

Wyrok z dnia 7 czerwca 2001 r.

III RN 103/00

Decyzja ustalająca dodatkowe zobowiązanie podatkowe na podstawie art. 27 ust. 6 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.) ma charakter akcesoryjny względem decyzji wydanej przez urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej na podstawie tego samego przepisu, określającej „kwotę zwrotu w prawidłowej wysokości”, a w konsekwencji termin przedawnienia jej wydania wynosi pięć lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku od towarów i usług (art. 30 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.).

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 7 czerwca 2001 r. sprawy ze skargi „W.” Spółki z o.o. w J.Z. na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 20 marca 1998 r. [...] w przedmiocie dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług, na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach z dnia 24 listopada 1999 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Urząd Skarbowy w J.Z. decyzją z dnia 9 września 1997 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. 2 i art. 19 ust. 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.), określił Spółce z o. o. „W.” w J.Z. wysokość zobowiązania w podatku od towarów i usług za miesiąc listopad 1993 r. Równo-

cześniej, drugą decyzją z dnia 9 września 1997 r. Urząd Skarbowy w J.Z., wydaną na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług i art. 3 ust. 1 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), ustalił Spółce z o. o. „W.” w J.Z. tzw. dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za miesiąc listopad 1993 r. W uzasadnieniu tej ostatniej decyzji Urząd Skarbowy stwierdził, że ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług nastąpiło z tej przyczyny, że Spółka z o. o. „W.” naruszyła swe obowiązki ewidencyjne wynikające z art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, ponieważ wymienione w tej decyzji faktury z miesiąca grudnia 1993 r. ujęła w ewidencji zakupu dotyczącej miesiąca listopada 1993 r. Rozpoznając odwołanie Spółki z o. o. „W.” od powyższych decyzji, Izba Skarbowa w K. dwiema decyzjami z dnia 28 marca 1997 r. utrzymała w mocy obie decyzje Urzędu Skarbowego w J.Z. - zarówno decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc listopad 1993 r., jak i decyzję ustalającą tzw. dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za ten sam miesiąc.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach wyrokiem z dnia 24 listopada 1999 r. [...] oddalił skargę Spółki z o. o. „W.” na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 28 marca 1997 r. ustalającą tzw. dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za miesiąc listopad 1993 r. W uzasadnieniu tego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że stosownie do art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług podatnicy są obowiązani (z wyjątkiem określonym w art. 7 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 tej ustawy, który jednak nie dotyczył skarżącej Spółki z o. o. „W.”) do prowadzenia ewidencji zgodnej z wymaganiami tej ustawy (między innymi z jej art. 19 ust. 3), a naruszenie tego obowiązku, które w danym wypadku polegało na ujęciu przez podatnika w ewidencji za miesiąc listopad 1993 r. faktur otrzymanych przez niego w miesiącu grudniu 1993 r., stanowiło podstawę dla zastosowania przez organy podatkowe wobec skarżącej konsekwencji prawnych - sankcji, które w chwili dokonywania przez nią przedmiotowego odliczenia określone były w ówczesnie obowiązującym art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Jakkolwiek przepis art. 27 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług ulegał następnie zmianom, to jednak w rozpoznawanej sprawie organy podatkowe prawidłowo zastosowały wobec skarżącej sankcję, która w chwili podejmowania przedmiotowej

decyzji w sprawie ustalenia tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego określona była w art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług (w brzmieniu nadanym temu przepisowi przez art. 3 ust. 1 ustawy z 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług).

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego pismem z dnia 15 czerwca 2000 r. wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach z dnia 24 listopada 1999 r. zarzucając rażące naruszenie art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług (w jego pierwotnym brzmieniu) w związku z art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), a w konsekwencji na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Katowicach do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że skoro - zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych - nie można wydać decyzji w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, jeżeli od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, upłynęły trzy lata, to należy przyjąć, iż ten sam okres przedawnienia dotyczy także decyzji wydawanych na podstawie art. 27 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług (w brzmieniu obowiązującym przed zmianą dokonaną ustawą 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), bowiem: „Brzmienie tego przepisu wyraźnie wskazuje, iż odnosi się on do decyzji ustalających, a taką jest niewątpliwie decyzja wydana na podstawie art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT. (...) Termin do wydania decyzji w sprawie niniejszej upłynął więc w dniu 31 grudnia 1996 r.”.

