

**Wyrok z dnia 9 sierpnia 1996 r.
III ARN 29/96**

Orzeczenie utraty prawa do zwolnienia od podatków powodowało bezprzedmiotowość stwierdzenie wygaśnięcia decyzji w sprawie wymiaru podatków za okres objęty zwolnieniem na podstawie § 6 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 ze zm.).

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Józef Iwulski, Andrzej Kijowski, Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 7 sierpnia 1996 r. sprawy ze skargi Marka M. - Firma Handlowa "M." na postanowienie Izby Skarbowej w W. z dnia 11 kwietnia 1994 r. [...] w przedmiocie odmowy wydania decyzji stwierdzającej wygaśnięcie decyzji, na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 19 stycznia 1996 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Marek M. prowadząc handlową działalność gospodarczą uzyskał na okres od 22 czerwca 1990 r. do 22 czerwca 1991 r. zwolnienie od podatków obrotowego i dochodowego 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. 23 ze zm.). Stosownie do § 6 ust. 3 i 4 powyższego rozporządzenia, zwanego dalej rozporządzeniem z 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków, Urząd Skarbowy W.K. decyzją z dnia 30 stycznia 1992 r. dokonał wymiaru podatków za 1990 r., odraczając jednocześnie pobór tych podatków do czasu upływu dwóch lat licząc od końca okresu objętego zwolnieniem, tj. do dnia 22 czerwca 1993 r.

W dniu 10 stycznia 1994 r., a więc po upływie wymienionego wyżej terminu odroczenia poboru podatków, Marek M. wystąpił o stwierdzenie wygaśnięcia decyzji o wymiarze podatków za 1990 r. Według wnioskodawcy, wygaśnięcie decyzji wymiarowej podatków jest konsekwencją spełnienia warunku zwolnienia od podatków, polegającego na niezaprzestaniu działalności gospodarczej w ciągu dwóch lat.

Urząd Skarbowy W.K. postanowieniem z dnia 4 lutego 1994 r. odmówił wydania stwierdzenia wygaśnięcia decyzji wymierzającej podatki Markowi M. za okres objęty zwolnieniem od podatków obrotowego i dochodowego. W uzasadnieniu Urząd Skarbowy powołał się na to, że w wyniku kontroli skarbowej stwierdzono nierzetelność prowadzenia przez Marka M. księgi podatkowej przychodów i rozchodów, co powoduje podjęcie postępowania w przedmiocie utraty przez Marka M. prawa do przedmiotowego

zwolnienia od podatków.

Rozpatrująca sprawę w II instancji na skutek zażalenia Marka M. Izba Skarbowa w W. postanowieniem z dnia 11 kwietnia 1994 r. utrzymała zaskarżone postanowienie w mocy, dzieląc wyrażone w nim stanowisko organu I instancji. Według Izby Skarbowej wobec toczącego się postępowania w sprawie utraty prawa Marka M. do zwolnienia od podatków bezprzedmiotowe stało się stwierdzenie wygaśnięcia decyzji zależnej od zwolnienia podatkowego.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego Marek M. zarzucił naruszenie § 6 ust. 4 rozporządzenia z 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków oraz art. 123 KPA przez bezzasadne rozstrzygnięcie o istocie sprawy w formie postanowienia zamiast decyzji.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wyrokiem z dnia 19 stycznia 1996 r. [...] skargę Marka M. oddalił.

Naczelny Sąd Administracyjny podzielił stanowisko skarżącego, że sprawa administracyjna wszczęta z wniosku o stwierdzenie wygaśnięcia decyzji powinna być załatwiona co do jej istoty w formie decyzji. Jednakże naruszenie w rozpatrywanej sprawie przepisów art. 104 § 1 i art. 123 KPA nie miało wpływu na wynik sprawy, skoro postanowienia organów obu instancji zarówno w ich częściach rozstrzygających, jak i uzasadniających zachowują wymagania dotyczące decyzji i z tego powodu należało je potraktować jako decyzje. Uznając bezzasadność skargi także w zakresie zgłoszonego zarzutu naruszenia prawa materialnego Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że niezaprzeszanie działalności gospodarczej w okresie 2 lat od końca okresu objętego zwolnieniem od podatków, nie powoduje w każdym wypadku konieczności stwierdzenia wygaśnięcia decyzji o wymiarze podatków za okres objęty zwolnieniem od podatków. W sytuacji bowiem, gdy po upływie tego okresu wyjdą na jaw okoliczności wskazujące na naruszenie przez podatnika warunków zwolnienia, organ podatkowy zobowiązany jest rozstrzygnąć, czy okoliczności te mają wpływ na utratę prawa do zwolnienia. Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji wymiarowej przestaje być aktualne w stosunku do podatnika, który wprawdzie korzystał ze zwolnienia od podatków, ale nie zachował warunków tego zwolnienia i z tego powodu podlega procedurze utraty prawa do zwolnienia.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że pierwsza decyzja o utracie prawa do zwolnienia od podatków została wobec Marka M. wydana 16 grudnia 1993 r., a więc przed złożeniem przez niego wniosku o stwierdzenie wygaśnięcia decyzji wymiarowej. Istotne jest również to, że w dacie rozstrzygnięcia tej sprawy przez Sąd utrata prawa do zwolnienia od podatków została już przesądzona w ostatecznej decyzji, od której skarga Marka M. została oddalona prawomocnym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 marca 1995 r. [...].

