

**Wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r.**  
**III ARN 13/96**

**Brak wpisu wydatków podatnika do księgi podatkowej nie przesądza o jej nierzetelności.**

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 20 czerwca 1996 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Handlowo-Importowego "P." w B.B. na decyzję Izby Skarbowej w B.B. z dnia 7 czerwca 1994 r., [...] w przedmiocie utraty prawa do zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego z nowo uruchomionej działalności gospodarczej, na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach z dnia 12 października 1995 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Katowicach do ponownego rozpoznania

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

Urząd Skarbowy w B.B. decyzją z dnia 4 października 1993 r. [...] orzekł o utracie przez przedsiębiorstwo Handlowo-Importowe AP.@ spółka cywilna Heleny B. i Władysławy Z. prawa do zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego za okres od dnia 1 stycznia 1991 r. do dnia 8 lipca 1991 r. z tytułu nowo uruchomionej działalności w zakresie handlu hurtowego i detalicznego artykułami spożywczymi i przemysłowymi. W ocenie organu podatkowego pierwszej instancji Spółka prowadziła nierzetelnie podatkową księgę przychodów i rozchodów, co w świetle § 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) stanowi podstawę do cofnięcia zwolnienia. Nierzetelność ta dotyczyła nieujęcia trzech pozycji po stronie kosztów uzyskania przychodów, tj. braku wpisu w księdze podatkowej rachunku [...] z dnia 4 lutego 1991 r. Przedsiębiorstwa Spedycji Międzynarodowej AH.@ na kwotę 223.000. zł, braku zaksięgowania w pozycji 148 tej księgi kwoty w wysokości 3.900.000. zł w dniu 2 stycznia 1991 r. z tytułu należności celnych od wyrobów tekstylnych oraz braku wpisu noty księgowej [...] z dnia 15 kwietnia 1991 r. na kwotę 46.104.800. zł tytułem składowego uiszczoną dnia 23 kwietnia 1991 r.

Od powyższej decyzji Urzędu Skarbowego wniósł odwołanie pełnomocnik wspólniczek podnosząc, że niezaksięgowanie należności tytułem składowego nastąpiło na skutek nieskierowania do Spółki powyższej noty, zaś pozostałe kwoty zostały objęte rozliczeniem w ramach ryczałtu za używanie prywatnego samochodu do celów służbowych i w tej formie zaksięgowane.

Izba Skarbowa w B.B. decyzją z dnia 7 czerwca 1994 r. [...], po rozpoznaniu

odwołania Spółki od decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję. W uzasadnieniu wskazano, że z zebranego materiału dowodowego wynika bezspornie, iż w podatkowych księgach przychodów i rozchodów nie zaksięgowano wyżej wymienionych wydatków, co świadczy o nierzetelności tych ksiąg. W ocenie Izby Skarbowej dla uznania księgi za nierzetelną bez znaczenia są przyczyny, które spowodowały, że nie odpowiada ona stanowi rzeczywistości. Nierzetelna jest zarówno księga, do której nie wpisano obrotu w celu jego ukrycia lub przez przeoczenie, jak również księga, do której nie wpisano poniesionych kosztów. Zdaniem Izby Skarbowej wyjaśnienia podatników odnośnie przyczyn niezaksięgowania wydatków w kwocie 223.000 zł i należności celnych w kwocie 3.900.000 zł zawierają sprzeczności i nie zasługują na uwzględnienie. Nie do przyjęcia jest także zaliczenie i rozliczenie powyższych kosztów w dokumencie dotyczącym rozliczenia przejazdów prywatnym samochodem, który zaginął w niewyjaśnionych okolicznościach. Bezsporne jest również niezaksięgowanie w podatkowych księgach przychodów i rozchodów za 1991 r. wydatku w postaci zapłaty należności za składowanie towaru w składzie celnym w kwocie 46.104.800 zł. Zarzut odwołania, że PPUH AM.@ nie skierował noty księgowej [...] z dnia 15 kwietnia 1991 r. do Spółki nie znajduje oparcia w materiale dowodowym, bowiem nie jest dowodem dołączona do wyjaśnień firmy kserokopia tej noty z adnotacją Awydano dn. 27.01.1993 r.@ Ponadto zasadnicze znaczenie ma w tym przypadku niezaksięgowanie poniesionego wydatku, nie zaś dochodzenie z czyjej winy Spółka nie dysponowała przedmiotową notą księgową.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego na ostateczną decyzję Izby Skarbowej w Bielsku-Białej podatkniczki zarzuciły naruszenie przepisów prawa materialnego przez przyjęcie, iż podatkowe księgi przychodów i rozchodów były nierzetelne oraz naruszenie przepisów art. 7 i 107 KPA przez niewyjaśnienie przyczyn, dla których w postępowaniu podatkowym pominięto dowody i wnioski złożone przez strony.

