

Wyrok z dnia 25 marca 1999 r.

III RN 157/98

Zobowiązanie organów administracyjnych do należytego i wyczerpującego informowania stron o okolicznościach faktycznych i prawnych, które mogą mieć wpływ na ustalenie ich praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania administracyjnego (art. 9 KPA) nie zwalnia podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą na własny rachunek od obowiązku zaznajomienia się z przepisami określającymi wymagania prawne dotyczące prowadzonej działalności, w tym także wymagania prawnopodatkowe, zwłaszcza w sytuacji, gdy podmiot gospodarczy jako podatnik korzysta z przyznanego mu na jego wniosek indywidualnego zwolnienia podatkowego.

Przewodniczący: SSN Andrzej Wasilewski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski, Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 25 marca 1999 r. na rozprawie sprawy ze skargi Lidii S. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 18 grudnia 1995 r. [...] w przedmiocie wygaśnięcia decyzji w sprawie zwolnienia od podatków i odraczających pobór podatków za lata 1990 i 1991, na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 grudnia 1997 r. [...]

1. o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną,
2. o d d a l i ł wniosek Izby Skarbowej w W. o zasądzenie kosztów postępowania z rewizji nadzwyczajnej.

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

Urząd Skarbowy w O. decyzją z dnia 11 grudnia 1990 r. [...] przyznał podatnikowi - Lidii S. zwolnienie od podatków obrotowego i dochodowego na okres od dnia 21 grudnia 1990 r. do dnia 20 grudnia 1992 r. na warunkach określonych w rozpo-

rządzeniu 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.). W uzasadnieniu tej decyzji podano w szczególności, iż zwolnienie to przyznane zostało pod warunkiem, że podatnik nie zaprzestanie prowadzenia podjętej działalności gospodarczej w okresie dwóch lat po upływie okresu zwolnienia. Następnie Urząd Skarbowy w O. kolejnymi dwiema decyzjami z dnia 26 września 1991 r. oraz z dnia 17 czerwca 1992 r. odroczył pobór podatku obrotowego i podatku dochodowego Lidii S. Przy czym Lidia S. podjęła i prowadziła działalność gospodarczą naprzód jako firma jednoosobowa (sklep spożywczo-przemysłowy i kawiarnia „A.”), a następnie zmieniła formę prowadzonej działalności gospodarczej, zawiązując z dniem 1 stycznia 1992 r. spółkę cywilną prowadzącą delikatesy „A.” i kawiarnię-bar. Decyzją Prezydenta Miasta O. z dnia 7 września 1994 r., wydaną na wniosek współników, w tym także na wniosek Lidii S., wymieniona spółka cywilna została wykreślona z ewidencji działalności gospodarczej. Jednakże z akt sprawy wynika, że Lidia S. faktycznie nie prowadziła działalności gospodarczej także w formie spółki cywilnej już od 31 lipca 1994 r., natomiast pobierała w tym czasie zasiłek dla bezrobotnych. W tej sytuacji, Urząd Skarbowy w O. decyzją z dnia 2 września 1995 r. [...], wydaną na podstawie art. 162 § 1 pkt 2 KPA w związku z § 6 wspomnianego wyżej rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r., stwierdził wygaśnięcie własnej decyzji z dnia 11 grudnia 1990 r. dotyczącej zwolnienia od podatku obrotowego i dochodowego Lidii S. oraz kolejnych decyzji z dnia 26 września 1991 r. i z dnia 17 czerwca 1992 r. odraczających jej pobór naliczonych w tym zakresie podatków za lata 1990 i 1991. W uzasadnieniu tych decyzji powołano § 6 ust. 1 - ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z 18 maja 1990 r. oraz podniesiono, że stwierdzenie wygaśnięcia decyzji zwalniającej od podatku stanowi konsekwencję niedopełnienia przez podatnika warunku, od którego uzależnione było to zwolnienie oraz odroczenie poboru podatku obrotowego i dochodowego za lata 1990 i 1991. W odwołaniu od powyższej decyzji Urzędu Skarbowego z dnia 2 września 1995 r. Lidia S. wносиła o jej uchylenie, podnosząc, że jej pogarszający się stan zdrowia spowodował konieczność dalszego prowadzenia działalności gospodarczej już nie samodzielnie, ale w formie spółki cywilnej począwszy od dnia 1 stycznia 1992 r. aż do dnia 31 lipca 1994 r., a ponadto, że w momencie składania w Urzędzie Skarbowym rezygnacji z prowadzonej działalności gospodarczej nie poinformowano jej o skutkach wynikających z podjętej decyzji. Izba Skarbo-

