

Wyrok z dnia 3 września 1997 r.

III RN 27/97

Przepis art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych nie ma zastosowania do decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego (art. 5 ust. 3 tej ustawy).

Przewodniczący SSN: Andrzej Wróbel (sprawozdawca), Sędziowie SN: Adam Józefowicz, Janusz Łętowski.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 3 września 1997 r. sprawy ze skargi Marka M. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 18 grudnia 1995 r. [...] w przedmiocie określenia wysokości podatku obrotowego i dochodowego za 1991 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 25 października 1996 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Rzecznik Praw Obywatelskich w rewizji nadzwyczajnej od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 25 października 1996 r. [...] oddalającego skargę Pana Marka M. na decyzję Izby Skarbowej z dnia 18 grudnia 1995 r. [...] utrzymującą w mocy decyzję Urzędu Skarbowego W.-K. z dnia 8 sierpnia 1995 r. [...], w której określono Markowi M., prowadzącemu od dnia 22 czerwca 1990 r. działalność gospodarczą w zakresie handlu artykułami przemysłowymi i spożywczymi, podatek obrotowy za 1991 r. w kwocie 16.191,50 zł oraz podatek obrotowy w kwocie 99.299,70 zł, zarzucił zaskarżonemu wyrokowi rażące naruszenie prawa przez błędną wykładnię art. 5 i 7 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jednolity: Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) prowadzącą do utrzymania w mocy decyzji Urzędu Skarbowego, która po upływie trzech

lat od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, ustaliła wymiar podatków obrotowego i dochodowego za 1991 r., mimo przedawnienia prawa do wydania decyzji. Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu do ponownego rozpoznania.

W uzasadnieniu podstaw rewizji nadzwyczajnej stwierdza się, że decyzja wymiarowa w przypadku korzystania przez podatnika ze zwolnienia podatkowego (§ 6 ust. 3 i 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.) ma charakter konstytutywny. Ta szczególna regulacja wyłączała stosowanie ogólnych zasad rozliczania się podatników na podstawie ustawy o podatku dochodowym, zwłaszcza na podstawie art. 21c ust. 5 tej ustawy w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz. U. z 1989 r. Nr 74, poz. 433), który stanowił, że podatek dochodowy wynikający z zeznania jest podatkiem należnym za dany rok, chyba że Urząd Skarbowy wyda decyzję, w której określi podatek w innej wysokości. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich pięcioletni okres, o którym mowa w art. 7 ustawy o zobowiązaniach podatkowych ma zastosowanie jedynie w przypadku, gdy podatnik: (a) nie zgłosił obowiązku podatkowego lub nie złożył zeznania, mimo że był do tego zobowiązany, (b) biorąc udział w postępowaniu nie ujawnił wszystkich źródeł przychodów lub majątku niezbędnych do ustalenia wysokości danego zobowiązania podatkowego, (c) lub gdy następuje opodatkowanie dochodu nie znajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów. Żadna z tych okoliczności nie została wykazana w zaskarżonym wyroku. Sąd i organy podatkowe powołały się natomiast na nierzetelność ksiąg podatnika w celu uzasadnienia prawa do wydania decyzji w okresie pięciu lat.

Rzecznik Praw Obywatelskich nie uważa za trafne stanowiska przyjętego przez Sąd, że z przepisu § 6 ust. 3 powołanego wyżej rozporządzenia nie wynika brak możliwości orzekania o utracie zwolnienia od podatków już po upływie okresu zwolnienia oraz okresu dwuletniego. Jeżeli zatem wyjdą na jaw okoliczności wskazujące na naruszenie przez podatnika warunków zwolnienia w tych okresach, organ podatkowy ma prawo do rozstrzygnięcia, czy okoliczności te mają wpływ na zwolnienie podatkowe, nawet jeżeli ich ujawnienie nastąpiło już po zakończeniu okresu zwolnienia wraz z następującym po nim okresem dwu lat. Obowiązek organu podatkowego wydania decyzji

w trybie § 6 ust. 4 zdanie drugie rozporządzenia powstaje po upływie okresu zwolnienia i dwuletniego okresu następującego po tym okresie. ? „Nie została natomiast wydana decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji wymiarowej, jeżeli ujawnione zostają w tym czasie okoliczności, które mogą stanowić podstawę utraty prawa do zwolnienia od podatków.”

Obowiązek rzetelnego prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów służy kontroli spełniania przez podatnika warunków zwolnienia w okresie tego zwolnienia i przez dwa następne lata po jego upływie. Natomiast po upływie tych okresów postanowienia przepisu § 7 ust. 5 rozporządzenia powinny być rozpatrywane w związku z § 5 ust. 2 i 3 tego rozporządzenia. Organ podatkowy miał obowiązek, po złożeniu przez podatnika zeznania podatkowego i złożenia temu organowi ksiąg przychodów i rozchodów, zbadać rzetelność zeznania i rzetelność księgi, a następnie dokonać wymiaru podatku. Organ podatkowy był zatem obowiązany podjąć decyzję ustalającą wymiar podatku oraz decyzję w sprawie odroczenia poboru podatku.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich wydanie decyzji o odroczeniu podatku oznacza, że podatnik spełnia warunki korzystania ze zwolnienia a także, iż nie zachodzą przesłanki pozbawiające go tego prawa. Przyjęcie zatem przez Sąd, że organ podatkowy w chwili podejmowania decyzji o odroczeniu poboru podatków mógł nie weryfikować zeznania oraz nie kontrolować księgi jest sprzeczne z zasadami udzielania zwolnień podatkowych i narusza zasadę pewności oraz zaufania obywateli do organów państwa.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich przepis art. 5 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych nie mógł mieć zastosowania, bowiem decyzja wymiarowa Urzędu Skarbowego nietrafnie objęła dwa odmienne okresy 1991 r., tj. okres zwolnienia od podatków do 21 czerwca 1991 r. i okres od 22 czerwca 1991 r., za który - wobec pozbawienia zwolnienia - podatnik złożył zeznanie i rozliczył się z urzędem skarbowym. W tym przypadku podatnik zostaje ukarany nie tylko wymiarem podatku, lecz również możliwością, naliczenia odsetek od momentu powstania zobowiązania podatkowego od całej niezapłaconej należności.

