

Wyrok z dnia 1 czerwca 1995 r.

III ARN 19/95

Przewidziane w § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. w sprawie stawek podatku obrotowego od osób fizycznych oraz nie będących jednostkami gospodarki uspołecznionej osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, ulg, zwolnień i trybu płatności tego podatku (Dz. U. Nr 38, poz. 165 ze zm.) uzależnienie wyłączenia z obrotu kwot wydatkowanych na nabycie sprzedanych wartości dewizowych od prowadzenia zgodnie z odrębnymi przepisami rejestru kupna i sprzedaży wartości dewizowych oznacza, że odliczenie ich następuje jedynie w zakresie, w jakim nie znalazły one prawidłowego odzwierciedlenia w tym rejestrze.

Przewodniczący SSN: Walery Masewicz, Sędziowie SN: Adam Józefowicz, Jerzy Kwaśniewski, Walerian Sanetra (sprawozdawca), Andrzej Wróbel,

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 1 czerwca 1995 r. sprawy ze skargi Eugeniusza W. na decyzję Podatkowej Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej w B.P. z dnia 2 grudnia 1993 r., [...] w przedmiocie wymiaru podatku obrotowego za 1992 r. na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie na sesji wyjazdowej w Białej Podlaskiej z dnia 25 października 1994 r. [...]

1. u c h y l i ł zaskarżony wyrok,
2. uchylił decyzję Podatkowej Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej w B.P. z dnia 2 grudnia 1993 r., [...]
3. zasądził od Izby Skarbowej w B.P. na rzecz Eugeniusza W. kwotę 301 zł 50 gr (trzystu jeden złotych pięćdziesięciu groszy) tytułem zwrotu kosztów postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

Uzasadnienie

W toku kontroli skarbowej przeprowadzonej w kantorze walut prowadzonym przez Eugeniusza W. w B.P. ustalono, iż w rejestrze dewizowym nie wpisywano dokonanych transakcji lub wpisywano dane niezgodne z wynikającymi z dowodów zakupu i sprzedaży walut. Stwierdzono, że pierwsza i część drugiej strony rejestru została zaklejona mimo, iż zawierała wpisy transakcji z 13, 14 i 15 maja 1992 r., a na kartkach naklejonych bez pieczęci NBP wpisano zakupy i sprzedaż walut z 18, 19, 20 i 25 maja 1992 r. Ponadto w dniu kontroli w kasie kantoru stwierdzono nadwyżkę 2.700 rubli o wartości 91.800 zł, ponad ilość wynikającą z rejestru. Ustalenia te zdaniem kontrolujących stanowiły naruszenie § 5 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 3 zarządzenia Prezesa NBP z dnia 31 marca 1990 r. w sprawie prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na kupnie i sprzedaży wartości dewizowych i na pośrednictwie w kupnie i sprzedaży tych wartości oraz maksymalnej wysokości marż pobieranych przy wykonywaniu tych czynności (M.P. Nr 15, poz. 119).

Analiza podatkowej księgi przychodów i rozchodów wykazała brak wpisów transakcji zakupu i sprzedaży w dniach 13-15 maja oraz w dniach 1-5 i 7-10 grudnia 1992 r., niezgodność wpisów w księdze z kwotami przychodu i rozchodu wynikającymi z rejestru dewizowego w 18 pozycjach zakupu i 27 pozycjach sprzedaży oraz dokonywanie poprawek wpisów w sposób uniemożliwiający odczytanie zapisów poprzednich. Kwestionując ustalenia kontroli pełnomocnik Eugeniusza W. wskazywał, że badanie zgodności prowadzonego w kantorze rejestru należy do kompetencji Narodowego Banku Polskiego, a pracownicy tego Banku nie kwestionowali prawidłowości rejestru w trakcie swoich kontroli. W wyjaśnieniach składanych w trakcie postępowania podatkowego Eugeniusz W. podnosił, iż wpisy w rejestrze w dniach 13-15 maja dokonane były omyłkowo i ich zaklejenie nie zmierzało do ukrycia obrotów, rozbieżności we wpisach do księgi w części są niekorzystne dla skarżącego, zaś podwójne dowody zakupu i sprzedaży dotyczyły sytuacji, gdy klienci rezygnowali z dokonanych transakcji i nie anulowano zwracanych dowodów.

