

Wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r.
III ARN 11/96

Przy ocenie rzetelności podatkowej księgi przychodów i rozchodów, organy podatkowe obowiązane są brać pod rozwagę obok elementów obiektywnych stwierdzonego uchybienia w prowadzeniu księgi, również oczywisty usprawiedliwiony błąd w jej prowadzeniu przez podatnika.

Przewodniczący SSN: Janusz Łętowski, Sędziowie SN: Adam Józefowicz (sprawozdawca), Andrzej Kijowski, Jerzy Kwaśniewski, Andrzej Wróbel

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 20 czerwca 1996 r. sprawy ze skargi Jana Ż. na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 20 kwietnia 1994 r. [...] w przedmiocie utraty prawa do zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego [...] oraz na decyzję wymienionej Izby z dnia 21 kwietnia 1994 r. [...] w przedmiocie ustalenia zobowiązania w podatku obrotowym za 1990 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach z dnia 22 sierpnia 1995 r. [...]

- 1) u c h y l i ł zaskarżony wyrok,
- 2) u c h y l i ł decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 20 kwietnia 1994 r., [...] i poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego w G. z dnia 15 października 1993 r., [...],
- 3) u c h y l i ł decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 21 kwietnia 1994 r. [...] i poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego w G. z dnia 8 listopada 1993 r., [...],
- 4) zasądził od Izby Skarbowej w K. na rzecz Jana Ż. kwotę 20 (dwadzieścia) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

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

Kierownik Urzędu Skarbowego w G. decyzją z dnia 27 grudnia 1990 r. zwolnił Jana Ż. od podatku obrotowego i dochodowego za okres od dnia 21 grudnia 1990 r. do dnia 21 grudnia 1991 r. na warunkach określonych w rozporządzeniu 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). W wyniku sprawdzenia w dniu 22 lipca 1993 r. podatkowej księgi przychodów i rozchodów za 1990 r. stwierdzono, że zapis dotyczący zakupu olejów, zaksięgowanych pod poz. III 5 obejmuje kwotę 1.544.000 zł, gdy wartość zakupu wyniosła w rzeczywistości 2.544.000 zł.

W związku z tym Urząd Skarbowy w G. decyzją z dnia 15 października 1993 r., [...] orzekł utratę prawa do zwolnienia od podatków, poczynając od dnia 21 grudnia 1990 r. wobec stwierdzenia nierzetelnego prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

Po rozpatrzeniu odwołania Jana Ż. od powyższej decyzji z dnia 15 października

1993 r., orzekającej utratę warunków do zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego z nowo uruchomionej działalności w zakresie sprzedaży hurtowej artykułów przemysłowych za okres od 21 grudnia 1990 r. do 21 grudnia 1991 r., Izba Skarbowa w K. decyzją z dnia 20 kwietnia 1994 r. [...] utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję. W uzasadnieniu tej decyzji stwierdzono, że nie można uznać, iż zapis w księdze podatkowej niezgodny z dowodem, stanowiącym podstawę do księgowania wynika z braku doświadczenia. Wykazanie zwykłej staranności i sprawdzenie dokonanych zapisów w księdze z dowodami źródłowymi mogłoby zapobiec zarzutowi nierzetelnego prowadzenia księgi podatkowej. Ocena stopnia nierzetelności prowadzonej księgi podatkowej nie mieści się w konstrukcji § 7 ust. 5 wymienionego wyżej rozporządzenia.

Kolejną decyzją z dnia 8 listopada 1993 r. [...] w sprawie ustalenia zobowiązania w podatkach obrotowym i dochodowym za 1990 r., Urząd Skarbowy w G. ustalił podatek obrotowy na kwotę 756.400 zł. od obrotu 75.643.000 zł. to jest w wysokości zeznanej w związku z utratą zwolnienia podatkowego.