W odpowiedzi na rewizję nadzwyczajną, Izba Skarbowa w K. wniosła o jej oddalenie, podnosząc w szczególności, że trzyletni termin przedawnienia z art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych nie ma zastosowania do zobowiązań powstających z mocy prawa, a takim zobowiązaniem jest właśnie zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług. Natomiast sankcja w postaci ustalenia tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego, o której mowa jest w art. 27 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług (wedle pierwotnego brzmienia tej ustawy), wiąże się

dopiero z faktem stwierdzenia naruszenia przez podatnika obowiązków określonych przepisami ustawy o podatku od towarów i usług.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie jest zasadna. Zaskarżonym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach oddalona została skarga na decyzję organów podatkowych dotyczącą ustalenia tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego, która wydana została na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych w związku z art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług oraz art. 3 ust. 1 ustawy z 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, jakkolwiek wydanie tej decyzji było konsekwencją naruszenia przez skarżącą obowiązków prawnych w zakresie prowadzenia ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług) w odniesieniu do zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc listopad 1993 r. Bowiem z dniem 1 stycznia 1997 r. weszły w życie (art. 5 ustawy z 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług): po pierwsze - art. 1 pkt 18 lit. a oraz lit. b ustawy z 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, mocą którego pierwotnie obowiązujący art. 27 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług zastąpiony został obecnie obowiązującym brzmieniem art. 27 ust. 5 i ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług; po drugie – art. 3 ustawy z 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, który stanowi, że: „ 1. Jeżeli urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej kontrolujący czynności podatnika za okres poprzedzający wejście w życie niniejszej ustawy stwierdzi, że podatnik naruszył obowiązki określone w art. 27 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług (...), stosuje się przepisy art. 27 ust. 5 i 6 w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą”, przy czym: „2. Przepis ust. 1 stosuje się także do postępowań wszczętych i nie zakończonych decyzją ostateczną do dnia 31 grudnia 1996 r.”. Oznacza to, że w rozpoznawanej sprawie w rewizji nadzwyczajnej nie trafnie podniesiony został zarzut rażącego naruszenia art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, który w tej wersji obowiązywał do dnia 31 grudnia 1996 r., a z mocy powołanego wyżej art. 3 ustawy z 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług nie miał zastosowania w niniejszej sprawie.

Art. 27 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług (w brzmieniu ustalonym w art. 1 pkt 18 lit. b ustawy z 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, które obowiązywało zarówno w dacie wydania zaskarżonej decyzji, jak i w chwili obecnej) stanowi, że: „W razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej określa kwotę zwrotu w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30 % kwoty zawyżenia. (...)”. Ponieważ w art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług mowa jest o tym, że „urząd skarbowy lub organ kontroli skarbowej (...) ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe”, w rewizji nadzwyczajnej podniesiony został zarzut, że w danym wypadku chodzi o „ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego” w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych (o tzw. decyzję podatkową ustalającą), która stosownie do tego przepisu – nie może zostać wydana „jeżeli do końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, upłynęły 3 lata”. W opinii rewizji nadzwyczajnej oznacza to, że skoro w rozpoznawanej sprawie decyzja urzędu skarbowego ustalająca tzw. dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług dotyczy zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług z miesiąca listopada 1993 r., to trzyletni termin przedawnienia dla jej wydania upłynął w danym wypadku z dniem 31 grudnia 1996 r. i po tej dacie wydanie tej decyzji było już niedopuszczalne.

Prezentowana w rewizji nadzwyczajnej interpretacja art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług jest bezzasadna z następujących przyczyn:

Po pierwsze – dyspozycja art. 27 ust. 6 (analogicznie także art. 27 ust. 5) ustawy o podatku od towarów i usług wyraźnie wskazuje na to, że tzw. ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego stanowi konsekwencję prawną (sankcję) jaka powinna być zastosowana wobec podatnika w wypadku, gdy organ podatkowy stwierdzi, iż „podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej”. W konsekwencji, kwota tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalana jest zawsze w odpowiedniej proporcji (stosunku) do kwoty stwierdzonego zawyżenia - „w wysokości odpowiadającej 30 % kwoty zawyżenia”. Oznacza to, że w wypadku tzw. ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług chodzi w istocie o rodzaj tzw. akcesoryjnego (dodatkowego) zobowiązania podatkowego, które aktualizuje się dopiero z chwilą stwierdzenia

przez organ podatkowy, że w konkretnym wypadku podatnik w złożonej deklaracji wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej. Tym samym, wydana na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług decyzja określająca „kwotę zwrotu w prawidłowej wysokości” stanowi zawsze niezbędną materialnoprawną przesłankę, która warunkuje zarówno dopuszczalność podjęcia, jak treść decyzji, na podstawie której właściwy organ „ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe”.

