

**Wyrok z dnia 23 listopada 1994 r.
III ARN 59/94**

1. "Wprowadzenie urzędu skarbowego w błąd przez podatnika" w rozumieniu § 7 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 35, poz. 203) dotyczy decyzji zwalniającej od podatków, przy wydaniu której urząd skarbowy powinien mieć na uwadze ogólne zasady postępowania administracyjnego (art. 6-10 k.p.a.) oraz obowiązek wyczerpującego zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego (art. 77 § 1 i 4 k.p.a.)

2. Określone przepisami rozporządzenia postępowanie w sprawie zwolnienia od podatków (§ 6 ust. 6) i postępowanie w sprawie utraty przez podatnika prawa do zwolnienia za cały okres działalności (§ 7 ust. 4) są odrębnymi postępowaniami, które kończą się wydaniem decyzji administracyjnej. Brak jest zatem podstaw do traktowania decyzji o utracie prawa do zwolnienia od podatków jako swoistego trybu weryfikacji (uchylenia) decyzji o zwolnieniu od podatków.

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Adam Józefowicz, Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel, Sędzia SA: Andrzej Kijowski,

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 23 listopada 1994 r. sprawy ze skargi Grzegorza G. na decyzję Izby Skarbowej w B.B. z dnia 20 maja 1993 r. [...] w przedmiocie stwierdzenia utraty prawa do zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach z dnia 15 marca 1994 r., [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Grzegorz G. w dniu 27 grudnia 1990 r. złożył w Urzędzie Skarbowym w B.B. wniosek o zwolnienie od podatków obrotowego i dochodowego w związku z nowo uruchomioną działalnością gospodarczą polegającą na prowadzeniu baru uniwersalnego. Do wniosku dołączył oświadczenie, że ani on ani jego małżonka nie wykonywali działalności gospodarczej w okresie ostatnich 3 lat.

Urząd Skarbowy w B.B. wydał zgodną z wnioskiem decyzję w dniu 11 lutego 1991 r., przyznając Grzegorzowi G. zwolnienie od podatków obrotowego i dochodowego w okresie od 27 grudnia 1990 r. do 26 grudnia 1992 r., na podstawie i na warunkach określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 35, poz. 103).

Na podstawie § 7 powołanego rozporządzenia Ministra Finansów Urząd Skarbo-

wy w B.B. wydał w dniu 29 stycznia 1993 r. decyzję pozbawiającą Grzegorza G. udzielonego mu poprzednio zwolnienia od podatków za cały okres tego zwolnienia. Takie rozstrzygnięcie zostało uzasadnione ustaleniem, że Grzegorz G. w 1990 r. dokonał przywozu z zagranicy 1542 kg pomarańczy, 150 kg bananów oraz 280 kg mandarynek, które odsprzedał z zyskiem. Fakty te - zdaniem Urzędu Skarbowego - wskazują, że Grzegorz G. w swym wystąpieniu o zwolnienie podatkowe wprowadził Urząd Skarbowy w błąd.