Od powołanego wyżej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 stycznia 1996 r. oddalającego skargę Marka M. na postanowienie (potraktowane jak decyzja) w przedmiocie odmowy stwierdzenia wygaśnięcia decyzji ustalającej wymiar podatków za okres objęty zwolnieniem od tych podatków, wniósł rewizję nadzwyczajną Rzecznik Praw Obywatelskich.

Podstawę rewizji nadzwyczajnej stanowiły zarzuty: 1) rażącego naruszenia przepisów § 6 i § 7 rozporządzenia z 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków w wyniku błędnej wykładni tych przepisów, 2) niewyjaśnienia wszystkich okoliczności

faktycznych, istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy oraz nieuwzględnienia interesów społecznego i słusznego interesu obywateli podejmujących działalność gospodarczą (art. 7 KPA).

Powołując powyższe podstawy Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej Rzecznik Praw Obywatelskich wskazał, że zaskarżony wyrok mieści się w nurcie interpretacji powołanych przepisów rozporządzenia, wynikającej z dotychczasowego orzecznictwa administracyjnego oraz sądów. Jest to, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, interpretacja wadliwa upatrująca autonomii i samoistności przepisów określających utratę zwolnienia od podatków (§ 7 ust. 5 rozporządzenia z 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków), w oderwaniu od konstrukcji tego zwolnienia i jego celu.

Zdaniem Rzecznika normy prawa zawarte w rozpatrywanym rozporządzeniu Ministra Finansów są normami celu społecznego. W zamian za podjęcie działalności gospodarczej w dziedzinie drobnej wytwórczości i handlu, zagwarantowano podatnikom zwolnienie od podatków, jeżeli prowadzić będą nowo uruchomioną działalność gospodarczą przez cały okres zwolnienia oraz dwa lata po tym okresie. Przy interpretacji poszczególnych przepisów rozporządzenia z 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków należy mieć na uwadze te cele, a nie fiskalne cele opodatkowania. Postanowienia § 7 ust. 5 powinny być rozpatrywane w związku z treścią § 5 ust. 2 i 3 tegoż rozporządzenia. Jeżeli organ podatkowy zobowiązany jest do podjęcia w okresie zwolnienia od podatków, zarówno decyzji ustalającej wymiar podatku, jak i decyzji w sprawie odroczenia poboru tego podatku, to podjęcie tej ostatniej decyzji oznacza, że podatnik spełnia warunki dla korzystania ze zwolnienia, a także, iż nie zachodzą przesłanki pozbawiające go tego prawa. W ocenie Rzecznika po upływie dwóch lat od końca okresu zwolnienia podatnik, którego nie pozbawiono w tym czasie ulg spełnił ostatni z warunków determinujących prawo do faktycznego skorzystania z tego zwolnienia i wobec tego wygasa decyzja w sprawie wymiaru podatku obrotowego i dochodowego. Dlatego po tym czasie nie można pozbawiać podatnika prawa do zwolnienia, gdyż warunki zwolnienia zostały zrealizowane i decyzja wygasła, a to prowadzi do braku stosunku zobowiązaniowego między podatnikiem a organem podatkowym. Odmienna interpretacja - zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich - narusza w sposób rażący zasadę pewności prawa i zaufania obywatela do Państwa, będącą jednym z elementów zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 1 Przepisów Konstytucyjnych). Przenosząc powyższe założenia interpretacyjne na grunt stanu faktycznego rozpatrywanej sprawy, Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdził, iż wydając wobec Marka M. decyzję o wymiarze podatków w okresie zwolnienia od podatków i decyzję o odroczeniu poboru tych podatków organ podatkowy przyjął tym samym, że podatnik w okresie objętym wymiarem spełniał warunki uprawniające do zwolnienia podatkowego, a także uznał księgę przychodów i rozchodów prowadzoną przez tego podatnika za rzetelną oraz zgodną z wymogami prawa. Trzeba zatem - uważa Rzecznik - przyjąć, że organ podatkowy uznał, iż nie zachodziły przesłanki utraty przez podatnika prawa do zwolnienia na podstawie przepisu § 7 ust. 5. Ponadto Rzecznik Praw Obywatelskich podkreślił deklaratoryjny charakter decyzji stwierdzającej wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, oraz że decyzję tę Urząd Skarbowy powinien był wydać zgodnie z art. 35 ust. 1 KPA, bez zbędnej zwłoki, tzn. najpóźniej w ciągu 1