Urząd Skarbowy w Białej Podlaskiej nie uznał księgi przychodów i rozchodów za dowód w postępowaniu podatkowym i decyzją z dnia 9 sierpnia 1993

r. ustalił podatek obrotowy w kwocie 150.725.000 zł od szacunkowo określonego obrotu w kwocie 1.507.240.287 zł. Do wyliczenia obrotu przyjęto kwotę obrotu zeznanego 1.295.305.490 zł oraz szacunkowo wyliczoną przy zastosowaniu 8% marży kwotę walut nie wpisanych do księgi podatkowej i rejestru dewizowego. W uzasadnieniu decyzji wskazano również, że za okres od 13 maja do 10 grudnia 1992 r. nie wyłączono z obrotu kwot wydatkowanych na nabycie wartości dewizowych.

W odwołaniu Eugeniusz W. zarzucił obrazę art. 169 k.p.a. przez nieuznanie za dowód rejestru kupna i sprzedaży wartości dewizowych pomimo, iż nieuznanie za dowód dotyczyć może jedynie ksiąg podatkowych, obrazę art. 107 k.p.a. poprzez brak w uzasadnieniu decyzji ustosunkowania się do podnoszonych w trakcie postępowania argumentów, w szczególności w zakresie zastosowania 10% podatku zamiast 1% jak dla działalności handlowej oraz niewyłączenia z obrotu kwot wydatkowanych na nabycie sprzedanych wartości dewizowych, a także naruszenie art. 7 k.p.a. poprzez nierozważenie, iż zastosowane stawki opodatkowania prowadzą do uniemożliwienia działalności gospodarczej.

Podatkowa Komisja Odwoławcza przy Izbie Skarbowej w B.P. na posiedzeniu w dniu 29 listopada 1993 r. nie uznała zarzutów odwołania i decyzją z dnia 2 grudnia 1993 r. utrzymała w mocy rozstrzygnięcie organu I instancji. W motywach zaskarżonej decyzji stwierdzono, iż lakoniczne uzasadnienie decyzji Urzędu w zakresie nieuznania za dowód księgi podatkowej jest wadliwością, lecz bez wpływu na merytoryczną zasadność dokonanych ustaleń, a zgromadzony materiał dowodowy wskazuje na nierzetelne prowadzenie ksiąg.

Podatkowa Komisja Odwoławcza wyjaśniła, że zgodnie z art. 169 § 1 k.p.a. księgi stanowią dowód w postępowaniu, jeżeli prowadzone są rzetelnie i zgodnie z ustalonymi wymogami. Przepis ten nie określa nazwy, rodzaju i zasad prowadzenia urzędzeń księgowych, w których podatnik rejestrować ma zdarzenie gospodarcze, stąd za księgi należy uważać wszelkie urządzenia księgowe, które na mocy przepisów szczególnych podatnicy mają obowiązek prowadzić. Komisja wskazała przy tym, że stosownie do § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 125, poz. 559) podatnicy prowadzący działalność w zakresie kupna i sprzedaży walut zobowiązani zostali do dodatkowego prowadzenia rejestru kupna i sprzedaży war-

tości dewizowych według zasad określonych w zarządzeniu Prezesa Narodowego Banku Polskiego z dnia 31 marca 1990 r. w sprawie warunków prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na kupnie i sprzedaży wartości dewizowych, a tym samym prowadzony rejestr jest integralną częścią podatkowej księgi przychodów i rozchodów, a całość dokumentacji stanowi "księgę" w rozumieniu art. 169 § 1 k.p.a. Wskazując na treść § 9 wymienionego rozporządzenia Ministra Finansów Podatkowa Komisja Odwoławcza dokonała kwalifikacji stwierdzonych uchybień w prowadzonej przez skarżącego księdze podatkowej oraz rejestrze skupu walut, wyliczając, iż do księgi nie wpisano obrotu ze sprzedaży walut w kwocie 188 419 477 zł oraz zakupu wartości dewizowych na kwotę 17 214 000 zł, co stanowiło o nierzetelności prowadzonej dokumentacji. Ustosunkowując się do zarzutu błędnego zastosowania stawki podatku obrotowego Podatkowa Komisja Odwoławcza wyjaśniła, że zgodnie z § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. w sprawie stawek podatku obrotowego od osób fizycznych oraz nie będących jednostkami gospodarki społecznej osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, ulg, zwolnień i trybu płatności tego podatku (Dz. U. Nr 38, poz. 165 ze zm.) działalność polegająca na kupnie wartości dewizowych w celu ich dalszej odsprzedaży podlega opodatkowaniu w wysokości 10% obrotu, co wyłącza możliwość zastosowania stawki 1 % jak dla działalności handlowej wynikającej z załącznika nr 1 do rozporządzenia, a podobnie unormowano w treści rozporządzenia wysokość stawek dla wyrobów futrzarskich i mebli i w tych przypadkach nie stosuje się stawek ustalonych w załączniku.