wa w W. decyzją z dnia 18 grudnia 1995 r. [...] utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję Urzędu Skarbowego, podnosząc w jej uzasadnieniu także i to, że przekazując w piśmie z dnia 22 sierpnia 1994 r. informację o likwidacji prowadzonej działalności gospodarczej skarżąca ani nie podała przyczyn zakończenia jej prowadzenia, ani nie wystąpiła o stwierdzenie wygaśnięcia decyzji wymiarowych po likwidacji swej działalności gospodarczej z powodu choroby. Równocześnie Izba Skarbowa zwróciła uwagę, że wobec tego, iż warunki na jakich skarżąca uzyskała zwolnienie z obowiązku podatkowego zostały wyraźnie określone zarówno w decyzji zwalniającej, jak i w decyzjach odraczających pobór podatku obrotowego i podatku dochodowego, to podniesiony w odwołaniu zarzut braku stosownej informacji ze strony Urzędu Skarbowego jest bezpodstawny. W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie od powyższej decyzji Izby Skarbowej w W. Lidia S. wniosła o stwierdzenie nieważności tej decyzji jako wydanej z naruszeniem § 6 ust.5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. W uzasadnieniu skargi powtarzając zarzuty podniesione już w odwołaniu zarzuciła, że rozstrzygnięcie w powyższej sprawie podjęte zostało przez organy podatkowe bez uprzedniego wyjaśnienia wszystkich okoliczności, które zmusiły skarżącą do zaprzestania prowadzenia działalności gospodarczej, a w szczególności długoletniej choroby skarżącej. Skarżąca podała także, że aktualnie jest zatrudniona w sklepie przemysłowym jako ekspedientka i pobiera wynagrodzenie 305 zł miesięcznie oraz że w okresie prowadzenia działalności gospodarczej splotała zaciągnięty kredyt bankowy. W toku postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym skarżąca poinformowała dodatkowo ten Sąd o tym, że Urząd Skarbowy w O. wydał w niniejszej sprawie decyzję, mocą której skrócił okres przyznanego jej zwolnienia od podatku do dnia 20 grudnia 1991 r., jednakże skarżąca nie przedstawiła Sądowi tej decyzji. Ponadto skarżąca podniosła, że już w styczniu 1992 r. informowała Urząd Skarbowy o utracie prawa do zwolnienia od podatków, gdyż wstąpiła w tym czasie w spółkę i przypuszczała, że wobec braku reakcji ze strony Urzędu Skarbowego informacja ta została zaakceptowana. Natomiast Urząd Skarbowy pismem z dnia 14 października 1997 r. poinformował Sąd, że nie była wydana decyzja zmieniająca decyzję tego Urzędu z dnia 11 grudnia 1990 r. poprzez skrócenie okresu zwolnienia podatkowego dla skarżącej do dnia 20 grudnia 1991 r., a ponadto, że Urząd nie dysponuje żadnymi dokumentami, które świadczyłyby o tym, że skarżąca powiadomiła Urząd Skarbowy o tym, iż w 1992 r. utraciła prawo do przyznanego jej uprzednio zwolnienia podatkowego. Urząd Skarbowy poinformował