miesiąca po dniu 22 czerwca 1993 r. Niewywiązanie się przez Urząd Skarbowy z tego obowiązku w tym terminie uznać należy za naruszenie zasady praworządności wyrażonej w art. 6 i 7 KPA.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Marek M. - jak to zostało przedstawione we wstępnej części niniejszego uzasadnienia - był stroną dwóch odrębnych postępowań administracyjnych i sądowoadministracyjnych w sprawach, których przedmioty pozostają w ścisłym związku z uzyskanym przez niego wcześniej zwolnieniem od podatków obrotowego i dochodowego na okres od 22 czerwca 1990 r. do 22 czerwca 1991 r. na warunkach określonych w rozporządzeniu z 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków. Podkreślić trzeba z jednej strony odrębność obu tych spraw, a z drugiej - wzajemnie się wykluczający cel, do jakiego zmierzały podmioty inicjujące każdą z nich.

Chronologicznie rzecz biorąc najpierw zostało wszczęte z urzędu postępowanie w trybie § 7 ust. 5 powołanego rozporządzenia w przedmiocie pozbawienia Marka M. prawa do zwolnienia od podatków. Jak to zauważył Naczelny Sąd Administracyjny, już w dniu 16 grudnia 1993 r. została wydana pierwsza w tym postępowaniu decyzja o utracie prawa Marka M. do zwolnienia, uzasadniona faktem nierzetelności w prowadzeniu ksiąg za okres objęty zwolnieniem podatkowym. Postępowanie to zostało wszczęte po upływie dwóch lat, licząc od końca okresu objętego zwolnieniem, co było przedmiotem oceny prawnej w tym postępowaniu. Dwuinstancyjne postępowanie zostało zakończone ostateczną decyzją Izby Skarbowej w W. z dnia 14 lipca 1994 r., utrzymującą w mocy decyzję organu podatkowego I instancji, pozbawiającą Marka M. prawa do zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego za cały okres objęty zwolnieniem. Wobec przedstawionej w rewizji nadzwyczajnej interpretacji § 7 ust. 5 rozporządzenia z 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków, należy podkreślić, że w omawianym tu postępowaniu stanowisko podobne do stanowiska Rzecznika Praw Obywatelskich, zajmował Marek M., który w skardze na powołaną wyżej decyzję z dnia 14 lipca 1994 r. zarzucił bezprawność pozbawienia go zwolnienia w sytuacji, gdy z dniem 22 czerwca 1993 r. Urząd Skarbowy powinien stwierdzić wygaśnięcie decyzji w sprawie wymiaru podatków za okres objęty zwolnieniem. Skarżący twierdził, że wobec deklaratoryjnego charakteru tej decyzji jego zobowiązanie podatkowe wygasło z mocy prawa. W wyroku z dnia 7 marca 1995 r. [...] Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił stanowiska skarżącego i jego skargę oddalił. Wyrok ten jest prawomocny i nie został objęty zakresem rozpatrywanej rewizji nadzwyczajnej. Oznacza to, że według ostatecznej skierowanej do Marka M. decyzji administracyjnej, której zgodność z prawem potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w prawomocnym wyroku, Marek M. został pozbawiony poprzednio przyznanego mu prawa do zwolnienia od podatków.

Drugie postępowanie dotyczące sprawy zwolnienia Marka M. od podatków, zostało wszczęte na jego wniosek z dnia 10 stycznia 1994 r. w przedmiocie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji w sprawie wymiaru podatków za okres objęty zwolnieniem. Celem tego postępowania, w przeciwieństwie do postępowania w sprawie poprzednio omówionej, było uzyskanie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji o warunkowym wymiarze podatków, co pośrednio oznaczałoby pełne zachowanie przyznanego poprzednio prawa do zwolnienia od podatków.

