

Wyrok z dnia 23 listopada 1994 r.
III ARN 58/94

Stosownie do przepisu § 7 ust. 5 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 ze zm.) nierzetelne prowadzenie podatkowej księgi przychodów i rozchodów w sposób nie odzwierciedlający rzeczywistych obrotów prowadzonej działalności gospodarczej stanowi podstawę do wydania przez organ podatkowy decyzji o utracie zwolnienia od podatku obrotowego i dochodowego z tytułu nowo uruchomionej działalności.

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Adam Józefowicz (sprawozdawca), 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 Joanny M. i Dominiki S. - Spółka Cywilna "E." w P. na decyzję Izby Skarbowej w P. z dnia 30 grudnia 1992 r. [...] w przedmiocie utraty prawa do zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego, na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu 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

Urząd Skarbowy P.-N.M. decyzją z dnia 31 lipca 1992 r. [...] uchylił swoją decyzję z dnia 14 sierpnia 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego z tytułu nowo uruchomionej działalności gospodarczej, zwalniającej Joannę M. i Dominikę S., Spółka Cywilna "E." za okres od 1 lipca 1990 r. do 1 lipca 1991 r. z uwagi na nierzetelne prowadzenie księgi przychodów i rozchodów za rok 1990.

W uzasadnieniu decyzji ww. Urząd Skarbowy stwierdził po przeprowadzeniu kontroli dokumentacji podatkowej, że księga przychodów i rozchodów za 1990 r. prowadzona była nierzetelnie, ponieważ nie wykazano w niej całości uzyskanych obrotów i niektórych zakupów. Ponadto podatniczki dokonywały zapisów w księdze w sposób sprzeczny z przepisami, a zarazem niezgodnie z rzeczywistym stanem przez to, że księgowały zakup towarów po dokonaniu jego sprzedaży, a zapisy nie odzwierciedlały rzeczywistego obrotu towarami i nie wykazywały całości obrotu. Dokumentacja podatkowa nie przedstawiała rzeczywistego obrazu prowadzonej działalności gospodarczej. Powyższych ustaleń dokonano na podstawie szczegółowo wykazanych uchybień w dokumentacji, zawierającej sprzeczności. Jako podstawę prawną swej decyzji Urząd Skarbowy wskazał art. 104 i 163 k.p.a. oraz § 7 ust. 5 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).

Izba Skarbowa w P. po rozpoznaniu odwołania Joanny M. i Dominiki S., decyzją z dnia 30 grudnia 1992 r. [...] utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję.

W uzasadnieniu swej decyzji Izba Skarbowa stwierdziła, że podatniczki prowadzą działalność gospodarczą w zakresie handlu artykułami spożywczymi i przemysłowymi wszystkich branż z wyjątkiem artykułów, których obrót wymaga koncesji. W okresie od 1

lipca 1990 r. do 9 października 1990 r. firma była prowadzona jednoosobowo przez Joannę M., a od dnia 10 października 1990 r., działała w formie spółki cywilnej "E." z udziałem Dominiki S. Podatniczki były zwolnione od podatku do 1 lipca 1991 r. z mocy decyzji Urzędu Skarbowego P. - N.M. [...] z dnia 14 sierpnia 1990 r. Izba Skarbowa w P. rozpatrzyła zarzuty zawarte w odwołaniu od decyzji organu I instancji po przeanalizowaniu całości zebranego materiału dowodowego. W wyniku tego badania organ II-ej instancji stwierdził, że podatniczki naruszyły przepisy § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1988 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 44, poz. 350 ze zm.). Na podstawie pisma Urzędu Kontroli Skarbowej z 17 lipca 1992 r. Izba Skarbowa stwierdziła 21 przypadków umieszczenia na rachunkach sprzedaży towaru będącego w trakcie odprawy celnej i wydania go przed wprowadzeniem do księgi podatkowej, co potwierdza fakt wcześniejszego rozliczenia kosztów transportu tych towarów. Ponadto stwierdzono w księdze zapisy sprzedaży towarów wcześniejsze od zapisów zakupu towarów, co wskazuje, że księga była prowadzona niezgodnie ze stanem rzeczywistym, gdyż nie odzwierciedlała faktycznych rozmiarów i kierunków prowadzonej działalności, a zatem była nierzetelna. Po rozważeniu całokształtu okoliczności Izba Skarbowa stwierdziła, że jest zasadny zarzut niewykazania w podatkowej księdze przychodów i rozchodów całości obrotów.

Mając to na uwadze Izba Skarbowa uznała, że księga przychodów i rozchodów jest wadliwa pod względem materialnym, co skutkuje zgodnie z § 7 ust. 5 ww rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. orzeczenie o utracie warunkowego zwolnienia od podatków.

