

Wyrok z dnia 10 grudnia 1996 r.
III RN 48/96

Przepis art. 30 ust. 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst : Dz. U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416) w brzmieniu ustalonym ustawą z dnia 16 grudnia 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania i niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 134, poz. 646) nie zezwalał na ustalenie podatku w wysokości 20 %, jeżeli podstawę opodatkowania ustalono w inny sposób niż w wyniku oszacowania.

Przewodniczący SSN: Adam Józefowicz, Sędzia SN: Andrzej Wróbel (sprawozdawca), Sędzia NSA: Jerzy Sulimierski.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 10 grudnia 1996 r. sprawy ze skargi Zbigniewa M. na decyzję Izby Skarbowej w R. z dnia 26 października 1995 r. [...] w przedmiocie ustalenia zryczałtowanego podatku dochodowego za rok 1994, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy w Rzeszowie z dnia 25 kwietnia 1996 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i poprzedzającą go decyzję Izby Skarbowej w R. z dnia 26 października 1995 r. [...] oraz zasądził od Izby Skarbowej w R. na rzecz skarżącego kwotę 84 zł 20 gr tytułem zwrotu kosztów postępowania przed Naczelny Sąd Administracyjny

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

Decyzją z dnia 25 lipca 1995 r. [...] Urząd Skarbowy w R. określił Zbigniewowi M. zryczałtowany podatek dochodowy za 1994 rok na kwotę 2806 zł 90 gr powołując jako podstawę prawną decyzji przepisy art. 5 ust. 1 i 3, art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111 ze zm.), art. 30 ust. 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 ze zm.) i § 1 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a, § 6 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1993 r. w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych (Dz. U. Nr 132, poz. 635 ze zm.). W uzasadnieniu powyższej decyzji podano, że Zbigniew M. prowadzi działalność gospodarczą w zakresie betoniarstwa budowlanego i w 1994 r. nie prowadził ewidencji przychodów i zakupów, w związku z czym do wymiaru zryczałtowanego podatku dochodowego przyjęto przychód w kwocie 15.435 zł 40 gr ustalony w oparciu o kopie rachunków przedstawionych przez podatnika w czasie kontroli i od tego dochodu ustalono podatek w wysokości 20%.

Po rozpatrzeniu odwołania Zbigniewa M. od powyższej decyzji Izba Skarbowa w R. decyzją z dnia 26 października 1995 r. [...] utrzymała w mocy decyzję organu skarbowego pierwszej instancji, powołując jako podstawę prawną decyzji przepisy art. 10, art. 14, art. 30 ust. 1 pkt 6 i 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz § 1 ust. 1 powołanego wyżej rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia

1993 r. W ocenie organu odwoławczego Zbigniew M. opodatkowany był w 1994 r. według zasad określonych w powyższym rozporządzeniu, a zatem osiągał przychody wymienione w art. 13 ust. 1 i art. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychody te nie podlegają łączeniu z przychodami uzyskiwanymi z innych źródeł i podlegają opodatkowaniu w formie ryczałtu w wysokości określonej w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1993 r. Skoro jednak podatnik nie prowadził ewidencji przychodów, to organ skarbowy był obowiązany dokonać szacunkowego określenia nie zaewidencjonowanego przychodu i ustalić od tej kwoty podatek w wysokości 20 %.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie-Ośrodek Zamiejscowy w Rzeszowie wyrokiem z dnia 25 kwietnia 1996 r. [...] oddalił skargę Zbigniewa M. na decyzję Izby Skarbowej w R. W ocenie Sądu skarżący uzyskiwał w 1994 r. przychody z takiego źródła przychodów, które opodatkowane były w formie zryczałtowanego podatku dochodowego. Skoro skarżący nie dokonywał żadnych wpisów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów, to organy skarbowe były obowiązane, zgodnie z przepisem art. 30 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, do oszacowania nie zaewidencjonowanych przychodów i zastosowania stawki 20%, mimo że księga ta nie odpowiadała wzorowi ewidencji przychodów i zakupów stanowiącym załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1994 r. Wprawdzie organy skarbowe w istocie nie zastosowały oszacowania przychodów, gdyż oparły się w tym zakresie na kopiach rachunków przedłożonych przez podatnika, z których wynikało, że wysokość dochodu podlegającego opodatkowaniu była znacznie zbliżona do wskazanego przez podatnika w jego rozliczeniu, to jednak tylko z tego faktu nie można wyprowadzić wniosku, że organy skarbowe nie były obowiązane do zastosowania stawki 20%. Zastosowanie tej stawki jest bowiem skutkiem nieprowadzenia ewidencji, natomiast sposób ustalenia podstawy opodatkowania, chociaż określony jako oszacowanie, nie jest sam w sobie przyczyną zastosowania tej stawki. Jeśli bowiem organy podatkowe nie mogły skorzystać z ewidencji ze względu na jej brak, to przyjęcie przychodu według danych podatnika należy ocenić jako działanie nie pozostające w sprzeczności z ustawą.