Za rażące, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, należy uznać milczenie Sądu co do zarzutu niewywiązania się we właściwym czasie przez Urząd Skarbowy z obowiązku wydania decyzji wymiarowej za 1991 r. Z przepisu § 6 ust. 3 i 4 rozporzą-

dzenia wynika obowiązek odroczenia poboru ustalonych podatków za każdy rok objęty zwolnieniem do czasu upływu dwóch lat liczonych od końca okresu zwolnienia. Tymczasem w sprawie decyzja taka została wydana po tym terminie.

Zważywszy, że decyzja wymiarowa ma charakter decyzji ustalającej, termin jej wydania nie mógł, w ocenie Rzecznika, przekroczyć okresu 3 lat, o czym stanowi przepis art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Tak więc podatnikowi, któremu decyzją przyznano zwolnienie podatkowe, a następnie pozbawiono prawa do tegoż zwolnienia, wymiar podatków za okres do 21 czerwca 1991 r. objęty zwolnieniem podatkowym powinien być dokonany decyzją konstytutywną, co uczynione być powinno najpóźniej w ciągu trzech lat od momentu powstania zobowiązania podatkowego. Wydanie zaś zaskarżonej decyzji w 1995 r. za cały okres 1991 r. jako decyzji określającej, rażąco narusza przepisy prawa materialnego.

Sąd Najwyższy zważył co następuje:

W rozpoznawanej sprawie jest niesporne, że skarżący utracił prawo do zwolnienia od podatku obrotowego i dochodowego w następstwie nierzetelnego prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów za okres objęty zwolnieniem podatkowym; skarga podatnika na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 14 lipca 1994 r. utrzymującą w mocy decyzję organu podatkowego I instancji o pozbawieniu podatnika zwolnienia od podatków została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 7 marca 1995 r. [...]. Należy także podkreślić, że Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 9 sierpnia 1996 r., III ARN 29/96, oddalił rewizję nadzwyczajną Rzecznika Praw Obywatelskich od wyroku tego Sądu z dnia 19 stycznia 1996 r. [...], w którym oddalono skargę podatnika na postanowienie Izby Skarbowej w W. z dnia 11 kwietnia 1994 r. w przedmiocie odmowy wydania decyzji stwierdzającej wygaśnięcie decyzji wymierzającej Markowi M. podatki za okres objęty zwolnieniem od podatków obrotowego i dochodowego. Należy zatem przyjąć, że utrata tego uprawnienia spowodowała, iż prowadzona przez podatnika, w okresie zwolnienia działalność gospodarcza, podlegała w tym czasie opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 21 ust. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym (jednolity tekst: Dz. U. z 1989 r. Nr 27, poz. 147 ze zm.) i art. 11a ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o

podatku obrotowym (jednolity tekst: Dz. U. z 1983 r. Nr 43, poz. 191 ze zm.). Trafny jest zatem pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażony w uzasadnieniu zaskarżonego niniejszą rewizją nadzwyczajną wyroku, że decyzja Izby Skarbowej we Wrocławiu z dnia 18 grudnia 1995 r. w przedmiocie określenia wysokości podatku dochodowego i obrotowego za 1991 r. dotyczyła zobowiązań, o których mowa w art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.). Zgodnie z tym przepisem, jeżeli z przepisów prawa wynika obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego bez uprzedniego wydania decyzji, zobowiązanie podatkowe powstaje z chwilą zaistnienia okoliczności, z którymi przepisy prawa łączą powstanie takiego zobowiązania. W związku z tym należy przyjąć, że skoro podatnik nie wykonał zobowiązania podatkowego za okres objęty zwolnieniem, to organ podatkowy był uprawniony do wydania decyzji, w której określił wysokość tego zobowiązania. Decyzja taka ma charakter deklaratoryjny i może być wydana przed upływem terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, które zgodnie z przepisem art. 30 ustawy o zobowiązaniach podatkowych przedawniają się z upływem pięciu lat - licząc od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku. Zobowiązania podatkowe za 1991 r. nie były przedawnione w dacie wydania zaskarżonej do Sądu decyzji organu podatkowego drugiej instancji. Trafny jest pogląd Sądu, że przepis art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych stanowiący, że nie można wydać decyzji w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, jeżeli od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, upłynęły trzy lata, a w wypadku, gdy podatnik nie zgłosił obowiązku podatkowego lub nie złożył zeznania, mimo że był do tego zobowiązany, albo biorąc udział w postępowaniu nie wykazał wszystkich źródeł przychodów lub całego majątku niezbędnych do ustalenia wysokości danego zobowiązania podatkowego, a także gdy następuje opodatkowanie dochodu nie znajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach - 5 lat, dotyczy decyzji w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, która ma charakter konstytutywny. Przewidziane w tym przepisie terminy odnoszą się zatem do decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego, o których mowa w art. 5 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. W konsekwencji należy uznać, że przepis art. 7 ust. 1 tej ustawy nie ma zastosowania do decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 5 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====