Równocześnie stwierdzona nierzetelność dokumentacji uniemożliwiła podatnikowi skorzystanie z wprowadzonego w § 6 rozporządzenia z dnia 17 kwietnia 1991 r. przywileju wyłączenia z obrotu kwot wydatkowanych na nabycie wartości dewizowych, stąd oszacowania podstaw opodatkowania dokonano za okres stwierdzonej nierzetelności ksiąg, zaś w pozostałym okresie podatkowym obrót ustalono według dokumentacji podatnika.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego Eugeniusz W. zarzucił obrazę art. 7 k.p.a., § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. w sprawie stawek podatku obrotowego oraz art. 169 k.p.a. W wywodach skargi podniósł, że organy podatkowe bezpodstawnie uznały, iż rejestr prowadzony stosownie

do przepisów NBP jest księgą podatkową i ma do niego zastosowanie art. 169 k.p.a. oraz przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie prowadzenia podatkowych ksiąg przychodów i rozchodów. Bezpodstawność tego uznania wynika - zdaniem skarżącego - z analizy § 3 pkt 2 i § 7 ust. 1 tegoż rozporządzenia, gdyż rejestr ma być prowadzony zgodnie z zasadami określonymi w odrębnych przepisach czyli nie podlega zasadom rozporządzenia, a także nie ma konieczności przedstawienia rejestru do poświadczenia w urzędach skarbowych. Stąd wniosek, iż nie jest on księgą podatkową i nie ma do niego zastosowania art. 169 k.p.a., a tym samym nie podlega on wyłączeniu z dowodów. Skarżący wywodził, że § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r., ustala stawkę 10% dla działalności polegającej na kupnie i sprzedaży wartości dewizowych po odliczeniu kwot wydatkowanych na nabycie tych wartości wpisanych do rejestru, natomiast w innych przypadkach stawki tej nie powinno się stosować, a w przypadku braku rejestru zastosowanie ma stawka 1% jak dla działalności handlowej. Zastosowanie w sprawie stawki 10% nastąpiło zdaniem skarżącego, w wyniku rozszerzającej interpretacji § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. Zarzut naruszenia art. 7 k.p.a. motywuje skarżący brakiem rozważenia słusznego interesu strony postępowania poprzez zastosowanie 10% stawki podatku w sytuacji, gdy z ustaleń organów wynikało, iż maksymalna marża może wynosić 8% obrotu, a więc stawka podatku jest o 2% wyższa niż zakładany przychód skarżącego.

Naczelny Sąd Administracyjny w Lublinie oddalając wyrokiem z dnia 25 października 1994 r., [...] skargę Eugeniusza W. ustalił, co następuje:

Istotą sporu w niniejszej sprawie były konsekwencje wadliwego prowadzenia rejestru kupna i sprzedaży wartości dewizowych, którego zapisy nie odzwierciedlały zarówno transakcji zakupu, jak i sprzedaży wartości dewizowych. Wbrew zarzutom skargi fakt ten mogły ustalić zarówno organy skarbowe, jak i kontrolerzy Narodowego Banku Polskiego, co znalazło potwierdzenie w protokole z kontroli dewizowej NBP przeprowadzonej w przedsiębiorstwie skarżącego w dniu 10 grudnia 1992 r. Rejestr kupna i sprzedaży wartości dewizowych stanowi zgodnie z § 3 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 125, poz. 559), ewidencję, do prowadzenia której zobowiązani zostali podatnicy wykonujący działalność w zakresie

