

Wyrok z dnia 18 kwietnia 2002 r.

III RN 45/01

Pojęcie obnośnego i obwoźnego handlu detalicznego artykułami przemysłowymi zawarte w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie karty podatkowej (Dz.U. Nr 124, poz. 551 ze zm.) należy rozumieć w znaczeniu jakie ma ono w stosunkach handlowych, to znaczy jako sprzedaż (handel) towarów w małych ilościach, w przeciwieństwie do handlu jako sprzedaży (kupna) większych ilości towaru.

Przewodniczący SSN Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Andrzej Kijowski, Herbert Szurgacz (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 18 kwietnia 2002 r. sprawy ze skargi Albiny K. na decyzję Izby Skarbowej w B. w przedmiocie wyłączenia z opodatkowania w formie karty podatkowej, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Białymstoku z dnia 28 czerwca 2000 r. [...]

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

U z a s a d n i e

Albina K. korzystała z opodatkowania w formie karty podatkowej z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie handlu artykułami przemysłowymi w formie obnośnego i obwoźnego handlu, bez zatrudniania pracowników. Decyzją z dnia 12 grudnia 1996 r. [...] Urząd Skarbowy w B. wyłączył podatniczkę z tej formy opodatkowania z uzasadnieniem, że wprowadziła w błąd organ podatkowy co do zakresu i warunków wykonywania działalności gospodarczej, prowadząc faktycznie wielomiliardową działalność gospodarczą, korzystając z usług innych osób. Wymieniona decyzja, a także późniejsze decyzje Urzędu Skarbowego i Izby Skarbowej w B.

były uchylane w wyniku odwołań względnie skargi podatkiczki, kwestionującej zatrudnianie innych osób w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Po ponownym rozpatrzeniu sprawy i po przeprowadzeniu uzupełniającego postępowania Urząd Skarbowy w B. decyzją z dnia 24 września 1999 r. wyłączył Albinę K. z opodatkowania w formie karty podatkowej z uzasadnieniem, że podatkiczka nie wykonywała wyłącznie deklarowanego handlu obwoźnego, bez zatrudniania pracowników w warunkach określonych w § 4 ust. 2 rozporządzenia w sprawie karty podatkowej, lecz prowadziła również sprzedaż hurtową.

Izba Skarbowa w B., po rozpoznaniu odwołania podatkiczki, decyzją z dnia 10 grudnia 1999 r. utrzymała zaskarżoną decyzję w mocy. Z kolei po rozpoznaniu skargi podatkiczki, Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 28 czerwca 2000 r. uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej.

W uzasadnieniu wyroku Sąd wskazał, że zawarty w decyzji wniosek, że podatkiczka prowadziła handel hurtowy jest dowolny i nie znajduje oparcia w zebranych materiale dowodowym. Został on oparty wyłącznie na fakcie sprzedaży dużej ilości towarów. W ten sposób - zdaniem Sądu - doszło do utożsamienia sprzedaży detalicznej ze względu na jej rozmiar ze sprzedażą hurtową. Zdaniem Sądu, organy podatkowe nie wskazały ani jednego faktu i dowodu potwierdzającego prowadzenie przez Albinę K. sprzedaży hurtowej. Dlatego też decyzja Izby Skarbowej, jako oparta na przypuszczeniach i hipotezach, a nie na rzeczywiście stwierdzonych faktach, została przez Sąd uchylona.

Od powyższego wyroku złożył rewizję nadzwyczajną Minister Sprawiedliwości. Zarzucając wyrokowi rażące naruszenie art. 22 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) „w związku z art. 187 § 23 ust. 1 pkt 3” rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie karty podatkowej (Dz.U. Nr 124, poz. 551 ze zm.) oraz art. 80 KPA, wniósł o uchylenie wyroku i oddalenie skargi.

Zdaniem Ministra Naczelny Sąd Administracyjny nieobiektywnie ocenił zebrany w sprawie materiał dowodowy, ignorując w szczególności ustalenia poczynione przez organy skarbowe, przez co naruszył powołane w rewizji przepisy. Dane ilustrujące rozmiar działalności gospodarczej nie były kwestionowane w toku procesu. W wyniku kontroli skarbowej ustalono, że w 1993 r. Albina K. w ramach 50 odpraw celnych zakupiła 113.179 kg towarów. Łączna wartość zakupionych w 1993 r. towarów handlowych wynosiła 3.911.050.000 zł, zaś wartość sprowadzonego z zagranicy

towaru w 1993 r. wynosiła 6.490.218.000 zł. W 1993 r. podatniczka przekazała dostawcom zagranicznym kwotę 176.717 USD. Sprzedaż prowadzona była w wielu punktach, a do wyładunku towaru wynajmowani byli ludzie. O bardzo dużym obrocie z prowadzonej sprzedaży świadczy wyliczona przez organy skarbowe średnia sprzedaży skarpet dziecięcych w okresie 19 sierpnia - 29 grudnia 1993 r., wynosząca według dokonanych przez Urząd Skarbowy wyliczeń, średnio 10.955 skarpet dziennie i średnio około 1000 par skarpet na godzinę, 16-17 par skarpet na minutę. Ponadto w tym samym czasie podatniczka sprzedawała również inne towary w dużych ilościach, jak: spódnice, bluzki, czapki itp.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie karty podatkowej (Dz.U. Nr 124, poz. 551 ze zm.) przewiduje, że niektóre kategorie podmiotów mogą płacić zryczałtowany podatek w formie karty podatkowej. Podatnik, prowadzący działalność opodatkowaną w formie karty podatkowej, korzysta z określonych ulątwień przewidzianych § 2 rozporządzenia. Zryczałtowany podatek dochodowy w formie karty podatkowej mogą płacić podatnicy spełniający wymagania określone w § 4 rozporządzenia. Na podatnikach tych ciąży obowiązek zawiadomienia urzędu skarbowego o zmianach, jakie zaszły w stosunku do stanu faktycznego podanego w złożonym wniosku o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej, powodujących utratę warunków do opodatkowania w tej formie oraz wpływających na wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej (§ 18 rozporządzenia). Niepowiadomienie urzędu skarbowego o tych zmianach powoduje wyłączenie z opodatkowania w formie karty podatkowej i obowiązek płacenia podatku na zasadach ogólnych (§ 23 pkt 3). Wymieniony skutek następuje z mocy prawa, ustalenie istnienia bądź braku okoliczności powodujących utratę warunków do opodatkowania w formie karty podatkowej jest dokonywane przez organ podatkowy w postępowaniu podatkowym.