Po drugie - z punktu widzenia określenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w wypadku tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalonego na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług rozważenia wymagają następujące poglądy prawne:

Przedstawiony w rewizji nadzwyczajnej pogląd, wedle którego w wypadku tzw. ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług (dawniej art. 27 ust. 5 pkt 2 tej ustawy) chodzi o tzw. decyzję ustalającą zobowiązanie podatkowe w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, a trzyletni termin przedawnienia do wydania tej decyzji należy liczyć od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. W kontekście rozpoznawanej sprawy, w opinii rewizji nadzwyczajnej oznaczałoby to, że wydanie decyzji o ustalającej tzw. dodatkowe zobowiązanie podatkowe wobec skarżącego było dopuszczalne jedynie do dnia 31 grudnia 1996 r., bowiem było konsekwencją faktu naruszenia przez skarżącego podatnika jego obowiązków w zakresie ewidencji podatkowej w podatku od towarów i usług, które powstały w roku podatkowym 1993 – dotyczyły miesiąca listopada 1993 r. Powyższy pogląd prawny nie jest możliwy do zaakceptowania jeśli zważyć, że prowadził by w konsekwencji do wniosków oczywiście sprzecznych z literalnym brzmieniem art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług oraz z założoną przez ustawodawcę funkcją tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego, jako podatku „akcesoryjnego” (dodatkowego) względem podstawowego zobowiązania podatkowego. Należy mieć bowiem na uwadze okoliczność, że zgodnie z art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, w każdym wypadku stwierdzenia, że podatnik wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, organ podatkowy obowiązany jest do wydania dwóch ściśle ze sobą powiązanych, zarówno w sensie formalnym (wskazuje na to także użyty w tym kontekście spójnik „oraz”, stanowiący językowy równoważnik spójnika „i”), jak i funkcjonalnym, decyzji podatkowych:

- tzw. decyzji określającej „kwotę zwrotu w prawidłowej wysokości” (chodzi o kwotę podatku podstawowego), czyli niewątpliwie tzw. decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, dla wydania której termin przedawnienia wynosi pięć lat (art. 30 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych);

- „oraz” (i), czyli równocześnie tzw. decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe; przy czym, potraktowanie tej ostatniej decyzji jako tzw. decyzji ustalającej i zarazem „akcesoryjnej” względem decyzji dotyczącej tzw. podstawowego zobowiązania podatkowego, dla której (z tej właśnie przyczyny) trzyletni termin przedawnienia do jej wydania należy liczyć od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy (art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych), musiałby oznaczać, że decyzja dotycząca tzw. ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego (art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług) może zostać wydana jedynie w wypadku, gdy tzw. decyzja określająca, w nawiązaniu do której ustala się przecież kwotę tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego (30 % kwoty zawyżenia, określonej w tzw. decyzji określającej), zostanie wydana przed upływem tego trzyletniego terminu, i to pomimo, że termin przedawnienia do wydania tzw. decyzji określającej wynosi pięć lat (art. 30 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych).

Z kolei pogląd prawny, wedle którego tzw. decyzja ustalająca dodatkowe zobowiązanie podatkowe, jakkolwiek formalnie i funkcjonalnie ma charakter decyzji „akcesoryjnej” (dodatkowej) względem tzw. decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, to jednak z punktu widzenia obowiązującego terminu przedawnienia miałyby być traktowana jak rodzaj „autonomicznej” decyzji ustalającej, jest nie do przyjęcia z tej przyczyny, że musiałby prowadzić do wniosku, iż trzyletni termin przedawnienia (z art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych) do wydania na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług tzw. decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe należy liczyć dopiero od końca roku podatkowego, w którym wydana została na podstawie tego samego przepisu tzw. decyzja określająca zobowiązanie podatkowe, co w skrajnym przypadku (jeżeli tzw. decyzja określająca zobowiązanie podatkowe zostałaby wydana w ostatnim dniu pięcioletniego terminu przedawnienia do jej wydania) oznaczałoby, że tzw. decyzja ustalająca dodatkowe zobowiązanie podatkowe może zostać wydana nawet w okresie do ośmiu lat od końca roku podatkowego, w którym upłynął termin płatności podatku „podstawowego” (art. 30 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych).

W tej sytuacji, wobec odrzucenia dwóch uprzednio omówionych propozycji interpretacyjnych, jako sprzecznych z prawem, należy stanąć na stanowisku, że jedyna oraz w pełni zgodna z przepisami art. 7 ust. 1 i art. 30 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych interpretacja art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług musi opierać się na dwóch następujących założeniach:

- należy przyjąć, że – zgodnie z intencją ustawodawcy – tzw. decyzja ustalająca dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług ma charakter „akcesoryjny” względem wydawanej na podstawie tego samego przepisu ustawowego tzw. decyzji określającej kwotę zwrotu podatku w prawidłowej wysokości;
- w konsekwencji, termin przedawnienia do wydania obu wyżej wymienionych decyzji, w tym także do wydania tzw. decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe (art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług), wynosi pięć lat, liczonych od końca roku podatkowego, w którym upłynął termin płatności podatku „podstawowego” (art. 30 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych).

Przedstawiona analiza prawna prowadzi do wniosku, że w rozpoznawanej sprawie zaskarżony wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego nie narusza prawa, a zarzuty rewizji nadzwyczajnej okazały się oczywiście bezzasadne.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art.393¹² KPC w związku z 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.

=====