kupna i sprzedaży walut. Rejestr ten podlega poświadczeniu przez Narodowy Bank Polski i powinien być prowadzony zgodnie z zarządzeniem Prezesa NBP z dnia 31 marca 1990 r. w sprawie warunków prowadzenia działalności polegającej na kupnie i sprzedaży wartości dewizowych i na pośrednictwie w kupnie i sprzedaży tych wartości oraz maksymalnej wysokości marż pobieranych przy wykonywaniu tych czynności (M.P. Nr 15, poz. 119), a jego treść jako ewidencji do celów podatkowych powinna być zgodna z zapisami w księdze podatkowej. Skarżący nie neguje, że "z różnych przyczyn niektóre transakcje nie zostały ujęte w rejestrze", a więc tym samym był on prowadzony niezgodnie z zarządzeniem Prezesa NBP, co wykazano również w postępowaniu podatkowym.

W tym stanie rzeczy NSA uznał, że skarżący nie spełniał warunku umożliwiającego wyłączenie z obrotu kwoty wydatkowanej na nabycie sprzedanych wartości dewizowych. Zgodnie bowiem z treścią § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. w sprawie stawek podatku obrotowego, "przy prowadzeniu działalności polegającej na kupnie wartości dewizowych w celu ich dalszej odsprzedaży wyłącza się z obrotu kwoty wydatkowane na nabycie sprzedanych wartości dewizowych, pod warunkiem, że podatnik prowadzi zgodnie z odrębnymi przepisami rejestr kupna i sprzedaży tych wartości". W związku z tym nieprowadzenie rejestru lub prowadzenie go niezgodnie z przepisami zarządzenia Prezesa NBP, powoduje utratę możliwości pomniejszenia kwoty obrotu. Bezzasadny jest również zarzut skargi w przedmiocie przyjętej do opodatkowania stawki, gdyż zdanie drugie § 6 rozporządzenia brzmi: "Działalność ta podlega opodatkowaniu podatkiem obrotowym w wysokości 10% obrotu". Ustalona w tym przepisie stawka podatku obejmuje więc działalność polegającą na kupnie i sprzedaży wartości dewizowych niezależnie od spełnienia bądź nie, warunku określonego w zdaniu pierwszym tego paragrafu. W związku z powyższym nie znajduje również uzasadnienia zarzut skargi w przedmiocie naruszenia art. 7 k.p.a, gdyż wyrażona w nim zasada dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy została w pełni spełniona, zaś załatwienie sprawy nie pozostawało w sferze uznania administracyjnego, lecz wynikało z przestrzegania i poprawnego stosowania obowiązujących przepisów prawa.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego został zaskarżony rewizją nadz-

wyczną przez Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego, który wyrokowi temu oraz poprzedzającym go decyzjom organów administracji podatkowej obu instancji zarzucał rażąco naruszenie prawa oraz interesu Rzeczypospolitej Polskiej przez obrazę § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. w sprawie stawek podatku obrotowego od osób fizycznych w związku z art. 1 Konstytucji RP, w związku z wykładnią tego przepisu zawartą w orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 grudnia 1994 r., sygn. akt P. 3/94, a także przez naruszenie art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r., Nr 134, poz. 646 ze zm.) i art. 11 k.p.a. w związku z art. 75 § 1, 77 § 1 i 107 § 3 tego kodeksu. Skarżący wniósł przy tym (w pierwszej kolejności) o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz o "unieważnienie poprzedzających ten wyrok decyzji "organów obu instancji", wskazując następujące racje jako uzasadnienie swojego wniosku.

Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 6 grudnia 1994 r., sygn. akt P.34/94, uznając za zgodny z normami wyższego rzędu, a mający zastosowanie w tej sprawie § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. w sprawie stawek podatku obrotowego od osób fizycznych oraz nie będących jednostkami gospodarki uspołecznionej osób prawnych przyjął, że są dwa możliwe kierunki wykładni tego przepisu, a mianowicie:

"1) dalej idący, iż stwierdzenie nieprawidłowości w prowadzeniu rejestru powoduje jego nieważność i wobec tego należy opodatkować osobę prowadzącą daną działalność tak, jakoby ona w ogóle nie prowadziła rejestru kupna i sprzedaży wartości dewizowych;

2) stanowisko powściągliwe, iż uchybienia w prowadzeniu rejestru uzasadniają jedynie zakwestionowanie pozycji objętych tymi uchybieniami", a nie całego rejestru.