Naczelnny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach wyrokiem z dnia 12 października 1995 r. [...] oddalił skargę Przedsiębiorstwa Handlowo-Importowego AP.@ spółka cywilna Heleny B. i Władysławy Z. na powyższą decyzję Izby Skarbowej w B.B. W uzasadnieniu wyroku Sąd stwierdził, że dla rozstrzygnięcia sprawy centralne znaczenie ma wykładnia § 7 ust. 5 powołanego wyżej rozporządzenia Ministra Finansów. Przepis ten stanowi, że podatnik traci prawo do zwolnienia od podatku w razie stwierdzenia, że nie prowadzi podatkowej księgi przychodów i rozchodów lub prowadzi ją nierzetelnie. W rozpoznawanej sprawie wchodzi w rachubę nierzetelność księgi, zdefiniowana w § 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 1990 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 88, poz. 516), jako materialne odstępstwo od zgodności ze stanem rzeczywistym. Rozporządzenie to wymaga dokonywania zapisów ( rejestrowania zdarzeń handlowych) jeden raz dziennie, po zakończeniu dnia nie później niż przed rozpoczęciem działalności w dniu następnym. W ocenie Sądu przy badaniu rzetelności księgi mają znaczenie Aniezależne od zamiaru, celu i winy podatnika zdarzenia losowe przejściowo uniemożliwiające podatnikowi prowadzenie księgi podatkowej zgodnie ze stanem rzeczywistym@, co stwierdził Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 3 marca 1994 r., III ARN 9/94. Nie przemawia to jednak za uwzględnieniem skargi, bowiem w rozpoznawanej sprawie żadne takie zdarzenie nie miało miejsca. Sąd stwierdził, że skarżące miały realną możliwość dopełnienia obowiązku dokonania powyższych trzech wpisów w

księdze podatkowej, a zatem nie zachodzą przesłanki do usprawiedliwienia zaniechania skarżących i zakwestionowania poglądu, że księgi podatkowe były prowadzone nierzetelnie.

Rzecznik Praw Obywatelskich zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił naruszenie prawa przez dokonanie wykładni treści § 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. Nr 35, poz. 203 ze zm.) bez uwzględnienia zasad wyrażonych w art. 7 i art. 8 KPA oraz niewyjaśnienie wszystkich okoliczności faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy (art. 368 pkt 3 KPC), wnosząc o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania temu Sądowi.

Prokurator wniósł o uwzględnienie rewizji nadzwyczajnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

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. Nr 35, poz. 203 ) podatnik traci również prawo do zwolnienia od podatków w razie stwierdzenia, że nie prowadzi podatkowej księgi przychodów i rozchodów lub prowadzi ją nierzetelnie. W świetle § 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 1990 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 88, poz. 516 ze zm.) prawidłowa pod względem materialnym (rzetelna) jest księga prowadzona zgodnie ze stanem rzeczywistym.

W rozpoznawanej sprawie jest niesporne, że skarżące nie wykonały przewidzianego w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 1990 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów obowiązku umieszczenia w podatkowej księdze przychodów i rozchodów odpowiednich zapisów, co organy podatkowe i Sąd uznały za wystarczającą podstawę do stwierdzenia nierzetelności księgi w rozumieniu § 9 tego rozporządzenia i pozbawienia skarżących prawa do zwolnienia od podatków. W ocenie Sądu Najwyższego tego rodzaju restryktywna wykładnia przepisów prawa nie ma usprawiedliwienia w obowiązujących przepisach prawa. Sąd Najwyższy w składzie rozpoznającym niniejszą rewizją nadzwyczajną w pełni podziela pogląd wyrażony w uzasadnieniu wyroku Sądu Najwyższego z dnia 3 marca 1994 r., III ARN 9/94 (OSNAPIUS 1994 nr 4 poz. 54), że rzetelność księgi podatkowej nie jest kategorią obiektywną. Oznacza to, że przy stwierdzaniu rzetelności względnie nierzetelności podatkowych ksiąg przychodów i rozchodów mają znaczenie zarówno zamiar, cel i wina podatnika, jak i inne okoliczności mogące mieć wpływ na ustalenie zgodności względnie niezgodności tych ksiąg ze stanem rzeczywistym, w tym zdarzenia losowe przejściowo uniemożliwiające podatnikowi rzetelne prowadzenie księgi podatkowej. W wyroku z dnia 20 czerwca 1996 r., III ARN 11/96 (jeszcze niepublikowany) Sąd Najwyższy stwierdził, że organy skarbowe powinny, przy ocenie rzetelności ksiąg podatkowych, brać pod rozwagę także subiektywnie możliwe błędy ludzkie przy odczytywaniu niezbyt wyraźnie sporządzonego rachunku i popełnienie w ten sposób pomyłki przy zaksięgowaniu zakupu towaru. Należy ponadto wskazać, że