Powyższą decyzję utrzymała w mocy Izba Skarbowa w B.B., która w decyzji z dnia 20 maja 1993 r. [...] potwierdziła ustalenia Urzędu Skarbowego. Podkreślono w tej decyzji, że w świetle bezspornych faktów dotyczących sprowadzania i sprzedaży przez podatnika owoców cytrusowych w 1990 r. zasadna jest kwalifikacja tych faktów jako handlowej działalności gospodarczej. Jeżeli zatem, w myśl § 2 ust. 1 pkt 2 powołanego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r., warunkiem zwolnienia podatkowego od nowo uruchomionej działalności było nie prowadzenie działalności gospodarczej w okresie ostatnich 3 lat, to sprzeczne w tym przedmiocie z prawdą zapewnienie podatnika, stanowiło wprowadzenie urzędu skarbowego w błąd, co z kolei odpowiada dyspozycji § 7 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego Grzegorz G. zarzucił, że zaskarżona decyzja jest sprzeczna z prawem, gdyż opiera się na wadliwych ustaleniach faktycznych. Nie kwestionując bezpośrednio faktów dotyczących sprzedaży owoców cytrusowych w 1990 r. Grzegorz G. uważa, że nie oceniał ich w kategorii działalności gospodarczej, skoro sporadyczna sprzedaż cytrusów nie polegała na zorganizowanej i poddanej ewidencji działalności handlowej. Taką ocenę przedstawił Urzędowi Skarbowemu w B.B., wezwany przez ten Urząd do złożenia w tym przedmiocie wyjaśnień. Brak reakcji Urzędu Skarbowego na przedstawione mu wyjaśnienia upewnił skarżącego w jego ocenach. W tej sytuacji, zdaniem skarżącego, nie wprowadził on Urzędu Skarbowego w błąd, gdyż Urząd ten w momencie podejmowania decyzji o zwolnieniu podatkowym miał w swym posiadaniu wyjaśnienia podatnika dotyczące zarówno faktów, jak i ich prawnej interpretacji.

Z uzasadnienia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, uchylającego zaskarżoną decyzję wynika, że Sąd ten uznał słuszność zarzutów skargi. Punktem ciężkości jest to, stwierdza Naczelny Sąd Administracyjny, czy prawne kryteria działalności gospodarczej, tak jak należałoby je rozumieć w świetle § 2 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r., były skarżącemu wiadome w dniu składania wniosku o zwolnienie od podatków, tj. 27 grudnia 1990 r. Wątpliwości u niego, jako laika, mogły wyłonić się dlatego, że zajmował się tylko parokrotnie sprzedażą towarów dla doraźnej poprawy budżetu domowego. W tej sytuacji - zdaniem Sądu - obowiązkiem organu skarbowego było wyjaśnienie skarżącemu, co traktuje się za działalność gospodarczą. Wymaga tego zasada z art. 9 k.p.a. a naruszenie tej zasady stanowi podstawę uchylenia decyzji, chociażby została wydana bez naruszenia prawa materialnego. Niezależnie od tego Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że organy skarbowe ustaliły z naruszeniem art. 77 § 4 k.p.a. w związku z art. 10 § 1 k.p.a., że podatnik wprowadził w błąd organ skarbowy, iż nie prowadził poprzednio działalności gospodarczej. Tymczasem informacje o faktach dotyczących tej działalności wpłynęły do Urzędu Skarbowego w B.B. kilka miesięcy przed złożeniem przez skarżącego podania o zwolnienie od podatków, co stanowiło podstawę wszczęcia postępowania

podatkowego. W związku z tym, Urząd Skarbowy powinien jeszcze przed wydaniem decyzji zwalniającej skarżącego od podatków wziąć pod uwagę fakty znane mu urzędowo i umożliwić zainteresowanej stronie wypowiedzenie się co do nich. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że pierwsze oświadczenie skarżącego przyznające fakt importu i odsprzedaży części owoców pochodzi z dnia 21 stycznia 1991 r., tj. sprzed wydania decyzji zwalniającej go od podatków. Może to wskazywać na to, że podatnik nie miał zamiaru zatajenia owych transakcji kupna-sprzedaży z okresu luty-kwiecień 1990 r. i wprowadzenia organu skarbowego w błąd. Przyjęcie zatem innego ustalenia za podstawę zaskarżonej decyzji było przedwczesne.