natomiast, że jest w posiadaniu dokumentów potwierdzających, że skarżąca wpłaciła podatek obrotowy za 1992 r., a w związku z poniesioną stratą z działalności gospodarczej nie była ona zobowiązana w podatku dochodowym za 1992 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 9 grudnia 1997 r. [...] oddalił skargę Lidii S. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 18 grudnia 1995 r. w przedmiocie wygaśnięcia decyzji w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego oraz decyzji odraczających pobór tych podatków za lata 1990 i 1991. W uzasadnieniu tego wyroku Sąd podniósł w szczególności, że zarówno w decyzji z dnia 11 grudnia 1990 r. dotyczącej zwolnienia od podatków, która - wbrew sugestii skarżącej - nie była później zmieniana, jak i w decyzjach z dnia 26 września 1991 r. i z dnia 17 czerwca 1992 r., mocą których odroczone skarżącej pobór naliczonych podatków, była ona informowana o warunkach na jakich uzyskała zwolnienie lub odroczenie podatkowe, w tym także o tym, że zwolnienie to następuje pod warunkiem, że prowadzona przez nią działalność gospodarcza nie zostanie zaprzestana w okresie dwóch lat po upływie okresu zwolnienia oraz o tym, że pobór podatku został odroczony pod warunkiem niezaprzestania prowadzonej działalności gospodarczej do dnia 20 grudnia 1994 r. W tej sytuacji Sąd stanął na stanowisku, że zarzut skarżącej dotyczący braku należytej informacji co do skutków zaprzestania przez nią działalności gospodarczej jest bezpodstawny. Podobnie nie jest zasadny zarzut, że organy podatkowe nie poinformowały skarżącej o skutkach prawnych zaprzestania przez nią działalności gospodarczej, skoro o fakcie likwidacji tej działalności skarżąca poinformowała organy podatkowe już po jej likwidacji, a ponadto korzystając przez ponad trzy i pół roku z przyznanego jej zwolnienia podatkowego powinna zapoznać się z obowiązującymi w tym zakresie przepisami 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.). Z kolei, gdy chodzi o zarzut dotyczący nieprzeprowadzenia postępowania mającego na celu ustalenie wpływu choroby skarżącej na możliwość prowadzenia działalności gospodarczej, to okoliczność ta została podniesiona dopiero w odwołaniu, natomiast wcześniej skarżąca nie wystąpiła ze stosownym wnioskiem na podstawie § 6 ust. 7 rozporządzenia (w ujęciu ustawy nowelizującej z dnia 8 lipca 1991 r. - Dz.U. Nr 64, poz. 276), a tymczasem postępowanie w tym trybie może się toczyć jedynie na wniosek podatnika. Zresztą, jak wskazują na to przedstawione zaświadczenia lekarskie, skarżąca leczy się jedy-

nie ambulatoryjnie i ani z tych zaświadczeń, ani też z innych dowodów w sprawie nie wynika, aby jej choroba miała jakikolwiek wpływ na fakt rozwiązania spółki cywilnej, która prowadziła działalność gospodarczą pod firmą „A.”. Dodatkowo Sąd podniósł w uzasadnieniu, że w niniejszej sprawie przedmiotem rozpoznania nie było zagadnienie możliwości płatniczych skarżącej.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego pismem z dnia 25 września 1998 r. [...] wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku [...], zarzucając mu rażące naruszenie prawa przez obrazę: po pierwsze - § 6 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego podatników osiągających przychody z nowo uruchomionej działalności gospodarczej w związku z art. 7 KPA, a to w wyniku przejścia do porządku dziennego nad faktem, iż skarżąca po utracie prawa do zwolnienia od podatków kontynuowała działalność gospodarczą w dziedzinie objętej zwolnieniem przez ponad dwa i pół roku; po drugie - art. 7 i art. 80 KPA w wyniku wadliwej oceny istniejącego materiału dowodowego, a w szczególności wobec braku ustalenia, że skarżąca nie korzystała z prawa do zwolnienia od podatków od dnia 1 stycznia 1992 r.; po trzecie - art. 2 Konstytucji RP oraz art. 8 KPA i wywodzonej z tych przepisów zasady zaufania do Państwa i stanowionego przezeń prawa, a w konsekwencji 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 o uchylenie zaskarżonego wyroku i poprzedzających ten wyrok decyzji administracyjnych obu instancji. W uzasadnieniu zarzutów podniesionych w rewizji nadzwyczajnej wskazano w szczególności, że w rozpoznawanej sprawie kluczowe znaczenie ma wyjaśnienie, dlaczego Urząd Skarbowy w O. nie wydał decyzji w przedmiocie ustalenia podatku dochodowego i obrotowego za okres od dnia 1 stycznia 1992 r. do dnia 20 grudnia 1992 r. oraz odroczenia płatności tych podatków, skoro w decyzji tego Urzędu z dnia 11 grudnia 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatku obrotowego i dochodowego od przychodów z nowo uruchomionej działalności gospodarczej jednoznacznie wynika, że zwolnienie od obu podatków dotyczy przychodów za okres od dnia 21 grudnia 1990 r. do dnia 20 grudnia 1992 r., przy czym zwolnienie to będzie zachowane pod warunkiem niezaprzestania prowadzenia działalności gospodarczej w ciągu dwóch lat po okresie objętym zwolnieniem. Jednocześnie w rewizji nadzwyczajnej stwierdza się, że ze znajdującego się w aktach sądowych sprawy pisma Urzędu Skarbowego w O. z dnia 14 października 1997 r. wynika, iż skarżąca prowadziła rozpoczętą w grudniu 1990 r. działalność gospodarczą

