

Wyrok z dnia 4 października 1996 r.
III ARN 53/96

Wpisanie do podatkowej księgi przychodów i rozchodów rzeczywiście poniesionych wydatków, które nie powinny być wpisane bądź nie zostały należycie udokumentowane albo wykraczały poza limit wydatków nie oznacza, że księga jest nieprawidłowa pod względem materialnym (nierzetelna).

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Adam Józefowicz, Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel, Sędzia NSA: Jerzy Sulimierski (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 4 października 1996 r. sprawy ze skargi Andrzeja P. na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 28 lipca 1994 r. [...] w przedmiocie stwierdzenia utraty zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 26 maja 1995 r. [...]

1) u c h y l i ł zaskarżony wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie,

2) u c h y l i ł zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w K. i poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego w K. z dnia 19 maja 1994 r. [...] oraz zasądził od Izby Skarbowej w K. na rzecz Andrzeja P. kwotę 10 zł (słownie: dziesięć) tytułem zwrotu kosztów postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

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

Minister Sprawiedliwości na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 26 maja 1995 r. [...] wydanego w sprawie ze skargi Andrzeja P. na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 28 lipca 1994 r. [...] w przedmiocie stwierdzenia utraty zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego. Zaskarżonemu wyrokowi Minister Sprawiedliwości zarzucił naruszenie interesu Rzeczypospolitej Polskiej oraz rażące naruszenie przepisów § 7 ust. 5 w związku z § 5 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego podatników, którzy osiągają przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 35, poz. 203 ze zm.) i § 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 1990 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 88, poz. 516).

Stan sprawy przedstawiał się następująco: Urząd Skarbowy w K. decyzją [...] z dnia 19 maja 1994 r. na podstawie § 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 rodzajowo nowo uruchomionej działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 35, poz. 203) stwierdził utratę prawa do zwolnienia od

podatków obrotowego i dochodowego z działalności gospodarczej prowadzonej przez Andrzeja P. w zakresie handlu hurtowego artykułami przemysłowymi i spożywczymi od dnia 1 stycznia do dnia 31 października 1991 r. Izba Skarbowa w K. decyzją [...] z dnia 28 lipca 1994 r. utrzymała powyższą decyzję w mocy. W uzasadnieniu decyzji organu odwoławczego podano, że Andrzej P. w okresie od 1 listopada 1990 r. do dnia 31 października 1991 r. korzystał ze zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego na warunkach określonych w powołanym rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. Analiza księgi podatkowej i związanych z nią dokumentów dokonana przez pracowników Urzędu Skarbowego w K. wykazała, że prowadzona przez podatnika w 1990 r. księga podatkowa nie może być uznana za rzetelną. W szczególności stwierdzono bowiem, że podatnik zawyżał w okresie zwolnienia koszty uzyskania przychodu wskutek zaewidencjonowania w księdze podatkowej składek na ubezpieczenie społeczne w wysokości 2.593.800,- zł, a następnie odjęcia tych wydatków od dochodu w zeznaniu podatkowym za 1991 r. oraz przekroczenia limitu wydatków nieudokumentowanych o kwotę 443.600,- zł, bez określenia ich celowości.

W konsekwencji powyższych działań - zdaniem organów administracji - zaniżony został podatek dochodowy za rok 1991. Powyższe ustalenia są, w przekonaniu organów orzekających w sprawie, wystarczające do uznania faktu nierzetelnego prowadzenia dokumentacji, co skutkuje - zgodnie z § 7 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. - utratę prawa do zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego od 1 stycznia 1991 r. do dnia 31 października 1991 r.

Przedmiotową decyzję Izby Skarbowej Andrzej P. zaskarżył do Naczelnego Sądu Administracyjnego, zarzucając jej rażące naruszenie prawa materialnego, w szczególności § 7 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków w związku z § 9 zdanie 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 1990 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Skarżący nie zgadza się z zarzutem nierzetelności w prowadzeniu podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Odwołuje się do pojęcia rzetelności zawartego w § 9 zd. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 1990 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, zgodnie z którym, prawidłowa pod względem materialnym (rzetelna) jest księga prowadzona zgodnie ze stanem rzeczywistym. Takie sformułowanie przepisu wskazuje, że ustawodawca odwołuje się do "fizykalnie" postrzeganej rzeczywistości, czyli faktów które miały miejsce. W przypadku skarżącego organy podatkowe przyjęły zgodnie, że ujawnione w księdze wydatki zostały faktycznie poniesione. Dotyczy to również zakwestionowanych składek na ubezpieczenie społeczne oraz kosztów hoteli w Pekinie. W tej sytuacji, w ocenie skarżącego, brak jest podstaw do stwierdzenia nierzetelności w prowadzeniu księgi, a co najwyżej można mówić o jej wadliwości (nieprawidłowości pod względem formalnym). Skarżący podnosił w skardze, że organ odwoławczy w uzasadnieniu swej decyzji nie odniósł się do powyższego zarzutu. Zarzuty organów podatkowych, jak przekroczenie limitu wydatków nieudokumentowanych, czy błędne wpisanie składek ZUS i w konsekwencji ich podwójne rozliczenie w zeznaniu podatkowym za 1991 r. mogą stanowić podstawę do zmiany decyzji wymiarowej za ten rok, nie zaś wydania decyzji o utracie zwolnienia od podatków.