Zarazem uznał, iż tylko jeden z tych kierunków odpowiada poczuciu prawa. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego tylko drugi z przedstawionych wyżej kierunków wykładni odpowiada wynikającej z art. 1 Konstytucji RP zasadzie sprawiedliwości społecznej obowiązującej w demokratycznym państwie prawnym. Ponieważ § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. "nie wypowiedza się co do rozmiarów wyłączenia z obrotu kwot wydatkowanych na nabycie wartości dewizowych", to może być uznany za zgodny z normami konstytucyjnymi pod warunkiem, iż do obrotu wartościami dewizowymi nie będą wliczane kwoty wydatkowane na zakup dewiz w za-

kresie, w jakim były one prawidłowo ewidencjonowane.

Na tym tle Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego stwierdza, że w sprawie będącej przedmiotem jego rewizji doszło do zakwestionowania tylko części rejestru zakupu i sprzedaży wartości dewizowych oraz części podatkowej księgi przychodów i rozchodów, niekiedy bez sprecyzowania, o jakie tu części chodzi. Bez dokładnego określenia o jakie części owych urzędzeń księgowych chodzi nie można właściwie określić, czy i w jakim zakresie organ skarbowy mógł szacunkowo określić wartość obrotu w 1992 r. w kantorze prowadzonym przez Eugeniusza W. W decyzjach obu instancji brak jest w istocie danych dotyczących sposobu ustalenia szacunku części obrotu w jego kantorze, co samo w sobie może być uznane za dyskwalifikujące owe decyzje w świetle wyroku NSA w Warszawie z dnia 16 lipca 1985 r. sygn. akt III SA 601/85 (ONSA 1985 nr 2 poz. 15). Nie ma natomiast wątpliwości, iż ustalając podstawę opodatkowania za 1992 r. organy podatkowe nie pomniejszyły obrotu o kwotę zakupu wartości dewizowych w okresach, w jakich nie zakwestionowały urzędzeń księgowych prowadzonych przez Eugeniusza W., do czego obligował je - w świetle powołanego wyżej orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego - § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r.

Rewidujący zarzuca wyrokowi NSA oraz decyzjom organów podatkowych rażąco naruszenie także art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, gdyż jest zdania, iż tak literalna wykładnia owego przepisu, jak i stanowisko Sądu Najwyższego zawarte w wyroku z dnia 11 października 1990 r., sygn. akt III ARN 21/90 (OSP 1991 z. 10 poz. 251 z glosą R. Mastalskiego), powinny prowadzić do ustalenia, iż organ podatkowy może ustalić podstawę obliczenia podatku w drodze szacunkowej tylko wówczas, gdy nie dysponuje niezbędnymi danymi do ustalenia tej podstawy, a więc w sytuacji jaka wystąpiła w tej sprawie, tylko za te okresy (dni), w jakich wykazany został w sposób nie budzący wątpliwości brak danych bądź nierzetelne dane w rejestrze zakupu i sprzedaży wartości dewizowych oraz (lub) w podatkowej księdze przychodów i rozchodów. W sytuacji nieustosunkowania się przez organy skarbowe do rozbieżności w materiale dowodowym dotyczących w szczególności tego, czy Eugeniusz W. rozpoczął działalność gospodarczą w dniu 13 czy 18 maja 1992 r. należy uznać za dowolne oszacowanie obrotu dokonane przez organy skarbowe.

Z danych zawartych w aktach sprawy wynika jednoznacznie, że organy podatkowe nie miały dostatecznych podstaw do zakwestionowania całej dokumentacji podatkowej prowadzonej przez Eugeniusza W. Natomiast takie zakwestionowanie w istocie nastąpiło, o czym świadczy "skrótowo" przedstawiony w uzasadnieniu decyzji organu II instancji sposób ustalania podstawy opodatkowania za cały okres objęty rejestrem zakupu i sprzedaży wartości dewizowych prowadzonym przez Eugeniusza W. bez odliczenia kwoty zakupu dewiz również z tych okresów, w których kwoty zakupu i sprzedaży dewiz nie zostały zakwestionowane przez organy kontroli bankowej i skarbowej (k. 82-85).