Po rozpatrzeniu odwołania Jana Ż. od powyższej decyzji, Izba Skarbowa w K. decyzją z dnia 21 kwietnia 1994 r. postanowiła uchylić częściowo zaskarżoną decyzję i obniżyć podatek obrotowy z kwoty 756.400 zł. do kwoty 746.000 zł. w związku z tym, że towar o wartości 1.000.000 zł, którego zakupu nie wykazano w księdze podatkowej, nie został sprzedany w 1990 r., co uzasadnia skorygowanie obrotu o tę kwotę. Poza tym uznano, że decyzja jest zasadna.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach rozpatrując sprawę na skutek skargi Jana Ż., wyrokiem z dnia 22 sierpnia 1995 r. [...] oddalił skargę uznając, że nie zasługuje ona na uwzględnienie, gdyż zaskarżone decyzje nie naruszają obowiązującego prawa. NSA uznał, że dla oceny rzetelności księgi bez znaczenia są przyczyny, które spowodowały jej niezgodności ze stanem rzeczywistym. W związku z tym stwierdził, że nierzetelna jest księga, do której nie wpisano transakcji nie tylko w celu ukrycia wysokości obrotu, ale także z powodu zapomnienia, czy przeoczenia. O rzetelności księgi decyduje zatem wyłącznie obiektywna zgodność jej zapisów ze stanem rzeczywistym i nie jest konieczne wykazywanie umyślnego działania podatnika w celu zaniżenia obrotu lub badanie stopnia zawinienia podatnika. Wyrażając powyższe poglądy, NSA powołał się na takie samo stanowisko wyrażone w wyrokach tego Sądu w sprawach: III SA 633/93, SA/Gd 804/93 i SA/Ka 1303/93 oraz Sądu Najwyższego w sprawie III ARN 89/92.

Ponadto w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego zasadne było ustalenie podatnikowi zobowiązania dotyczącego podatku obrotowego za 1990 r. ze względu na utratę prawa do zwolnienia od podatków, orzeczoną ostateczną decyzją administracyjną.

Minister Sprawiedliwości zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił temu wyrokowi rażące naruszenie przepisu § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 1988 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 44, poz. 350 ze zm.). Skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz o uchylenie obu decyzji Izby Skarbowej w K. i poprzedzających je decyzji Urzędu Skarbowego w G. z dnia 15 października 1993 r. i z dnia 8 listopada 1993 r.

Sąd Najwyższy po rozpatrzeniu sprawy uznał, że rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona. niesporny jest jednorazowy wadliwy zapis podatnika w księdze przy-

chodów i rozchodów pod poz. 5. Wadliwość ta polegała na tym, że wartość zakupu olejów udokumentowana rachunkiem na kwotę 2.544.000 zł. wpisana została w kwocie niższej, to jest 1.544.000 zł. Podatnik wyjaśnił, że stwierdzona niezgodność była następstwem oczywistej omyłki i nie może być uznana za nierzetelność.

Jeden z sędziów składu orzekającego NSA złożył od wyroku zdanie odrębne.

Uzasadniając swoje stanowisko, zwrócił uwagę na to, że błąd w zapisie usprawiedliwiało niezbyt wyraźne sporządzenie rachunku, na którym cyfra "2" przy pobieżnym odczytaniu mogła być uznana za cyfrę "1". Nadto niewielka kwotowo pomyłka przy uwzględnieniu całości prawidłowo wpisanych do księgi wydatków mogła być niezauważona przy przeglądaniu księgi, prowadzonej przez podatnika. Za istnieniem pomyłki przemawia fakt, że jej skutek działał na niekorzyść podatnika przez zmniejszenie wykazywanych wydatków prowadzonej działalności.

Stosownie do przepisu § 7 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), podatnik traci również prawo do zwolnienia od podatków w razie stwierdzenia, że nie prowadzi podatkowej księgi przychodów i rozchodów lub prowadzi ją nierzetelnie. Podstawą utraty prawa do zwolnienia od podatków jest stwierdzenie przez organ skarbowy, że podatkowa księga przychodów i rozchodów jest prawidłowa pod względem materialnym (rzetelna). Według § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 1988 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 44, poz. 350 ze zm.) prawidłowa pod względem materialnym (rzetelna) jest księga prowadzona zgodnie ze stanem rzeczywistym.