Z tego co wyżej powiedziano wynika funkcjonalna zależność obu wymienionych spraw, przy czym w sprawie dotyczącej utraty prawa do zwolnienia od podatków wydany został prawomocny wyrok, który pozostając poza granicami rewizji nadzwyczajnej, nie został poddany kontroli Sądu Najwyższego. Co więcej, orzeczenie zaskarżone rewizją nadzwyczajną jest wyraźnie oparte na ustaleniach orzeczenia niezaskarżonego. Nie wchodząc bliżej w ocenę tego ostatniego orzeczenia, trzeba bowiem stwierdzić, że pozbawienie Marka M. przyznanego mu wcześniej prawa do zwolnienia od podatków w istocie rzeczy uczyniło bezprzedmiotowym postępowanie w celu stwierdzenia wygaśnięcia decyzji wymiarowej. Ujmując to samo inaczej, można powiedzieć, że utrata prawa do zwolnienia od podatków zaktualizowała warunkową decyzję wymiarową. Jeżeli podatnik utracił zwolnienie od podatków, to znaczy, że podlega obowiązkowi podatkowemu i z tego powodu odpadła podstawa (potrzeba albo przedmiotowość) wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji wymiarowej ustalającej zobowiązanie podatkowe. Stosownie do powołanego w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej art. 162 § 1 KPA organ administracji państwowej, który wydał decyzję w I instancji, stwierdza jej wygaśnięcie, jeżeli decyzja stała się bezprzedmiotowa, a stwierdzenie wygaśnięcia takiej decyzji nakazuje przepis prawa. Otóż § 6 ust. 4 rozporządzenia z 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków nakazywał stwierdzenie wygaśnięcia decyzji w sprawie wymiaru podatków za okres objęty zwolnieniem, jeżeli w ciągu dwóch lat od końca okresu objętego zwolnieniem podatnik nie zaprzestanie na stałe wykonywania działalności gospodarczej. Pomimo jednak spełnienia tego warunku decyzja wymiarowa nie stała się bezprzedmiotowa w rozumieniu art. 162 § 1 KPA skoro na skutek utraty zwolnienia, uzyskała ona swą podstawę gdzie indziej.

Przedstawione wyżej ustalenia dotyczące konsekwencji ostatecznego i prawomocnego pozbawienia Marka M. prawa do zwolnienia od podatków prowadzą do wniosku o niezasadności rewizji nadzwyczajnej w stosunku do orzeczenia ustalającego zgodność z prawem odmowy stwierdzenia wygaśnięcia decyzji wymiarowej.

Niezależnie od tego Sąd Najwyższy nie podziela wyrażonej w rewizji nadzwyczajnej oceny, że wynikająca z dotychczasowego orzecznictwa interpretacja wskazanych w rewizji nadzwyczajnej przepisów rozporządzenia z 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków narusza i to w sposób rażący, zasadę pewności prawa i zaufania obywatela do państwa oraz zasadę praworządności.

Naruszenia tych zasad Rzecznik Praw Obywatelskich dopatrył się w przyjęciu dopuszczalności cofnięcia prawa do zwolnienia od podatków i w konsekwencji ustalenia zobowiązania podatkowego na ogólnych zasadach, po upływie dwóch lat, licząc od końca okresu objętego zwolnieniem. Zarzut ten byłby uzasadniony, gdyby podatnika zaskakiwała możliwość cofnięcia mu zwolnienia od podatków z powodów, których nie mógł on brać pod uwagę przy uzyskiwaniu zwolnienia. Tymczasem, wbrew stanowisku Rzecznika Praw Obywatelskich, w rozporządzeniu z 1990 r. w sprawie zwolnień od podatków, oprócz warunku zwolnienia od podatków, określonego w § 6 ust. 1, tj. niezaprzestania w okresie objętym zwolnieniem i w ciągu dwóch lat po tym okresie wykonywania nowo uruchomionej działalności, ustalone zostały także inne warunki zwolnienia. Wynika to wprost z brzmienia § 1 ust. 1, iż: "zwalnia się, na warunkach określonych w rozporządzeniu". Taką regulację określającą warunki zwolnienia zawierał między innymi § 7 ust. 5 rozporządzenia, według którego "podatnik traci również prawo do zwolnienia od podatków w razie stwierdzenia, że nie prowadzi podatkowej księgi

przychodów i rozchodów, o której mowa w § 5 ust. 2 pkt 1, lub prowadzi ją nierzetelnie". Konstrukcja tego warunku zakłada uprawnienie organu podatkowego do jego kontroli po udzieleniu zwolnienia od podatku. Skoro zaś nie został określony termin podjęcia decyzji w sprawie utraty prawa do przyznanego zwolnienia od podatków, to należy przyjmować ograniczenia w tym zakresie, wynikające z ogólnych zasad ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Z przedstawionych przyczyn, stwierdzając brak podstawy do uchylenia zaskarżonego wyroku, Sąd Najwyższy orzekł zgodnie z art. 421 § 1 KPC.

=====