Do postępowania podatkowego wszczętego decyzją pierwszego Urzędu Skarbowego w B. z dnia 12 grudnia 1996 r. miały zastosowanie przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. Stosownie do art. 335 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) odwołania od decyzji wydanych na podstawie przepisów ustawy z dnia 19 grudnia 1980 o zobowiązaniach

podatkowych, wniesione przed 1 stycznia 1998 r., podlegają rozpatrzeniu na podstawie przepisów tej ustawy oraz dotychczasowych przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego.

Zarzut rewizji nadzwyczajnej rażącego naruszenia przez Naczelnny Sąd Administracyjny przepisu art. 80 KPA jest uzasadniony. Według tego przepisu organ administracji publicznej ocenia na podstawie całokształtu materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona. W spornej kwestii, czy podatniczka Albina K., wbrew złożonej deklaracji o prowadzeniu działalności w formie obnośnego i obwoźnego handlu detalicznego, w rzeczywistości prowadziła działalność gospodarczą o dużych rozmiarach, NSA przyjął, że dowodem na prowadzenie działalności hurtowej mogłyby być dowody z dokumentów i zeznań świadków, natomiast nie może nimi być fakt sprzedaży towarów w dużej ilości. Stanowisko to nie jest trafne. Środkiem dowodowym w postępowaniu podatkowym, prowadzonym w oparciu o przepisy KPA, mogą być wszelkie źródła informacji, umożliwiające dowodzenie (art. 75 KPA). Powołane powyżej rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie karty podatkowej w części III zatytułowanej „Obnośny i obwoźny handel detaliczny produkcją przemysłową” nie zawiera definicji handlu detalicznego. Pojęcie to należy zatem rozumieć w znaczeniu, jakie ono ma w stosunkach handlowych, tzn. jako sprzedaż (handel) towarów w małych ilościach, w przeciwieństwie do hurtu jako sprzedaży (kupna) większych ilości towaru. Z uzasadnienia wyroku NSA wynika, że Sąd ten, wskazując, iż organy podatkowe nie wskazały choćby jednej faktury ilustrującej sprzedaż hurtową przez podatniczkę, wiąże sprzedaż hurtową z dokonywaniem obrotu towarem na podstawie faktur. Pogląd taki nie jest trafny. Faktura(y) jest tylko jednym ze środków dowodowych wskazujących na prowadzenie działalności hurtowej. Sama faktura nie kreuje działalności hurtowej, podobnie brak faktur nie przesądza sam przez się o tym, że nie była prowadzona sprzedaż hurtowa towarów. Dla przyjęcia istnienia działalności hurtowej zasadnicze znaczenie ma rzeczywista sprzedaż dużej ilości towaru, co może być wykazywane w postępowaniu podatkowym różnymi środkami dowodowymi. NSA w ocenie materiału dowodowego, sprzecznie z art. 80 KPA, nie przywiązał znaczenia do zebranego przez organy skarbowe materiału ilustrującego rozmiary kupna i sprzedaży towarów przez podatniczkę Albinę K. Nie kwestionowane w sprawie i przytoczone w rewizji nadzwyczajnej dane dotyczące ilości sprowadzanego z zagranicy towaru oraz wyliczenia w zakresie możliwości ich sprzedaży dokonane przez Izbę Skarbową, zgodnie z zasadami doświad-

czenia życiowego wskazują, że ich sprzedaż nie mogła być dokonywana w ramach deklarowanego obnośnego i obwoźnego handlu, wykonywanego przez jedną osobę, mianowicie przez podatniczkę.

W świetle powyższych rozważań zarzut rewizji nadzwyczajnej rażącego naruszenia art. 80 KPA należy uznać za w pełni uzasadniony. Zaskarżony wyrok narusza również rażąco przepis § 23 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 20 grudnia 1991 r. w sprawie karty podatkowej, według którego podatnicy, którzy nie zawiadomią urzędu skarbowego o zmianach powodujących utratę warunków do opodatkowania w formie karty podatkowej albo mających wpływ na podwyższenie podatku dochodowego w formie karty podatkowej podlegają wyłączeniu z opodatkowania w formie karty podatkowej i są obowiązani płacić podatek na ogólnych zasadach za cały rok podatkowy. Sąd Najwyższy nie uwzględnił natomiast sformułowanego w rewizji nadzwyczajnej zarzutu naruszenia przepisu określonego jako „art. 187” bez wskazania, w jakim akcie normatywnym przepis ten miałby być zamieszczony. Nie jest zadaniem Sądu Najwyższego w postępowaniu wszczętym na skutek wniesienia rewizji nadzwyczajnej domyślać się naruszenia jakiej normy prawnej zarzuca skarżący. Powyższa wadliwość nie miała jednak wpływu na rozstrzygnięcie sprawy w wyniku wniesionej rewizji nadzwyczajnej.

Biorąc powyższe pod rozwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹³ KPC w związku z 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.

=====