W odpowiedzi na skargę Izba Skarbowa w K. wniosła o jej oddalenie z powodu braku przesłanek do uznania, iż zaskarżona decyzja wydana została z naruszeniem

prawa i podtrzymała stanowisko wyrażone w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie wyrokiem z dnia 26 maja 1995 r. oddalił skargę Andrzeja P. na omawianą decyzję Izby Skarbowej z dnia 28 lipca 1994 r. Sąd administracyjny w uzasadnieniu wyroku wyjaśnił, że zgodnie z § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego... podatnicy korzystający ze zwolnienia od podatków zobowiązani byli prowadzić w pełnym zakresie podatkową księgę przychodów i rozchodów na zasadach określonych w przepisach w sprawie prowadzenia tej księgi. Zasady te w 1991 r. regulowało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 1990 r. Zgodnie z § 9 tego rozporządzenia księga powinna być prowadzona niewadliwie (pod względem formalnym) i rzetelnie (pod względem materialnym). W rozumieniu tego przepisu rzetelna jest księga, która we właściwym czasie odzwierciedla wszystkie zdarzenia gospodarcze podlegające wpisowi zgodnie ze stanem rzeczywistym, zarówno przychody, jak i wydatki. Niewadliwa (prawidłowa pod względem formalnym) jest księga prowadzona zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 1990 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, w tym również zgodnie z objaśnieniami zamieszczonymi w księdze. W świetle stwierdzonych przez organ podatkowy uchybień prowadzona przez skarżącego księga nie mogła być uznana za rzetelną i niewadliwą i w tym znaczeniu, że można na niej polegać jako materiale stanowiącym dowód w postępowaniu podatkowym. Dla tej oceny nie ma znaczenia zamiar, cel i wina podatnika, a także, czy nastąpiło i w jakiej wysokości uszczuplenie należności podatkowych. Dokonana przez organy I i II instancji ocena prawna oparta na § 7 ust. 5 cyt. rozporządzenia w sprawie zwolnienia od podatków jest więc prawidłowa i zgodna z prawem. Należy też stwierdzić - jak podkreślił Sąd - że zwolnienie od podatku stanowi wyjątek i przywilej dla określonej grupy podatników, w tym podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności gospodarczej. Warunkiem utrzymania tego przywileju było rzetelne prowadzenie ksiąg podatkowych. Skoro skarżący warunku tego nie spełnił, albowiem prowadzona przez niego księga zawierała opisane powyżej uchybienia, zaskarżona decyzja o utracie prawa do tego zwolnienia jest prawidłowa.

W ocenie Ministra Sprawiedliwości wnoszącego rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku, stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego rażąco narusza powołane na wstępie przepisy, a także interes Rzeczypospolitej Polskiej. Zdaniem Ministra Sprawiedliwości omawiane rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. nie precyzuje, co należy rozumieć przez "nierzetelność" (§ 5 ust. 2). Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 1990 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów stanowiło, że rzetelna jest księga prowadzona zgodnie ze stanem rzeczywistym (§ 9). W praktyce organów podatkowych rozróżnienie nierzetelności księgi od jej wadliwości (niezgodności z przepisami tego rozporządzenia i objaśnieniami zamieszczonymi we wzorze księgi) nastroczało wątpliwości, które jednak zostały wyjaśnione zarówno przez Naczelny Sąd Administracyjny, jak i przez Sąd Najwyższy (por. G. Borkowski "Prawidłowość podatkowej księgi przychodów i rozchodów a zwolnienia od podatku"; przegląd orzecznictwa zamieszczony w "Glosie" nr 11 z 1995 r., str. 12-15). Za niezgodną ze stanem rzeczywistym można uznać księgę, w której nie zarejestrowano "zaszłości gospodarczej" bądź zarejestrowano taką, która w rzeczywistości nie miała miejsca.

Takiego zarzutu podatnikowi nie postawiono. Jeżeli podatnik opisał rzeczywiście poniesione wydatki, które nie powinny być wpisane (wydatki na ubezpieczenie społeczne) bądź nie zostały należycie udokumentowane, albo wykraczały poza limit wydatków, to należy się zgodzić ze skarżącym, że w takiej sytuacji nie istnieje niezgodność ze stanem rzeczywistym (nieprawidłowość pod względem "materialnym"). Nie było zatem podstaw do stwierdzenia utraty zwolnienia od podatków. Naruszenie prawa w niniejszej sprawie jest więc oczywiste, a przy tym wywołuje ono skutki nie do zaakceptowania w praworządnym państwie. Podatnik po upływie niemal 3 lat od końca okresu zwolnienia utracił to zwolnienie, mimo że nie naruszył żadnego z niezwykle rygorystycznie sformułowanych wymogów rozporządzenia. Zostały przy tym naruszone zasady demokratycznego państwa prawa, takie jak ochrona słusznie nabytych praw, zaufanie obywatela do prawa i organów stosujących prawo, które wynikają z treści art. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Uzasadnia to rozpoznanie rewizji mimo upływu 6 miesięcy od uprawomocnienia się wyroku (art. 421 § 2 KPC).