Jako sprzeczne z wynikającą z art. 11 k.p.a. zasadą przekonywania należy - według Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego - uznać nieustosunkowanie się w dotychczasowym postępowaniu do podnoszonego przez stronę (jej pełnomocnika) zarzutu niezgodności między wynikami kontroli przeprowadzonych przez funkcjonariuszy NBP w czerwcu, we wrześniu i w grudniu 1992 r., a więc ze strony podmiotu legalizującego rejestr dewizowy oraz ze strony pracowników Urzędu Kontroli Skarbowej w B.P. [...].

Zdaniem Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego w sprawie niniejszej nie ma istotnego znaczenia kwestia podnoszona przez stronę i organy orzekające, dotycząca tego, czy i dlaczego rejestr zakupu i sprzedaży wartości dewizowych jest, czy nie jest księgą podatkową w rozumieniu art. 169 k.p.a. (elementem takiej księgi). Faktem jest natomiast, iż podatnik prowadzący działalność gospodarczą polegającą na kupnie i sprzedaży wartości dewizowych obowiązany jest (był) prowadzić zarówno ewidencję zakupu i sprzedaży wartości dewizowych w sposób określony w zarządzeniu Prezesa NBP jak i podatkową księgę przychodów i rozchodów w sposób określony - w 1992 r. - w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 125, poz. 559). Oczywiście jest również, iż dane zawarte w obu tych urządzeniach księgowych powinny "korespondować ze sobą", a także z innymi dokumentami wymaganymi przez prawo. Faktem jest również, iż funkcja art. 169 k.p.a. oraz art. 11 ustawy o zobowiązaniach podatkowych jest podobna, albowiem w obu tych przepisach mówi się o tym, w jakich okolicznościach organ podatkowy może (musi) ustalić podstawę opodatkowania w sposób szacunkowy. Przepis art. 169 k.p.a.

powinien być odczytywany jako przepis szczególny w stosunku do bardziej ogólnego art. 11 ustawy o zobowiązaniach podatkowych z konsekwencją w postaci obowiązku ścisłej interpretacji art. 169 k.p.a. [...].

Nie budzi natomiast wątpliwości to, iż organ podatkowy z powołaniem się na jeden z ostatnio wskazanych przepisów prawa obowiązany jest ze starannością wymaganą w art. 7, 8 i 11 k.p.a. wyjaśnić przyczyny, jakie zrodziły konieczność ustalenia podstawy opodatkowania w sposób szacunkowy oraz sprecyzować sposób, w jaki oszacował dochód (obróć) podatnika. W sprawie niniejszej - według rewidującego - organy podatkowe nie wywiązały się z tego obowiązku.

W rozpoznawanej sprawie nie ma decydującego znaczenia okoliczność, czy ewidencja zakupu i sprzedaży wartości dewizowych jest księgą podatkową w rozumieniu art. 169 k.p.a., czy też elementem takiej księgi również z tej przyczyny, że normodawca w § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. uzależnił sposób ustalania podstawy opodatkowania podatkiem obrotowym od tego, czy podatnik prowadził rzetelnie nie wszelkie urzędzenia księgowe, a jedynie ewidencję zakupu i sprzedaży wartości dewizowych, stwierdzając, iż w przypadku rzetelnego prowadzenia takiej ewidencji podstawę opodatkowania stanowi obrót w rozumieniu art. 4 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym (jednolity tekst: Dz. U. z 1983 r., Nr 43, poz. 191 ze zm.), pomniejszony o kwoty wydatkowane na nabycie sprzedanych wartości dewizowych. Natomiast w przypadku nierzetelnego prowadzenia ewidencji podstawę opodatkowania stanowi obrót nie pomniejszony o kwoty wydatkowane na zakup wartości dewizowych, ale tylko - jak ustalił Trybunał Konstytucyjny - obrót z tych dni, w jakich zdaniem organu podatkowego, dane z ewidencji nie odpowiadały rzeczywistości. Tylko przy tym założeniu można uznać za odpowiadającą zasadom demokratycznego państwa prawnego (przy 8% marży handlowej), określoną w przedmiotowym § 6 wspomnianego rozporządzenia Ministra Finansów, 10% stawkę podatku obrotowego od obrotu ustalonego w sposób uprzywilejowany oraz od obrotu ustalonego na zasadach ogólnych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zarzuty rewizji nadzwyczajnej, jak również przesłanki, na których zostały one