do końca lipca 1994 r., a w 1992 r. odprowadzała podatek obrotowy, natomiast podatku dochodowego nie płaciła, ponieważ w jej działalności gospodarczej wystąpiła strata. Stąd w rewizji nadzwyczajnej postawiono pytanie, dlaczego podatnik, który był zwolniony od obowiązku odprowadzania podatku obrotowego przez okres od dnia 1 stycznia 1992 r. do dnia 20 grudnia 1992 r., pomimo to podatek taki odprowadzał, a Urząd Skarbowy przyjmował kolejne płatności na poczet tego podatku. Ponadto rewizja nadzwyczajna zarzuca, że Urząd Skarbowy, wbrew obowiązkowi wynikającemu z § 6 ust.3 i ust.4 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zwolnienia od podatków, nie wydał decyzji o wymiarze podatków obrotowego i dochodowego za 1992 r. oraz o odroczeniu podatku obrotowego (z pominięciem podatku dochodowego, skoro brak było dochodu). W opinii rewizji nadzwyczajnej niewydanie takiej decyzji czyni prawdopodobnym twierdzenie skarżącej, że miała ona świadomość utraty z końcem grudnia 1991 r. prawa do zwolnienia od obu wyżej wymienionych podatków, co świadczyć ma o tym, że wspólnikom skarżącej nie służyło prawo do zwolnienia od tych podatków, a podatek obrotowy w przeciwieństwie od dochodowego musiała odprowadzać spółka cywilna jako całość, a nie każdy ze wspólników z osobna. Tak więc skarżąca uznała, że począwszy od dnia 1 stycznia 1992 r. powinna opłacać podatek obrotowy i dochodowy (co też czyniła), ale równocześnie mogła - w opinii rewizji nadzwyczajnej - uznać, że co najmniej dwuletni okres kontynuacji działalności gospodarczej po zaprzestaniu korzystania ze zwolnienia od tych podatków biegnie właśnie od dnia 1 stycznia 1992 r. W rewizji nadzwyczajnej wyrażona została przy tym opinia, że na podstawie §7 ust. 4 i ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów organ podatkowy obowiązany był do wydania decyzji deklaratoryjnej stwierdzającej zaistnienie okoliczności uzasadniających utratę prawa do korzystania zwolnienia z mocy prawa. Tymczasem brak wydania przez Urząd Skarbowy w O. tego typu decyzji w przedmiotowej sprawie wskazuje - w opinii rewizji nadzwyczajnej - na to, że skarżąca dokonała stosownego zawiadomienia tego Urzędu o utracie warunków do zwolnienia. Ta okoliczność ma natomiast zasadnicze znaczenie dla oceny, czy skarżąca dochowała wymagania prawnego określonego w § 6 ust. 1 powołanego rozporządzenia. Tym bardziej, że jak stwierdza się w rewizji nadzwyczajnej: „W sprawie niniejszej jest bezsporne, że skarżąca kontynuowała działalność gospodarczą w dziedzinie objętej pierwotnym zwolnieniem co najmniej do końca lipca 1994 r., a więc przez ponad dwa i pół roku po utracie prawa do zwolnienia. W tym okresie odprowadzane były podatki obrotowy i dochodowy (ten ostatni poza okresem 1992 r., kiedy w