Minister Sprawiedliwości zarzucił w rewizji nadzwyczajnej, że Naczelny Sąd Administracyjny przyjął błędne założenie i w konsekwencji wydał wyrok z rażącym naruszeniem § 7 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. Po pierwsze, zdaniem Ministra Sprawiedliwości, nie jest tak, ażeby informacja złożona w obojętnie jakim postępowaniu, stawała się faktem znanym z urzędu w innym postępowaniu organu podatkowego. Po drugie, Sąd Administracyjny błędnie założył, że organ podatkowy ma obowiązek z własnej inicjatywy pełnić funkcję doradcy prawnego podatnika. Uzasadnienie wyroku, według Ministra Sprawiedliwości, wskazuje na nieznaną regułę postępowania, w którym wydawano decyzje o zwolnieniu od podatków (§ 6 ust. 2 cyt. rozporządzenia). Stanowiąc, że decyzję tę wydaje urząd skarbowy na pisemny wniosek podatnika, zawierający oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia, normodawca ograniczył postępowanie dowodowe, co do tych "warunków" zastępując je oświadczeniem strony. Sprawdzanie, czy podane przez podatnika fakty polegają na prawdzie, byłoby zarówno zbędne, jak i technicznie - przy znacznej ilości wniosków wymagających szybkiego załatwienia - niewykonalne. Do okoliczności znanych organowi z urzędu (art. 77 § 4 k.p.a.) nie można zaliczyć prowadzenia przez podatnika działalności nie zgłoszonej temu organowi, a zawiadomienia organów celnych o sprowadzeniu kilku partii owoców, stanowiąc jedynie podstawę do wszczęcia postępowania wyjaśniającego. Także zgłoszenie przez skarżącego obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej od cywilno-prawnej czynności kupna-sprzedaży, nie zastępuje zgłoszenia o rozpoczęciu działalności gospodarczej.

Minister Sprawiedliwości zwrócił uwagę, że jego zdaniem konsekwencje stanowiska Sądu prowadzą do paradoksalnej sytuacji. Gdyby skarżący zgłosił - do czego był zobowiązany - obowiązek podatkowy w związku z prowadzoną działalnością handlową - nie mógłby skorzystać ze zwolnienia od podatków. Niedopełnienie tego obowiązku, a więc naruszenie prawa, miałyby to skarżącemu umożliwić.

Zarzut naruszenia art. 9 k.p.a. jest oczywiście chybiony, skoro skarżący nawet nie twierdził, by zwracał się do organu podatkowego o wyjaśnienie charakteru jego działalności. Ponosi więc skutki własnych - a nie organu podatkowego - zaniedbań.

W świetle okoliczności sprawy fakt "wprowadzenia w błąd" organu podatkowego przez podatnika należy uznać za wykazany, a tym samym skarga, jako bezzasadna, podlegała oddaleniu (art. 207 § 5 k.p.a.).

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Z przedstawionych wyżej uzasadnień: wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz rewizji nadzwyczajnej wynika, że Sąd ten oraz Minister Sprawiedliwości

wyprowadzają zasadniczo odmienne wnioski z zastosowania przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 35, poz. 203) do stanu faktycznego, który w zasadniczych swych elementach oba te organy oceniają jednakowo. Zarówno bowiem Sąd, jak i Minister Sprawiedliwości przyjęły, że Grzegorz G. poprzez kilkakrotny w 1990 r. import i sprzedaż określonych partii owoców cytrusowych prowadził handlową działalność gospodarczą, oraz że taka sytuacja - stosownie do § 2 ust. 1 pkt 2 powołanego rozporządzenia stwarzała przeszkodę do zwolnienia od podatków nowo uruchomionej przez tegoż podatnika w końcu 1990 r. działalności gospodarczej (prowadzenia zakładu gastronomicznego). Pomimo to Grzegorz G. uzyskał zwolnienie podatkowe w postępowaniu wszczętym na jego wniosek, do którego dołączył swe oświadczenie, że nie prowadził działalności gospodarczej. Istota kontrowersji pomiędzy stanowiskami Sądu oraz Ministra Sprawiedliwości sprowadza się do tego, że dla autora rewizji nadzwyczajnej wydaje się najzupełniej oczywistym, iż w świetle przedstawionych okoliczności, podatnik wprowadził urząd skarbowy w błąd, co stanowiło wystarczającą podstawę do wydania zaskarżonej decyzji o utracie zwolnienia od podatków za cały okres działalności, w myśl § 7 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. Sąd zaś uznał, że właśnie taka ocena organów skarbowych jest wadliwa ze względów procesowych, bo należało w sprawie wyjaśnić, z udziałem strony, jeszcze inne okoliczności faktyczne, które mogą mieć znaczenie dla ustalenia podstawy zastosowania cyt. ostatnio przepisu. Mianowicie Sądowi, najogólniej biorąc chodziło o to, że obiektywnie błędnemu oświadczeniu podatnika towarzyszyła bierna postawa organu skarbowego, który bez jakiegokolwiek wyjaśnienia prawdziwości podanego faktu, wydał w istocie wadliwą decyzję w przedmiocie zwolnienia, chociaż już wówczas powinny mu być znane z urzędu fakty, pozostające w sprzeczności z tym oświadczeniem strony. Tak więc dla Naczelnego Sądu Administracyjnego nie wystarczyło istnienie związku pomiędzy oświadczeniem podatnika, a błędem organu skarbowego, że podatnik spełnił warunki, od których uzależnione jest zwolnienie od podatków, skoro konkretnie wskazane okoliczności mogły świadczyć o tym, że po pierwsze podatnik, będący stroną postępowania nie działał w zamiarze wprowadzenia organu skarbowego w błąd i po drugie, że organ skarbowy przyczynił się do swego błędu nie wyjaśniając treści oświadczenia podatnika w kontekście istotnych okoliczności faktycznych znanych z urzędu w związku z postępowaniem w innej sprawie podatkowej.