Naczelnny Sąd Administracyjny -Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu po rozpoznaniu skargi Joanny M. i Dominiki S., Spółki Cywilnej "E." w P. na powyższą decyzję Izby Skarbowej w P., wyrokiem z dnia 15 marca 1994 r. [...] oddalił skargę. W uzasadnieniu wyroku Naczelnny Sąd Administracyjny stwierdził, że skarga jest niezasadniona, gdyż zaskarżona decyzja i decyzja organu I instancji jest zgodna z prawem materialnym. Obie decyzje zostały podjęte po wyjaśnieniu wszystkich istotnych okoliczności sprawy zgodnie z § 7 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. Naczelnny Sąd Administracyjny uznał, że skoro księgi podatkowe prowadzone przez skarżące były nierzetelne, to zaistniały przesłanki utraty prawa do zwolnienia od podatków w rozumieniu § 7 ust. 5 cyt. wyżej rozporządzenia. Wprawdzie zaskarżoną decyzję podjęto z naruszeniem przepisów postępowania administracyjnego, gdyż zamiast decyzji o utracie prawa do zwolnienia od podatków, organ I-ej instancji podjął decyzję o uchyleniu swej decyzji z dnia 14 sierpnia 1990 r., a Izba Skarbowa w Poznaniu z powołaniem się na art. 138 § 1 pkt 1 k.p.a. utrzymała w mocy tę decyzję, to jednak uchybienie to nie stanowi takiego naruszenia przepisów postępowania, które miałyby wpływ na wynik sprawy i powodowałyby uchylenie zaskarżonych decyzji (art. 207 § 2 pkt 3 k.p.a.). Z tego względu Naczelnny Sąd Administracyjny na podstawie art. 207 § 5 k.p.a. skargę oddalił.

Od powyższego wyroku złożył rewizję nadzwyczajną Rzecznik Praw Obywatelskich, w której zarzucił zaskarżonemu wyrokowi rażące naruszenie prawa procesowego przez błędną jego wykładnię i niewłaściwe zastosowanie (art. 368 pkt 5 k.p.c.), co spowodowało uznanie decyzji organów podatkowych za ważne, pomimo ich wadliwości, uzasadniających w myśl art. 156 k.p.a. stwierdzenie ich nieważności. Ponadto skarżący zarzucił rażące naruszenie prawa poprzez niewyjaśnienie wszystkich okoliczności faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy (art. 368 pkt 3 k.p.c.), co w konsekwencji powoduje sprzeczność istotnych ustaleń Sądu z treścią zebranego w sprawie materiału dowodowego (art. 368 pkt 4 k.p.c.). Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz stwierdzenie nieważności decyzji Izby Skarbowej w P. z dnia 30 grudnia 1992 r. [...] i decyzji Urzędu Skarbowego P.- N.M. z dnia 31 lipca 1992 r. [...]. W uzasadnieniu rewizji nadzwy-