działalności gospodarczej wykazywana była przez skarżącą strata)". W rewizji nadzwyczajnej podniesiono przy tym, że w aktach organów podatkowych dotyczących powyższej sprawy znajduje się pismo podatnika - Lidii S. z dnia 28 listopada 1991 r., w którym zwróciła się ona do Urzędu Skarbowego w O. z trzema pytaniami, prosząc o udzielenie na nie odpowiedzi na piśmie, a mianowicie: czy w związku z planowaną przez nią kontynuacją działalności gospodarczej, ale już w formie spółki cywilnej, nie dojdzie do utraty przez nią uzyskanego uprzednio zwolnienia podatkowego i to z mocą wsteczną? czy i jakie skutki mogliby ponieść w takiej sytuacji jej wspólnicy w spółce cywilnej? oraz jakie czynności powinna ona przedsięwziąć wobec Urzędu Skarbowego w chwili zawiązywania spółki cywilnej? W opinii rewizji nadzwyczajnej, brak odpowiedzi na powyższe pytania ze strony Urzędu Skarbowego, a równocześnie fakt przyjmowania przez Urząd Skarbowy w O. deklaracji podatkowych od spółki cywilnej oraz od Lidii S. za 1992 r. dowodzi, że „nie tylko podatkowiczka, ale również organ podatkowy (...) przyjęli, że od dnia 1 stycznia 1992 r. w związku ze zmianą formy prowadzenia przez Lidię S. działalności gospodarczej nie może korzystać ona z dotychczasowego zwolnienia od podatków dochodowego i obrotowego. W tej sytuacji nie powinno też budzić wątpliwości, że dwuletni okres kontynuowania działalności gospodarczej po ustaniu prawa do zwolnienia od podatków dochodowego i obrotowego - warunkujący zachowanie dotychczasowego zwolnienia od tych podatków - w przypadku Lidii S. powinien być liczony rzeczywiście od dnia 1 stycznia 1992 r., a nie od dnia 21 grudnia 1992 r., jak błędnie przyjęły i organy podatkowe i NSA w Warszawie. Stąd rewizja nadzwyczajna wyprawdza rażąco obrazę § 6 ust. 1 powoływanego rozporządzenia w związku z art.7 KPA i w konsekwencji „art. 8 KPA, a także art.2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, to jest przepisów mówiących o obowiązku umacniania przez organy Państwa zasady zaufania obywateli do Państwa i stanowionego przezeń prawa". Tymczasem, jak to sformułowano w rewizji nadzwyczajnej: „Aprobowane przez Naczelną Sąd Administracyjny decyzje organów podatkowych obu instancji w sposób oczywisty zadają kłam owej zasadzie w kontekście zdarzeń poprzedzających wydanie tych decyzji, a w szczególności wobec prawdopodobnego braku wydania przez Urząd Skarbowy w O. decyzji deklaratoryjnej o utracie przez skarżącą prawa do zwolnienia od podatków poczynszy od dnia 1 stycznia 1992 r.”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie jest uzasadniona.

Stosownie do przepisów wydanego na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym (jednolity tekst: Dz.U. z 1983 r. Nr 43, poz. 191 ze zm.), art. 22 pkt 1 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym (jednolity tekst: Dz.U. z 1989 r. Nr 27, poz. 147 ze zm.) oraz art.18 ust. 3 i art. 38 pkt 1, pkt 2 i pkt 4 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 111 ze zm.) 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. - powoływanego nadal jako: rozporządzenie), decyzję o zwolnieniu od podatków wydaje właściwy urząd skarbowy na pisemny wniosek podatnika, zgłoszony przed rozpoczęciem przez niego działalności gospodarczej (§ 6 ust. 2 rozporządzenia), przy czym zwolnienie od podatków przysługujące podatnikowi może obejmować alternatywnie okres pięciu lat, dwóch lat lub jednego roku prowadzenia działalności (zależnie od jej rodzaju), licząc od dnia rozpoczęcia przez podatnika nowo uruchomionej działalności gospodarczej (§ 3 ust. 1 rozporządzenia), a za dzień rozpoczęcia działalności gospodarczej uważa się dzień, w którym powstał obrót w rozumieniu przepisów o podatku obrotowym (§ 3 ust. 3 rozporządzenia). Równocześnie z przepisów rozporządzenia wynika także, że podatnik nie traci przyznanego zwolnienia od podatków, jeżeli w okresie przyznanego zwolnienia dokonał przekształcenia formy prowadzonej działalności gospodarczej w spółkę cywilną osób fizycznych (§ 2 ust. 6 rozporządzenia). Jednakże w każdym wypadku zwolnienie podatnika od podatków następuje pod warunkiem, że podatnik we wskazanym w decyzji urzędu skarbowego okresie objętym zwolnieniem i w ciągu dwóch lat po tym okresie nie zaprzestanie na stałe wykonywania działalności gospodarczej (§ 6 ust. 1 rozporządzenia). W konsekwencji urząd skarbowy wydaje także decyzję o odroczeniu terminu płatności ustalonych podatków do czasu upływu dwóch lat, liczonych właśnie od końca okresu objętego decyzją o przyznaniu zwolnienia (§ 6 ust. 4 zdanie pierwsze rozporządzenia), a następnie także decyzję o stwierdzeniu wygaśnięcia decyzji w sprawie wymiaru podatków za okres objęty zwolnieniem, która może zostać wydana wyłącznie w sytuacji, gdy w ciągu dwóch lat liczonych od końca okresu objętego zwolnieniem podatnik nie zaprzestał na stałe wykonywania działalności gospodarczej (§ 6 ust.4 zdanie drugie w związku z § 6 ust. 5 rozporządzenia). Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji w sprawie wymiaru podatków może nastąpić rów-