Rozważając wielorakie aspekty kontrowersyjnego zagadnienia prawnego Sąd Najwyższy doszedł do przekonania, że stanowisko autora rewizji nadzwyczajnej wynika z przyjętego nazbyt schematycznie, określonego modelu procedury załatwiania spraw powstających na tle powoływanego tu wielokrotnie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. W pewnym uproszczeniu model ten sprowadzałby się do tego, że decyzję o zwolnieniu od podatków (§ 6 ust. 2) urząd skarbowy wydaje zgodnie z wnioskiem i oświadczeniem wnioskodawcy, nie prowadząc żadnego postępowania wyjaśniającego co do rzeczywistego istnienia wymaganych warunków zwolnienia podatkowego. Jeżeli zaś tak wydana decyzja okazuje się błędna, to zachodzi podstawa do stwierdzenia utraty prawa podatnika do wcześniej ustalonego zwolnienia w trybie § 7 ust. 4 rozporządzenia. W takim modelu istotne zastrzeżenia nasuwają co najmniej dwie

rzeczy. Przede wszystkim z pewnych przyjętych przez Urząd Skarbowy, ze względów technicznych, standardowych sposobów załatwienia wniosków o zwolnienie od podatków zdaje się Minister Sprawiedliwości wyprowadzać zbyt daleko idące wnioski co do podstawy prawnej takiego postępowania, tak jakby była nią wyłącznie regulacja z § 6 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. Tymczasem w przepisie tym stanowi się o tym, że decyzję o zwolnieniu, z zastrzeżeniem dopełnienia przez podatnika warunku określonego w ust. 1, wydaje urząd skarbowy na pisemny wniosek podatnika, zgłoszony przed rozpoczęciem działalności, oraz że we wniosku podatnik powinien zamieścić oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia, określone dla danego rodzaju działalności. W żadnym razie nie można z tej regulacji wyprowadzić wniosku, że zawarta w niej została cała proceduralna złożoność administracyjnego postępowania podatkowego i to na zasadzie wyłączającej regulacje zawarte w kodeksie postępowania administracyjnego, w szczególności dotyczące zasad ogólnych oraz obowiązku organu administracji, ażeby w sposób wyczerpujący zebrać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy z odpowiednim udziałem strony (por. zwłaszcza artykuły: 6, 7, 8, 9, 10 oraz 77 § 1 i § 4). Należy także zwrócić uwagę na regulację zawartą w art. 168 § 1 i 2 k.p.a., określającą warunki dokonywania ustaleń na podstawie zeznań podatkowych, a mianowicie, że są one podstawą określonych ustaleń, jeżeli są rzetelne i nie nasuwają wątpliwości. Regulacje kodeksowe nie mogły być przez rozporządzenie Ministra Finansów wyłączone w sprawach zwolnień podatkowych, bo po prostu Minister Finansów nie miał do tego odpowiedniej kompetencji (por. art. 1 § 1 pkt 1 k.p.a. oraz wskazane na wstępie rozporządzenia jego tzw. delegacje ustawowe, dotyczące określenia zwolnienia od podatku i warunków tego zwolnienia).