oparte, są uzasadnione. W szczególności zasadny jest zarzut, iż w rozpoznawanej sprawie w sposób nieprawidłowy zastosowany został przepis § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. w sprawie stawek podatku obrotowego od osób fizycznych oraz nie będących jednostkami gospodarki uspołecznionej osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, ulg, zwolnień i trybu płatności tego podatku. Przepis ten przewiduje, iż przy prowadzeniu działalności polegającej na kupnie wartości dewizowych w celu ich dalszej odsprzedaży wyłącza się z obrotu kwoty wydatkowane na nabycie sprzedanych wartości dewizowych, pod warunkiem, że podatnik prowadzi zgodnie z odrębnymi przepisami rejestr kupna i sprzedaży tych wartości. Przepis ten może nasuwać wątpliwości interpretacyjne, ale jeżeli zważyć na jego aspekt językowo-logiczny, kontekst systemowy, a także funkcjonalny, związany zwłaszcza z tym, iż maksymalna marża z tytułu obrotu wartościami dewizowymi jest niższa (8%) od stawki podatku obrotowego (10%), to w pełni należy podzielić ten sposób jego wykładni, który został przyjęty w orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 grudnia 1994 r. (P.3/94). Uwarunkowanie wyłączenia z obrotu kwot wydatkowanych na nabycie sprzedanych wartości dewizowych, o których mowa w tym przepisie, "prowadzeniem zgodnie z odrębnymi przepisami rejestru kupna i sprzedaży tych wartości" nie może być przyjmowane w sposób absolutny, gdyż oznaczałoby to, iż jakiegokolwiek uchybienie w zakresie tego rejestru, niezależnie od jego skali i wagi powodowałoby pozbawienie podatnika przywileju przewidzianego w analizowanym przepisie i to przez cały czas prowadzenia przez niego określonej działalności gospodarczej, zarówno poprzedzający przeprowadzoną kontrolę podatkową, jak i po niej następujący. Przyjęcie przez organy podatkowe oraz przez NSA, że wyłączenie działania przywileju dotyczy jedynie okresu objętego kontrolą kłóci się z tak dosłownie [...] pojmowanym przepisem § 6 rozporządzenia z dnia 17 kwietnia 1991 r., co jedynie potwierdza wniosek, że nie może być on w ten sposób rozumiany. Uzależnienie więc w nim wyłączenia z obrotu kwot wydatkowanych na nabycie sprzedanych wartości dewizowych należy rozumieć w ten sposób, że odliczenie ich nie następuje jedynie w zakresie, w jakim nie znalazły one prawidłowego odzwierciedlenia w rejestrze kupna i sprzedaży wartości dewizowych, przy czym o braku prawidłowego odzwierciedlenia należy mówić również wtedy, gdy uchybienia dotyczą także ewidencji sprzedaży. Innymi słowy za trafny należy

uznać pogląd wyrażony we wspomnianym orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego, że uchybienia w prowadzeniu rejestru uzasadniają jedynie zakwestionowanie pozycji objętych tymi uchybieniami; w pozostałym zaś zakresie, a więc w jakim rejestr był prowadzony prawidłowo, stanowi on podstawę wyłączenia z obrotu kwoty wydatkowanej na nabycie sprzedanych wartości dewizowych.

Zdaniem Sądu Najwyższego orzekającego w niniejszym składzie trafny jest przy tym pogląd Trybunału Konstytucyjnego, że art. 1 Przepisów Konstytucyjnych utrzymanych w mocy na podstawie art. 77 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426) przemawia za przyjęciem stanowiska, iż wyłączeniu z obrotu nie podlegają jedynie kwoty wydatkowane na nabycie wartości dewizowych w zakresie, w jakim nie były one prawidłowo ewidencjonowane.

Przyjmując nieprawidłowe rozumienie § 6 rozporządzenia z dnia 6 grudnia 1991 r. organy skarbowe nie dokonały też w konsekwencji ustaleń, które są niezbędne dla jego prawidłowego stosowania, w szczególności zaś dla określenia kwot wydatkowanych na nabycie sprzedanych wartości dewizowych, podlegających wyłączeniu z obrotu.

Z powyższych względów Sąd Najwyższy na podstawie art. 422 § 1 k.p.c. orzekł jak w sentencji.

=====