust. 1 i ust. 3 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) i na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz oddalenie skargi Spółdzielni Mleczarskiej "B.@ w B.P. bądź też o uchylenie tego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Białymstoku do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że dyspozycja art. 19 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie pozostawia żadnych wątpliwości, iż z prawa do odliczenia podatnik może skorzystać jedynie w rozliczeniu podatku za określone miesiące (analogicznie wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 listopada 1994 r., SA/Kr 1905/94, Monitor Podatkowy z 1995 r. Nr 5/156), zaś niezrealizowanie tego prawa jest aktem woli podatnika, a nie organu podatkowego. Natomiast niezłożenie przez podatnika deklaracji podatkowej powoduje, że podatnik traci prawo do odliczenia, o którym mowa w tych przepisach (analogicznie wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 lipca 1996 r., I SA/Kr 290/96, Monitor Podatkowy z 1997 r. Nr 4/112). Dodatkowo w rewizji nadzwyczajnej zwraca się uwagę, że z akt sprawy wynika, iż podatnik prowadził ewidencję podatkową nieprawidłowo, a podatek określony został przez Urząd Skarbowy: ?w toku kontroli przeprowadzonej u podatnika w dniach 12 - 21 kwietnia 1995 r. w oparciu o prowadzoną przez podatnika ewidencję sprzedaży VAT i dokumentację księgową@.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

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.) podatnicy obowiązani są bez wezwania składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe dla podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego za kolejne okresy miesięczne i to w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Równocześnie ustawa ta 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 ustawowo określonym 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, że podatnik nie składał w urzędzie skarbowym wymaganych przez art. 10 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym miesięcznych deklaracji podatkowych dla podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Tym samym podatnik w wyniku swego postępowania sam pozbawił się możliwości dokonywania stosownych odliczeń kwot podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług od kwoty należnego podatku (art. 19 ust. 1 i ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym - *a contrario*) i to bez możliwości późniejszego żądania zwrotu tych kwot. W tej sytuacji uwzględnienie z urzędu tego typu odliczeń w późniejszej decyzji organu podatkowego wydanej na podstawie art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych jest prawnie niedopuszczalne, a dokonana w zaskarżonym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego kwalifikacja prawna odmowy obniżenia przez organ podatkowy podatku należnego o kwoty podatku naliczonego przy nabywaniu towarów i usług jako zastosowania sankcji wobec podatnika jest rażąco sprzeczna z obowiązującymi przepisami ustawowymi.

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. 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. 393<sup>15</sup> KPC oraz art. 27 ust. 1 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym orzekł, jak w sentencji.

#### ***Nota***

Powołany w uzasadnieniu **wyrok NSA z dnia 10 stycznia 1997 r., III SA 1519/95**, został opublikowany w **Monitorze Podatkowym 1997 nr 7 s. 213**.

=====