czajnej skarżący powołał się na wyroki Sądu Najwyższego z dnia 13 listopada 1992 r. III ARN 63/92 i z dnia 26 listopada 1992 r. III ARN 64/92 wydanych w podobnych sprawach i wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach: III SA 1275/91 i III SA 140/93, w których w opisanej w rewizji nadzwyczajnej sytuacji Sady stwierdziły nieważność wadliwych decyzji administracyjnych obu instancji.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie może być uwzględniona w świetle zebranego w sprawie materiału dowodowego i jego oceny prawnej. Przede wszystkim nie jest uzasadniony zawarty w niej zarzut niewyjaśnienia wszystkich okoliczności faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy i zarzut sprzeczności istotnych ustaleń z treścią zebranego w sprawie materiału dowodowego. Zarzuty te nie znajdują potwierdzenia w dołączonej do akt dokumentacji sprawy. Wbrew twierdzeniom skarżącego, organy administracji obu instancji dokonały prawidłowych ustaleń, znajdujących oparcie w zebranych dowodach. Bardzo starannie zebrany i udokumentowany materiał dowodowy został wnikliwie przeanalizowany i rozważony przez organy orzekające w sprawie, a następnie skontrolowany przez Naczelną Sąd Administracyjny w związku z zarzutami zawartymi w skardze. Badanie akt administracyjnych potwierdza trafność stanowiska tego Sądu, że decyzja Izby Skarbowej w P. i poprzedzająca ją decyzja organu pierwszej instancji zostały podjęte po przeprowadzeniu postępowania, w którym wyjaśniono wszystkie istotne okoliczności sprawy. Nieuzasadnione jest zatem odbiegające od tego twierdzenie zawarte w motywach rewizji nadzwyczajnej, że organy podatkowe przeprowadziły postępowanie z naruszeniem zasady praworządności, wyrażonej w art. 7 i art. 77 k.p.a. bez bliższego skonkretyzowania tego zarzutu. Wnikliwe zapoznanie się z wynikami postępowania podatkowego prowadzi do odmiennego stanowiska. Wydane na podstawie zebranego materiału dowodowego decyzje okazały się także zgodne z przepisem prawa materialnego, wskazanym w ich uzasadnieniach. Z ustaleń organów obu instancji wynika, że Joanna M. i Dominika S. prowadziły księgę podatkową nieprawidłowo i niezgodnie z przepisami, a także ze stanem rzeczywistym oraz nierzetelnie. Zapisy zawarte w niej nie odzwierciedlały całości obrotów prowadzonej działalności gospodarczej. Nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg podatkowych nie miały charakteru formalnego. Księgi podatkowe zawierały istotne braki zapisów dotyczących rzeczywistego obrotu i były nierzetelne. Trafnie więc ocenił Naczelną Sąd Administracyjny ich znaczenie dokumentacyjne, po szczegółowej analizie dowodów, dokonanej w zakresie, niezbędnym do oceny zgodności z prawem materialnym zaskarżonej decyzji ostatecznej. Sąd Najwyższy nie dopatrywał się uchybień Naczelnego Sądu Administracyjnego. Brak też podstaw do uznania zasadności zarzutu sprzeczności ustaleń organów podatkowych z treścią zebranego w sprawie materiału. Zasadne są wnioski wynikające z tych ustaleń, wyprowadzone przez organy podatkowe i Naczelną Sąd Administracyjny. W ustalonej sytuacji powstały materialnoprawne przesłanki cofnięcia przyznanego podatnikom zwolnienia podatkowego za cały okres. Stosownie do przepisu § 7 ust. 5 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 ze zm.) nierzetelne prowadzenie podatkowej księgi przychodów i rozchodów w sposób nie odzwierciedlający rzeczywistych obrotów prowadzonej działalności gospodarczej, stanowi podstawę do wydania przez organ podatkowy decyzji o utracie zwolnienia od podatku obrotowego i dochodowego, przyznanego z tytułu nowo uruchomionej działalności.

Jednakże organ podatkowy pierwszej instancji wskazując tę podstawę swej decyzji błędnie sformułował jej sentencję, gdyż zamiast orzec o utracie prawa do zwolnienia od

podatku obrotowego i dochodowego, uchylił swoją poprzednią decyzję z dnia 14 sierpnia 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatku obrotowego i dochodowego z tytułu nowo uruchomionej działalności gospodarczej, prowadzonej przez Joannę M. i Dominikę S., Spółka Cywilna "E.". Stało się tak na skutek niewłaściwego rozumienia przez organ podatkowy przepisu art. 163 k.p.a., uprawniającego do uchylenia decyzji, na mocy której strona nabyła prawo, o ile przewidują to przepisy szczególne. Przepis § 7 ust. 5 cyt. rozporządzenia Ministra Finansów przewiduje możliwość orzeczenia przez organ podatkowy o utracie przez podatnika prawa do zwolnienia od podatku w formie decyzji, to jednak nie wchodzi tu w rachubę potrzeba uchylenia poprzedniej decyzji w następstwie późniejszych zdarzeń, mających znaczenie prawne. Wprawdzie w obu wypadkach rezultaty decyzji są podobne, (pozbawienie zwolnienia podatkowego), ale procesowy sposób załatwienia przez organ I instancji sprawy utraty zwolnienia od podatku był nieprawidłowy. Zasadny jest więc zarzut rewizji nadzwyczajnej tylko co do tego, że nastąpiło w sprawie naruszenie przepisu postępowania administracyjnego przez błędną jego wykładnię i niewłaściwe zastosowanie. Jednakże znaczenie tego uchybienia procesowego wymagało właściwej prawnej oceny na tle ustalonego stanu faktycznego sprawy. Takiej wyważonej oceny tego uchybienia dokonał Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku. Ustosunkował się także w tej kwestii do stanowiska Izby Skarbowej, która uznała, że brak jest podstaw do uchylenia z tego powodu decyzji organu I instancji w oparciu o przepis art. 138 k.p.a., wobec prawidłowego ustalenia jej podstawy faktycznej i wskazania właściwej podstawy materialnoprawnej. Naczelny Sąd Administracyjny trafnie uznał, że stwierdzone uchybienie procesowe nie stanowi w okolicznościach sprawy takiego naruszenia przepisów postępowania, które miałyby wpływ na wynik sprawy i powodowało konieczność uchylenia zaskarżonej decyzji bez względu na zasadę ekonomii procesowej.