Minister Sprawiedliwości zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucając temu wyrokowi rażące naruszenie art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368) w związku z § 4 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1993 r. w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych (Dz. U. Nr 132, poz. 635, zm.: Dz. U. z 1994 r., Nr 15, poz. 52 i Nr 43, poz. 170) i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz uchylenie decyzji Izby Skarbowej w R. oraz poprzedzającej ją decyzji Urzędu Skarbowego w R. i orzeczenie co do istoty sprawy względnie o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Rzeszowie do ponownego rozpoznania. W ocenie wnoszącego rewizję nadzwyczajną zastosowanie art. 30 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustalenie podatku w wysokości 20% uzależnione jest od istnienia dwóch przesłanek, tj. nieprowadzenia lub nierzetelnego prowadzenia przez podatnika ewidencji przychodów oraz określenia nie zaewidencjonowanego przychodu w drodze oszacowania. W niniejszej sprawie brak jest dowodów prowadzenia przez podatnika ewidencji przychodów i zakupów, natomiast nie została spełniona przesłanka

oszacowania wartości nie zaewidencjonowanego przychodu, a zatem Sąd miał podstawę do uchylenia zaskarżonej decyzji Izby Skarbowej w R. i poprzedzającej ją decyzji Urzędu Skarbowego w R. Wnoszący rewizję nadzwyczajną jest zdania, że zaskarżony wyrok Sądu narusza przepis art. 7 Kodeksu postępowania administracyjnego, bowiem ustalenie, w istniejącym stanie faktycznym i prawnym sprawy, kwoty podatku według stawki 20% nie znajduje uzasadnienia i pozostaje w sprzeczności ze słusznym interesem podatnika.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zgodnie z przepisem § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 1993 r. w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób fizycznych (Dz. U. Nr 132, poz. 635 ze zm.), zryczałtowany podatek dochodowy od działalności w zakresie budownictwa wynosił 5 % przychodów z tej działalności. W razie gdy podatnik prowadził działalność, z której przychody opodatkowane są różnymi stawkami, podatek ustala się, stosownie do § 4 ust. 2 zdanie drugie tego rozporządzenia, według stawki właściwej dla przychodów z każdego roku działalności, pod warunkiem że podatnik prowadzi ewidencję przychodów w sposób umożliwiający określenie przychodów z każdego rodzaju działalności. W przypadku, gdy podatnik nie prowadzi ewidencji w sposób wskazany w tym przepisie, wówczas zryczałtowany podatek dochodowy wynosi 7,5 % przychodów. Z kolei przepis § 6 ust. 1 rozporządzenia zobowiązywał podatników do prowadzenia ewidencji przychodów i zakupów według wzoru stanowiącego załącznik do rozporządzenia. W 1994 r. podatnicy byli zobowiązani założyć ewidencję przychodów i zakupów i przedstawić ją do poświadczenia właściwemu urzędowi skarbowemu nie później niż do dnia 31 stycznia 1994 r.

W rozpatrywanej sprawie jest niesporne, że podatnik otrzymał podatkową księgę przychodów i rozchodów, która w ocenie Sądu nie odpowiadała wzorowi ewidencji przychodów i zakupów stanowiącemu załącznik do rozporządzenia oraz że brak jest dowodu prowadzenia ewidencji przychodów zgodnie z przepisami wymienionego wyżej rozporządzenia.

Przepisy rozporządzenia nie określają skutków nieprowadzenia lub nierzetelnego prowadzenia ewidencji przychodów i zakupów przez podatnika podlegającego zryczałtowanemu podatkowi dochodowemu. Stanowi o tym przepis art. 30 ust. 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416) w brzmieniu ustaloną ustawą z dnia 16 grudnia 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania i niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 134, poz. 646). Trafny jest pogląd wnoszącego rewizję nadzwyczajną, że zastosowanie tego przepisu i ustalenie podatku w wysokości 20 % uzależnione jest od łącznego spełnienia dwóch przesłanek, tj. nieprowadzenia lub nierzetelnego prowadzenia ewidencji przychodów przez podatnika objętego zryczałtowanym podatkiem dochodowym oraz określenia wartości nie zaewidencjonowanego przychodu w drodze oszacowania. W przypadku zatem, gdy podatnik nie prowadzi ewidencji przychodów i zakupów lub prowadzi ją nierzetelnie, niezbędną przesłanką ustalenia podatku w wysokości 20 % jest określenie wartości nie ujętego w ewidencji przychodu w drodze oszacowania. Powyższy przepis nie reguluje warunków i trybu oszacowania wartości niezaewidencjonowanego przychodu. Czyni to przepis art. 11 ust. 1 ustawy z

dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111 ze zm.), zgodnie z którym organ podatkowy ustala podstawę obliczenia podatku w drodze oszacowania, jeżeli brakuje danych niezbędnych do ustalenia tej podstawy. W orzecznictwie sądowym utrwalił się pogląd, że brak księgi podatkowej lub nierzetelne jej prowadzenie zobowiązuje organ podatkowy do ustalenia podstawy opodatkowania tylko wówczas, gdy organ ten nie dysponuje innymi dowodami niezbędnymi do jej ustalenia. Należy zatem przyjąć, że przepis art. 11 ustawy o zobowiązaniach podatkowych ma zastosowanie tylko wówczas, gdy podatnik nie prowadzi księgi podatkowej (ewidencji) lub prowadzi ją nierzetelnie i jednocześnie organ podatkowy nie dysponuje innymi dowodami niezbędnymi do ustalenia podstawy opodatkowania. Prowadzi to zatem do wniosku, że stwierdzenie przez organ podatkowy, iż podatnik nie prowadzi księgi podatkowej lub prowadzi ją nierzetelnie, nie zobowiązuje (nie uprawnia) tego organu do zastosowania instytucji oszacowania, jeżeli ustalenie podstawy opodatkowania jest możliwe na podstawie danych posiadanych przez ten organ lub, jak w niniejszej sprawie, na podstawie dokumentów przedłożonych przez podatnika.

Sąd Najwyższy jest zdania, że wykładnia przepisu art. 30 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie może być dokonywana w oderwaniu od wyżej ustalonej treści przepisu art. 11 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Między tymi przepisami nie zachodzi stosunek *lex specialis-lex generalis*, bowiem przepis art. 11 ostatnio wymienionej ustawy uzupełnia jedynie treść przepisu art. 30 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w tym sensie, że w razie nieprowadzenia lub nierzetelnego prowadzenia ewidencji przychodów przez podatnika objętego zryczałtowanym podatkiem dochodowym, organ podatkowy nie jest w każdym przypadku zobowiązany do ustalenia wartości niezaewidencjonowanego przychodu w drodze oszacowania, co mogłoby wynikać z wykładni gramatycznej tego przepisu, lecz może to uczynić tylko wówczas, gdy brakuje niezbędnych danych do ustalenia tej kwoty.

Trafny jest pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, że w rozpoznawanej sprawie organy podatkowe nie zastosowały w istocie oszacowania przychodów, gdyż oparły się w tym zakresie na kopiach rachunków przedłożonych przez podatnika. Za błędne należy natomiast uznać stwierdzenie Sądu, że ustalenie podatku w wysokości 20 % jest jedynie konsekwencją nieprowadzenia ewidencji, natomiast sposób ustalenia podstawy opodatkowania nie jest przyczyną zastosowania powyższej stawki. Podzielić należy bowiem odmienny, prawidłowy pogląd wnoszącego rewizję nadzwyczajną, że ustalenie podatku w wysokości 20 % jest dopuszczalne tylko wówczas, gdy organ podatkowy stwierdzi nieprowadzenie względnie nierzetelne prowadzenie ewidencji przychodów przez podatnika objętego zryczałtowanym podatkiem dochodowym i określi wartość niezaewidencjonowanego przychodu w drodze oszacowania. Przepis art. 30 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zezwala na ustalenie podatku w wysokości 20 %, jeżeli podstawę opodatkowania ustalono w inny sposób niż oszacowanie, w szczególności zaś na podstawie przedłożonych przez podatnika rachunków, z których wynika, że dochód do opodatkowania jest taki sam, jaki wykazał podatnik w swoim rozliczeniu.

Stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu kasacyjnym Sąd Najwyższy uznał, że zaskarżony wyrok rażąco narusza przepis art. 30 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przez jego błędną wykładnię oraz przepis § 4 ust. 1

pkt 2 wymienionego rozporządzenia przez niezastosowanie tego przepisu.
Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====