Inne poważne zastrzeżenia do koncepcji przedstawionej w rewizji nadzwyczajnej, dotyczą relacji między postępowaniem w przedmiocie podjęcia decyzji o zwolnieniu od podatków (§ 6 ust. 2 rozporządzenia) oraz postępowaniem w przedmiocie utraty przez podatnika prawa do zwolnienia za cały okres działalności (§ 7 ust. 4 rozporządzenia). Otóż są to dwa odrębne postępowania, które kończy wydanie decyzji administracyjnej. Każda z tych decyzji podlega, wynikającej z regulacji kodeksowej, weryfikacji w zwykłym postępowaniu odwoławczym i trybach nadzwyczajnych. Brak jest natomiast podstaw do traktowania decyzji o utracie prawa do zwolnienia jako swoistego trybu weryfikacji (uchylenia) decyzji o zwolnieniu od podatków. Jeżeli więc zachodziłyby podstawy do uznania, tak jak to ocenił Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie niniejszej, że decyzja o zwolnieniu od podatków może być decyzją wadliwą na skutek niedostatków postępowania, to należałoby wówczas rozpatrywać sposoby wzruszenia takiej decyzji, określone w k.p.a., a nie zmierzać do weryfikacji błędnego rozstrzygnięcia organu skarbowego, w drodze wynikającej z § 7 ust. 4 rozporządzenia. Ten ostatni przepis ma bowiem charakter regulacji materialnoprawnej, a przesłanką jego zastosowania jest: "wprowadzenie urzędu skarbowego w błąd przez podatnika co do spełnienia warunków, od których uzależnione jest zwolnienie od podatków". Chodzi tu więc o takie sytuacje, że na skutek działania podatnika organ podatkowy, pomimo prawidłowo prowadzonego postępowania zakończonego niewadliwą decyzją, został wprowadzony w błąd.

Mając na uwadze powyższe rozważania co do przesłanek zastosowania § 7 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. Sąd Najwyższy nie podzielił wyrażonego w rewizji nadzwyczajnej stanowiska, które w istocie rzeczy prowadziłoby do

schematycznego uchylecia skutków prawnych decyzji o zwolnieniu od podatków w każdym przypadku nie spełnienia warunków wymaganych do zwolnienia, chociażby ten brak warunków mógł i powinien być wyjaśniony już w postępowaniu, o którym mowa w § 6 ust. 2 rozporządzenia.

Na nieporozumieniu polega argument rewizji nadzwyczajnej, że pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego prowadzi do paradoksalnej sytuacji, iż sprzeczne z rzeczywistym stanem faktycznym oświadczenie podatnika stawałoby się samoistną podstawą uzyskiwania zwolnienia podatkowego. Tymczasem, w każdym wypadku materialnoprawną podstawę zwolnienia od podatków stanowi ustalenie przez organ skarbowy, że zachodzą określone w § 2 rozporządzenia Ministra Finansów warunki zwolnienia. Jeżeli ustalenie to, w konkretnych i - tak jak w sprawie niniejszej - nietypowych okolicznościach, ewentualnie okazałoby się wadliwe ze względu na uchybienie przez organ skarbowy przepisom postępowania, to do rozważenia pozostawałaby weryfikacja decyzji o zwolnieniu od podatków.

Z powyższych przyczyn i skoro zarzuty rewizji nadzwyczajnej nie zostały wykazane na podstawie art, 421 § 1 k.p.c. Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji wyroku.

=====