

Wyrok z dnia 29 marca 2000 r.

III RN 135/99

Przy ocenie rzetelności prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów organy podatkowe obowiązane są do dokładnego rozważenia podnoszonych przez podatnika wyjaśnień dotyczących przyczyn niezgodności wpisu ze stanem rzeczywistym.

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

Sąd Najwyższy, z udziałem Prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 29 marca 2000 r. sprawy ze skargi Andrzeja C. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 15 października 1997 r. [...] w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 1996 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 15 grudnia 1998 r. [...]

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

U z a s a d n i e

Minister Sprawiedliwości w sprawie ze skargi Andrzeja C. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 15 października 1997 r. w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 1996 r. wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 15 grudnia 1998 r. [...]. Zaskarżonym wyrokiem uchylono decyzje organów podatkowych obu instancji i zasądzono koszty postępowania na rzecz skarżącego. Zdaniem organów podatkowych skarżący nie mógł uznać za koszty uzyskania przychodu wydatków, które były nienależycie udokumentowane. Podstawą obli-

czeń były bowiem faktury wystawione przez nieistniejący podmiot gospodarczy („P.-E.” s.c. Eksport Import, N., B., P., ul. P.).

Uchylając zaskarżone decyzje Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że w podatku dochodowym przedmiotem opodatkowania jest przychód pomniejszony o koszty jego uzyskania. Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350 ze zm. – obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów. Podniesiono w uzasadnieniu tego wyroku, że według § 11 ust. 1 i ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 1995 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. Nr 148, poz. 720) podstawą zapisów w księdze są prawidłowe i rzetelne dowody. Naczelny Sąd Administracyjny zgodził się z poglądem organów podatkowych, że aby uznać poniesiony wydatek za koszty uzyskania przychodu, podatnik winien faktycznie ponieść wydatek, wykazać jego związek z uzyskanym przychodem oraz przedstawić dowód poniesienia wydatku, odpowiadający wymogom przewidzianym w powołanych przepisach rozporządzenia z dnia 14 grudnia 1995 r. Dowody księgowy, na podstawie których podatnik odliczył koszty uzyskania przychodu, były wystawione przez nieistniejący podmiot (s.c. „P.-E.”), były zatem wadliwe. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego decyzje organów podatkowych należało jednakże uchylić, ponieważ nie zostało rozważone, czy nie można uznać zakwestionowanych dowodów księgowych za dowody pochodzące od osoby fizycznej.

W rewizji nadzwyczajnej zarzucono rażące naruszenie art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, § 11 ust. 1 i ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 1995 r. oraz art. 80 KPA. Zdaniem Ministra Sprawiedliwości organy podatkowe podjęły próby ustalenia, kto był rzeczywistym wystawcą faktur, jednakże podatnik nie był w stanie podać żadnych informacji mogących przyczynić się do tego ustalenia. Według jego twierdzeń wszystkie zamówienia składał telefonicznie (przy czym nie podał organom podatkowym numeru telefonu komórkowego, z którego korzystał), towar w postaci sprzętu do odbioru telewizji satelitarnej odbierał przy wyznaczonej stacji benzynowej, a zapłata następowała gotówką.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona.

Podstawą do odliczenia od przychodu kosztów jego uzyskania jest należyte prowadzenie księgi przychodów i rozchodów, opartej na prawidłowych i rzetelnych dowodach (art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz § 11 ust. 1 i ust. 3 pkt 1 rozporządzenia z dnia 14 grudnia 1995 r.). W niniejszej sprawie podatnik wpisywał do księgi wydatki – traktując je jako koszty uzyskania – dokumentowane fakturami wystawionymi przez nieistniejący podmiot gospodarczy. Obiektywnie były to więc zapisy niewłaściwe. Jednakże – jak trafnie przyjęto w orzecznictwie Sądu Najwyższego – sama obiektywna niewłaściwość wpisu lub jego brak nie przesądza o nierzetelności prowadzenia księgi przychodów i rozchodów (tak na przykład wyrok z dnia 3 marca 1994 r., III ARN 9/94, OSNAPiUS 1994 Nr 4, poz. 54 lub wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r., II ARN 13/96, OSNAPiUS 1997 Nr 3, poz. 29). Wymaga bowiem wyjaśnienia, jakie przyczyny spowodowały te nieprawidłowości. Jeżeli więc podatnik twierdził, iż niewłaściwe wpisy w księdze przychodów i rozchodów zostały spowodowane okolicznościami (przyczynami) od niego niezależnymi, to rzeczą organów podatkowych jest dokładne i staranne rozważenie twierdzeń podatnika (art. 80 KPA). Sąd Najwyższy podziela w tym zakresie pogląd wyrażony w uzasadnieniu wyroku z dnia 20 czerwca 1996 r., III ARN 13/96 (OSNAPiUS 1997 Nr 3, poz. 29). To jednak podatnik musi wykazać – a przynajmniej uprawdopodobnić – istnienie okoliczności uniemożliwiających dokonanie odpowiednich wpisów w księdze przychodów i rozchodów. W niniejszej sprawie podatnik nie podał, z wystarczającym uzasadnieniem, żadnej okoliczności wskazującej na legalne nabycie przez niego towarów, których cena stanowiłaby koszty uzyskania przychodu. Nie podał on numeru telefonu komórkowego, z którego zamawiał towary, w związku z czym organ nie mógł ustalić dostawcy na podstawie odczytu wydruku przeprowadzonych rozmów. Zapłata następowała zawsze gotówką, mimo że niektóre kwoty z uwagi na ich wysokość powinny być przekazywane za pośrednictwem banku. Organ podatkowy nie mógł zatem ustalić sprzedawcy na podstawie numeru jego rachunku bankowego. Miejsce odbioru towaru – obok umówionej stacji benzynowej – także uniemożliwiało ustalenie, kto był sprzedawcą towaru. Uznać zatem trzeba, że organy podatkowe, podejmując próby ustalenia sprzedawcy na podstawie powyższych okoliczności, dołożyły odpowiednich starań w tym zakresie.

Z tych względów na podstawie art. 393¹³ KPC w związku z art. 10 ustawy z

dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego... (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzeczono jak w sentencji.

=====