nież na wniosek podatnika, jeżeli zaprzestanie wykonywania przez niego działalności gospodarczej na stałe nastąpiło z powodu jego choroby lub innego zdarzenia losowego, które uniemożliwiało mu dalsze prowadzenie tej działalności (§ 6 ust. 7 rozporządzenia). Ponadto wyraźny przepis rozporządzenia stanowi, że podatnik jest obowiązany zawiadomić pisemnie urząd skarbowy o utracie warunków do zwolnienia od podatków najpóźniej w terminie siedmiu dni od dnia powstania okoliczności powodujących utratę warunków zwolnienia określonych w decyzji (§ 7 ust. 1 rozporządzenia), a w wypadku niedopełnienia tego obowiązku traci prawo do tego zwolnienia, poczynając od roku podatkowego, w którym utracił te warunki (§ 7 ust. 5 rozporządzenia).

W rozpoznawanej sprawie podatnik - Lidia S. uzyskała na podstawie § 6 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia zwolnienie od podatków obrotowego i dochodowego na podstawie decyzji z dnia 11 grudnia 1990 r. na okres od dnia 21 grudnia 1990 r. do dnia 20 grudnia 1992 r., jednakże pod warunkiem, że nie zaprzestanie wykonywania prowadzonej działalności gospodarczej także w ciągu następnych dwóch lat, tzn. w okresie od dnia 21 grudnia 1992 r. do dnia 20 grudnia 1994 r. W konsekwencji uzyskała ona dwukrotnie decyzje o odroczeniu poboru ustalonego na okres dwóch lat licząc od dnia 20 grudnia 1992 r., tzn. od końca okresu objętego przyznaniem jej zwolnieniem (§ 6 ust. 4 rozporządzenia), a mianowicie na podstawie decyzji z dnia 26 września 1991 r. o odroczeniu podatku za rok 1990 oraz decyzji z dnia 17 czerwca 1992 r. o odroczeniu podatku za rok 1991. Począwszy od dnia 1 stycznia 1992 r. Lidia S. kontynuowała prowadzoną działalność gospodarczą, choć w zmienionej już formie organizacyjnej (§ 2 ust. 6 rozporządzenia). Równocześnie składając deklarację podatkową za 1992 r. nie wystąpiła ona o odroczenie zapłaty ustalonego podatku (art. 22 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych) i faktycznie nie skorzystała z przysługującego jej zwolnienia podatkowego, wpłacając należny podatek. Następnie sama zakończyła faktycznie prowadzenie działalności gospodarczej już z dniem 31 lipca 1994 r., a spółka cywilna w ramach której kontynuowała ona swą działalność od dnia 1 stycznia 1992 r. została wykreślona z ewidencji działalności gospodarczej na podstawie decyzji z dnia 7 września 1994 r. W tej sytuacji Urząd Skarbowy w O., mając na uwadze to, że stosownie do warunków prawnych określonych w nie zmienionej decyzji o przyznaniu Lidii S. zwolnienia podatkowego z dnia 11 grudnia 1990 r., w nawiązaniu do której wydane zostały dwie decyzje odraczające Lidii S. pobór ustalonych należności podatkowych - odpowiednio za lata 1990 i 1991 r. do dnia 20 grudnia 1994 r., jednakże pod warunkiem, że przed upływem tego terminu podatnik -

Lidia S. nie zaprzestanie na stałe wykonywania działalności gospodarczej podjętej z dniem 20 grudnia 1990 r., postąpił prawidłowo wydając na podstawie art. 162 § 1 pkt 2 KPA w związku z § 6 ust. 4 i ust. 5 rozporządzenia decyzję z dnia 2 września 1995 r. stwierdzającą wygaśnięcie zarówno decyzji z dnia 11 grudnia 1990 r. w sprawie zwolnienia Lidii S. od podatku dochodowego i podatku obrotowego, jak i wydanych w nawiązaniu do niej obu wymienionych wyżej decyzji odraczających pobór podatku za rok 1990 i za rok 1991. Z kolei, w wyniku wygaśnięcia przedmiotowych decyzji, odroczone nimi należności podatkowe Lidii S. w podatku obrotowym za lata 1990-1991 stały się wymagalne i potraktowane zostały jako zaległości podatkowe, poczynając od roku podatkowego, w którym podatnik utracił warunki uprawniające go do korzystania z przyznanego zwolnienia podatkowego (§ 7 ust. 3 rozporządzenia).