powyższy pogląd uznał naczelny organ administracji podatkowej, na co wskazuje wyraźnie treść przepisu § 10 ust. 2 powyższego rozporządzenia w brzmieniu ustalonym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 1995 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 148, poz. 720).

Również w rozpoznawanej sprawie brak jest podstaw do zaakceptowania tak restryktywnej wykładni wskazanych wyżej przepisów, jak uczynił to Sąd w uzasadnieniu wyroku zaskarżonego niniejszą rewizją nadzwyczajną. W szczególności uznanie, że nierzetelność stanowi materialne odstępstwo od zgodności księgi ze stanem rzeczywistym, bez uwzględnienia jakichkolwiek przyczyn tej niezgodności prowadziło do nieuzasadnionego i krzywdzącego podatnika poszerzenia podstaw odpowiedzialności podatkowej. Obiektywne pojmowanie rzetelności ksiąg podatkowych zakłada nieomyślność podatnika i obarcza go odpowiedzialnością za każdy popełniony błąd w zakresie prowadzenia księgi podatkowej, co nie znajduje uzasadnienia w przepisach materialnego prawa podatkowego i przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego. Należy zatem podzielić pogląd wnoszącego rewizję nadzwyczajną, że także zwykłe ludzkie omyłki, popełniane oczywiście bez zamiaru i bez skutku uszczuplenia dochodów budżetu Państwa, nie powinny być oceniane od razu i bez badania przyczyn jako nierzetelność w prowadzeniu księgi podatkowej. Zarówno bowiem organy podatkowe, jak i Sąd orzekające w rozpoznawanej sprawie nie uwzględniły, że brak trzech zapisów w podatkowej księdze mógł jedynie spowodować zwiększenie należności podatkowych, a zatem nie można podatnikom zarzucić, że świadomie i celowo zmięrzali do uszczuplenia dochodu budżetu Państwa. Należy zatem uznać, że brak wpisu do księgi podatkowej odnoszącego się do wydatków podatnika, nie świadczy o nierzetelności takiej księgi.

Trafny jest zarzut rewizji nadzwyczajnej, że zaskarżony wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego został wydany z naruszeniem przepisu art. 7 KPA. Sąd nie rozważył bowiem zarzutów podniesionych w skardze, odnoszących się do systematycznego pomijania w postępowaniu podatkowym faktu zaginięcia istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy dokumentów w czasie, gdy znajdowały się one w posiadaniu organu podatkowego. Należy ponadto stwierdzić, że nawet przy przyjęciu, że organy podatkowe są zobowiązane do szczególnej, nacechowanej rygoryzmem, skrupulatności i dokładności w ocenie rzetelności ksiąg podatkowych, to jednak nie są w tym zakresie zwolnione od obowiązku przestrzegania przepisów art. 7 i 8 KPA. W orzecznictwie sądowym utrwalił się pogląd, że wszelkie niejasności i wątpliwości dotyczące stanu faktycznego nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika. Organy podatkowe przy ocenie rzetelności podatkowej księgi przychodów i rozchodów nie mogą zatem ograniczać postępowania dowodowego tylko do okoliczności bezpośrednio dotyczących braku odpowiednich wpisów w takiej księdze, lecz są obowiązane do równie skrupulatnego i dokładnego rozważenia podnoszonych przez podatnika wyjaśnień odnoszących się do przyczyn, które spowodowały istnienie takich braków.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====