Sąd Najwyższy podziela tę należycie wyrażoną przez Naczelny Sąd Administracyjny ocenę uchybienia przez organy administracji obu instancji przepisowi art. 163 k.p.a., które - jak się wydaje - mogło być naprawione w trybie art. 138 k.p.a. przez organ odwoławczy. Jednakże uchybienie organu I instancji nie może być uznane za rażące naruszenie przepisów o właściwości, skoro organ ten był kompetentny w ustalonych okolicznościach sprawy do wydania decyzji o utracie prawa podatkowców do zwolnienia od podatków. Ponadto uchybienie organu odwoławczego nie może być ocenione jako rażące naruszenie przepisów procesowych, które uzasadniałoby stwierdzenie nieważności decyzji obu instancji, bowiem nie naruszają one norm o charakterze ustrojowym i podstawowych gwarancji procesowych stron, które w niniejszej sprawie zostały zachowane. W świetle tej oceny brak jest dostatecznie umotywowanych przesłanek do stwierdzenia nieważności decyzji administracyjnych obu instancji na zasadzie art. 156 § 1 pkt 1 i 2 k.p.a. Obie decyzje oparte są na trafnie wskazanej materialnoprawnej podstawie, której dyspozycja została tylko w sposób wadliwy procesowo zrealizowana bez naruszenia praw i obowiązków stron postępowania. W świetle powyższych wywodów nie istnieją - zdaniem Sądu Najwyższego - przesłanki do przyjęcia w związku ze stwierdzonymi w sprawie uchybieniami proceduralnymi organów podatkowych konsekwencji prawnych, jakie zastosował Sąd Najwyższy w swych niepublikowanych wyrokach: z dnia 13 listopada 1992 r., III ARN 63/92 i z dnia 26 listopada 1992 r., III ARN 64/92. Wyroki w tych sprawach zostały wydane w odmiennych stanach faktycznych i prawnych. Dlatego nie może być skuteczne powołanie się w niniejszej sprawie na rozwiązania prawne, zawarte w tych wyrokach, dostosowane do innych okoliczności, występujących w tych konkretnych sprawach.

Nie może być uwzględniony także zarzut rewizji nadzwyczajnej, że Naczelny Sąd Administracyjny nie dostrzegł wad postępowania podatkowego, w którym organy podatkowe wbrew treści decyzji z dnia 14 sierpnia 1990 r., zwalniającej od podatków Joannę M., wydały decyzję pozbawiającą takiego zwolnienia Dominikę S. bez wydania uprzednio decyzji

zwalniającej ją od podatków, po przekształceniu się przedsiębiorstwa Joanny M. w Spółkę Cywilną "E.". Pominięcie tej kwestii nie ma istotnego znaczenia w sprawie. Nie stanowi bowiem uchybienia organów podatkowych objęcie postępowaniem podatkowym Dominiki S., gdyż dotyczyło jej interesu prawnego (art. 28 k.p.a.). Przekształcenie przedsiębiorstwa Joanny M. w Spółkę Cywilną "E." z udziałem Dominiki S. w okresie objętym zwolnieniem podatkowym Joanny M. spowodowało konieczność objęcia z mocy prawa jednym postępowaniem obu podatniczek i wydania w stosunku do nich jednej decyzji administracyjnej niezależnie od tego, czy obie wspólniczki wystąpiły uprzednio o rozszerzenie podmiotowe zwolnienia podatkowego. W myśl bowiem przepisu § 2 ust. 6 cyt. rozporządzenia Ministra Finansów w razie przekształcenia zakładu w okresie zwolnienia w spółkę cywilną osób fizycznych, zwolnienie od podatków obrotowego i dochodowego w pozostałej części okresu zwolnienia, przysługuje również przystępującemu do spółki wspólnikowi pod warunkiem, że nie zachodzą okoliczności wymienione w przepisach tego rozporządzenia. Organy podatkowe nie kwestionowały tych warunków w odniesieniu do Dominiki S. W związku z tym zwolnienie podatkowe Joanny M. skutkowało także zwolnieniem od podatków w stosunku do Dominiki S. w pozostałej części obowiązującego okresu zwolnienia podatkowego. W świetle powyższej regulacji prawnej również ten zarzut rewizji nadzwyczajnej jest bezzasadny.

Mając to wszystko na uwadze Sąd Najwyższy doszedł do przekonania, że na zasadzie art. 421 § 1 k.p.c. należało orzec jak w sentencji.

=====