Dlatego Sąd Najwyższy stanął na stanowisku, że nie są zasadne podniesione w rewizji nadzwyczajnej w rozpoznawanej sprawie zarzuty rażącego naruszenia prawa:

Po pierwsze - W decyzji Urzędu Skarbowego w O. z dnia 11 grudnia 1990 r. o przyznaniu zwolnienia podatkowego na rzecz Lidii S. jednoznacznie określony został zarówno termin jej obowiązywania (stosownie do § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia, zwolnienie to obowiązywać miało od dnia 21 grudnia 1990 r. do dnia 20 grudnia 1992 r.) oraz warunki na jakich zostało ono przyznane, w tym między innymi warunek określony wprost przez prawodawcę w § 6 ust. 1 rozporządzenia i mający charakter bezwzględnie obowiązujący (*iuris cogentis*), w wyniku którego w danym wypadku Lidia S. mogła korzystać z przyznanego zwolnienia, jeżeli nie zaprzestanie prowadzenia tej działalności gospodarczej w okresie dwóch lat od dnia 21 grudnia 1992 r. (tzn. do dnia 20 grudnia 1994 r.). Tymczasem w rozpoznawanej sprawie jest nie-sporne, że podatnik - Lidia S. nie zadośćuczyniła właśnie temu warunkowi i z tej przyczyny organ podatkowy obowiązany był orzec wygaśnięcie decyzji o zwolnieniu podatkowym oraz obu decyzji odraczających pobór ustalonych należności podatkowych w podatku obrotowym za lata 1990 i 1991, natomiast nie mógł on w tej sytuacji wydać decyzji stwierdzającej wygaśnięcie decyzji w sprawie wymiaru podatków za okres objęty zwolnieniem (§ 6 ust. 4 i ust. 5 rozporządzenia).

Po drugie - Urząd Skarbowy w O. nie był obowiązany do wydania decyzji w sprawie ustalenia podatku obrotowego i dochodowego za okres od dnia 1 stycznia 1992 r. do dnia 20 grudnia 1992 r. i odroczenia jego płatności, skoro Lidia S. uregulowała swoje zobowiązanie podatkowe za ten okres (nie występując z wnioskiem o

jego odroczenie), co mogła uczynić, bowiem korzystanie z przyznanego zwolnienia podatkowego w okresie jego obowiązywania nie jest obowiązkiem podatnika, ale wyłącznie jego uprawnieniem.

Po trzecie - Należy podkreślić, że - stosownie do bezwzględnie obowiązującego postanowienia §6 ust.1 rozporządzenia - termin dwóch lat, w okresie których podatnik korzystający ze zwolnienia podatkowego obowiązany jest nadal prowadzić działalność gospodarczą liczony jest od daty końcowej okresu na jaki podatnikowi przyznane zostało zwolnienie od podatków (tzn. w rozpoznawanej sprawie od dnia 21 grudnia 1992 r.), a nie od daty faktycznego zaprzestania przez podatnika korzystania z przyznanego zwolnienia podatkowego (tzn. w rozpoznawanej sprawie od dnia 1 stycznia 1992 r.).

Po czwarte - Chybiony jest zarzut rewizji nadzwyczajnej, jakoby z faktu braku pisemnej odpowiedzi organu podatkowego na pismo podatnika - Lidii S. z dnia 28 listopada 1991 r., w którym pytała ona Urząd Skarbowy w O. o ewentualne skutki prawne zmiany formy prowadzonej działalności poprzez kontynuowanie jej w formie spółki cywilnej z innymi osobami miało wynikać, że tym samym organ podatkowy przyjął w sposób dorozumiany, iż od daty przystąpienia Lidii S. do spółki cywilnej (tzn. od dnia 1 stycznia 1992 r.), w związku ze zmianą formy organizacyjnej prowadzonej przez nią działalności gospodarczej, nie mogła ona już korzystać z dotychczasowego zwolnienia od podatków, a w tej sytuacji dwuletni okres kontynuowania działalności gospodarczej uzasadniający wydanie decyzji stwierdzającej wygaśnięcie decyzji w sprawie wymiaru odroczonego podatku powinien być liczony od dnia 1 stycznia 1992 r. (tj. od daty faktycznego zaniechania korzystania przez podatnika z przysługującego mu zwolnienia), a nie od dnia 21 grudnia 1992 r., jak to określała decyzja w sprawie przyznania zwolnienia podatkowego. Wyżej podniesiono już bowiem, że zarówno z wyraźnego brzmienia §6 ust.1 rozporządzenia, jak i z treści decyzji z dnia 11 grudnia 1990 r., mocą której Lidia S. uzyskała zwolnienie podatkowe oraz z treści kolejnych decyzji o odroczeniu poboru ustalonych podatków za rok 1990 i za rok 1991 jednoznacznie wynikało, iż warunkiem korzystania ze zwolnienia podatkowego jest obowiązek prowadzenia przez podatnika działalności gospodarczej nadal w okresie do dnia 20 grudnia 1994 r. Co więcej, zawarta w rewizji nadzwyczajnej sugestia jakoby Urząd Skarbowy w O. oraz podatnik - Lidia S. mogli uznać, iż wobec przystąpienia Lidii S. do spółki cywilnej w celu kontynuowania prowadzonej przez nią działalności gospodarczej utraciła ona prawo do korzystania z przyznanego