W ustalonych okolicznościach sprawy - zdaniem Sądu Najwyższego - nie można przypisać podatnikowi nierzetelności w zakresie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów w znaczeniu określonym w § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 1988 r. Podatnik, poza wadliwym zaksięgowaniem jednej pozycji w początkowej fazie prowadzenia działalności gospodarczej, nie miał zamiaru ukrycia faktycznego obrotu, wobec wskazania dowodu zakupu towaru, a tym samym nie istniała możliwość zagrożenia fiskalnego interesu państwa. Konstrukcja prawna rzetelności księgi podatkowej nie uzasadnia stanowiska NSA, że każdy możliwy ludzki błąd jest nierzetelnością. Stwierdzenie rzetelności lub nierzetelności księgi podatkowej wymaga zbadania przez organ podatkowy zapisów w księdze, porównania stanu rzeczywistego z dowodami i stanem księgowym oraz rozważnej i wszechstronnej oceny dokonanych ustaleń. Przyjęcie przez Naczelny Sąd Administracyjny stanowiska, że przy ocenie rzetelności ksiąg podatkowych nie mają znaczenia przyczyny ich niezgodności ze stanem rzeczywistym, prowadzi do uwzględnienia w ocenie faktów, tylko elementów obiektywnych, z pominięciem innych okoliczności - jak np. w sprawie niniejszej - błędów ludzkich przy odczytywaniu niezbyt wyraźnie sporządzonego rachunku i popełnienia w ten sposób pomyłki przy zaksięgowaniu zakupu towaru.

Organy skarbowe powinny jednakże brać pod rozwagę tego rodzaju okoliczności bowiem w przeciwnym razie prowadziłyby to do nieuzasadnionego i krzywdzącego podatnika poszerzenia podstaw odpowiedzialności podatkowej. Wyłączona byłaby w tej ocenie możliwość uwzględnienia elementów subiektywnie usprawiedliwionych. W postępowaniu podatkowym nie można też domniemywać nierzetelności podatnika.

Dodać przy tym należy, że obowiązujące obecnie rozporządzenie Ministra

Finansów z dnia 14 grudnia 1995 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 148, poz. 720) stanowi w § 10 ust. 2 pkt 5, że księgę uznaje się za rzetelną również gdy błędne zapisy są skutkiem oczywistej omyłki, a podatnik posiada dowody księgowo odpowiadające warunkom, o których mowa w § 11 ust. 3 tego rozporządzenia (faktury, rachunki itp.). W tym świetle - zdaniem Sądu Najwyższego - w sprawie niniejszej brak było podstaw do uznania prowadzonej przez podatnika księgi za nierzetelną i wydania decyzji administracyjnej stwierdzającej utratę prawa do zwolnienia do podatków i akceptowania tej decyzji przez Naczelnego Sąd Administracyjny. Oznacza to, że nie można pozostawić w obrocie prawnym wyroku NSA i poprzedzających go decyzji, opartych na nieprzekonywujących ustaleniach i wadliwej ocenie okoliczności sprawy. Stanowi to rażące naruszenie przepisu prawa, wskazanego w zarzutach rewizji nadzwyczajnej. Mając to na uwadze Sąd Najwyższy uznał, że należy uwzględnić rewizję nadzwyczajną i zawarte w niej wnioski o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz poprzedzających go decyzji administracyjnych, dotyczących utraty prawa do zwolnienia od podatków, jak również w przedmiocie ustalenia zobowiązania w podatku obrotowym za 1990 r.

Z tych względów Sąd Najwyższy na zasadzie art. 422 § 2 KPC orzekł, jak w sentencji.

=====