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona. Z zebranego w toku postępowania administracyjnego materiału dowodowego przyjętego za podstawę orzeczeń wydanych w niniejszej sprawie przez organy administracji państwowej obu instancji oraz Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie bezspornie wynika, że podatnik w podatkowej księdze przychodów i rozchodów błędnie opisał zakwestionowane, rzeczywiście poniesione wydatki. Przedmiotem kwalifikacji prawnej w aspekcie stwierdzenia utraty zwolnienia od podatków dochodowego i obrotowego było w szczególności przekroczenie limitu wydatków nieudokumentowanych (faktycznie poniesionych przez podatnika w ramach kosztów zakwaterowania w hotelach w Pekinie) oraz błędne ujęcie wydatkowanych składek na ubezpieczenie społeczne w zeznaniu podatkowym za 1991 r., oprócz zaewidencjonowania ich w księdze podatkowej, co w efekcie spowodowało ich podwójne rozliczenie.

W ocenie Sądu Najwyższego wykazanej powyżej wadliwości w ewidencjonowaniu poniesionych wydatków nie można kwalifikować jako "nierzetelności" w rozumieniu powołanych w przedmiotowych decyzjach i zaskarżonym wyroku przepisów prawnych. Zgodnie bowiem z brzmieniem § 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 1990 r. (Dz. U. Nr 88, poz. 516) "księga powinna być prowadzona prawidłowo, zarówno pod względem formalnym (niewadliwie), jak i materialnym (rzetelnie). Prawidłowa pod względem formalnym (niewadliwa) jest księga prowadzona zgodnie z przepisami niniejszego rozporządzenia i objaśnieniami zamieszczonymi we wzorze księgi. Prawidłowa pod względem materialnym (rzetelna) jest księga prowadzona zgodnie ze stanem rzeczywistym".

Cytowana norma prawna wyjaśniająca znaczenie użytych pojęć nie pozwala na dowolną ich interpretację. Zważyć zaś należy, że w przypadku stwierdzenia "nierzetelnego" prowadzenia księgi podatkowej, w myśl szczególnie restryktywnego 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. z 1990 r., Nr 35, poz. 203) podatnik z mocy prawa traci zwolnienia od podatków. [...] Nakłada to na organy orzekające obowiązek ścisłej interpretacji pojęcia "nierzetelność". [...] Zasadnie zatem Minister Sprawiedliwości wywodzi, że wprowadzenie powołane rozporządzenie z dnia 18 maja 1990 r. zawierające sankcję za nierzetelne prowadzenie księgi nie precyzuje pojęcia nierzetelności, niemniej wynika ono z rozporządzenia z dnia 12 grudnia 1990 r., co pozwala na ustalenie jego normatywnego znaczenia i przyjęcie, że rzetelna jest księga, która jest prowadzona zgodnie ze stanem faktycznym (§ 9 zd. 3). Słusznie też zauważa rewidujący, że w ostatnim okresie w orzecznictwie sądu administracyjnego utrwalił się powszechnie aprobowany pogląd, iż za niezgodną ze stanem rzeczywistym można uznać księgę, w której nie zarejestrowano "zaszłości gospodarczej" bądź zarejestrowano taką, która w rzeczywistości nie miała miejsca (por. m.in. wyroki NSA z 4 lutego 1994 r., III SA 735/93 niepublikowany i z 14 marca 1994 r., III SA 1473/94 niepublikowany). Innymi słowy - za nierzetelną pod względem materialnym można by uznać taką księgę podatkową, która jest prowadzona niezgodnie z prawdą. Takiego zaś zarzutu podatnikowi nie postawiono. Chociaż wadliwie ewidencjonował on określone dane i wadliwość ta w konsekwencji spowodowała podwójne rozliczenie składek z tytułu ubezpieczenia społecznego, jednak uchybienie to nie powinno pociągnąć za sobą utraty zwolnienia od podatków na podstawie § 7 ust. 5 rozporządzenia.

W ocenie Sądu Najwyższego zasadnie Minister Sprawiedliwości podnosi oprócz rażącego naruszenia powołanych przepisów § 7 ust. 5 w zw. z § 5 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. i § 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 1990 r., także naruszenie interesu Rzeczypospolitej Polskiej. Podkreślić trzeba, że przy względnie dużej, w odbiorze społecznym, niestabilności przepisów podatkowych w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej, tego rodzaju rażące naruszenie prawa powodujące z mocy prawa utratę słusznie nabytych praw do zwolnienia od podatków dochodowego i obrotowego powodują nieufność do organów Państwa oraz obniżają kulturę prawną, co jest dla Rzeczypospolitej Polskiej szczególnie niekorzystne w okresie zachodzących przemian społeczno-gospodarczych.

Powyższa ocena uzasadnia uwzględnienie rewizji nadzwyczajnej i wydanie

wyroku stosownie do treści art. 422 § 2 KPC w związku z art. art. 11 ust. 5 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 ustaw (Dz. U. Nr 43, poz. 189).

=====