jej wcześniej zwolnienia podatkowego, jest wyraźnie sprzeczna z dyspozycją § 2 ust. 6 rozporządzenia, z której wynika, że w wypadku takiego przekształcenia formy organizacyjnej prowadzonej działalności gospodarczej podmiot korzystający już z przyznanego mu zwolnienia podatkowego nie traci tego uprawnienia. Podobnie chybiony jest zarzut braku udzielenia przez Urząd Skarbowy w O. pisemnej odpowiedzi na pytania postawione przez podatnika - Lidie S. w piśmie z dnia 28 listopada 1991 r., jeśli zważyć, że w decyzji z dnia 11 grudnia 1990 r. przyznającej Lidii S. zwolnienie podatkowe organy podatkowe nie tylko jednoznacznie określiły warunki na jakich to zwolnienie przyznane zostało w danym wypadku, ale równocześnie w sposób poprawny wskazały przepisy rozporządzenia, w oparciu o które udzielono zwolnienia. Podatnik korzystający ze zwolnienia miał obowiązek zapoznać się z tym rozporządzeniem, a jest poza sporem, że właśnie w §2 ust.6 tego rozporządzenia znalazłby odpowiedź na postawione pytania. Zobowiązanie organów administracyjnych do należytego i wyczerpującego informowania stron o okolicznościach faktycznych i prawnych, które mogą mieć wpływ na ustalenie ich praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania administracyjnego (art. 9 KPA), nie zwalnia podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą na własny rachunek od obowiązku zaznajomienia się z przepisami określającymi wymagania prawne dotyczące prowadzonej działalności, w tym także wymagania prawopodatkowe, zwłaszcza w sytuacji, gdy podmiot gospodarczy jako podatnik korzysta z przyznanego mu decyzją administracyjną wydaną na jego wniosek indywidualnego zwolnienia podatkowego. Należy dodatkowo nadmienić, że na odwrocie znajdującego się w aktach podatkowych rozpoznawanej sprawy wspomnianego pisma Lidii S. z dnia 28 listopada 1991 r. [...] znajduje się odręczna adnotacja o następującej treści: „W dniu 12.12.91 r. zgłosił się p. Wojciech B. - mąż p. Lidii S. i został poinformowany ustnie odnośnie wyjaśnień dot. w/w pisma. 12.12.91 r. - podpis nieczytelny”.

Po piąte - Okoliczność, że podatnik nie zawiadomił pisemnie w prawem określonym terminie Urzędu Skarbowego o utracie warunków do korzystania ze zwolnienia od podatków (§ 7 ust. 1 oraz ust. 3 rozporządzenia) stanowi przesłankę prawną dla sposobu określenia przez organ podatkowy daty początkowej, od której podatnik utracił prawo do korzystania z przyznanego mu zwolnienia i w tym zakresie decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji w sprawie zwolnienia podatkowego ma oczywiście charakter deklaratoryjny. Stąd zupełnie niezrozumiały i chybiony jest zarzut rewizji nadzwyczajnej, że w rozpoznawanej sprawie nie została wydana przez organ podat-

kowy odrębna decyzja deklaratoryjna w kwestii utraty przez podatnika - Lidię S. prawa do zwolnienia podatkowego, począwszy od dnia 1 stycznia 1992 r.

Po szóste - W świetle powyższych ustaleń stwierdzić należy, że w rewizji nadzwyczajnej wniesionej w przedmiotowej sprawie zupełnie bezpodstawnie sformułowany został zarzut naruszenia, a tym bardziej rażącego naruszenia art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 8 KPA i wywodzonej z tych przepisów zasady zaufania do Państwa i stanowionego przezeń prawa.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 393¹² KPC w związku art. 10 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 innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzekł, jak w sentencji.

=====