

Wyrok z dnia 13 lutego 2003 r.

III RN 13/02

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 ze zm.) od dnia 1 stycznia 1995 r. przewiduje stawkę podatkową jako sankcję za nieprowadzenie lub nierzetelne prowadzenie ewidencji przychodów, zarówno wtedy, gdy istnieją dowody (np. dokumenty), na podstawie których organ podatkowy może ustalić wartość niezaewidencjonowanego przychodu, jak i wtedy, gdy dowodów tych brak i konieczne jest zastosowanie metody oszacowania na podstawie art. 23 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.).

Przewodniczący SSN Kazimierz Jaśkowski, Sędziowie SN: Katarzyna Gonera (sprawozdawca), Roman Kuczyński.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 13 lutego 2003 r. sprawy ze skargi Barbary S. na decyzję Izby Skarbowej w L. z dnia 31 lipca 1998 r. [...] w przedmiocie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 1997, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 20 czerwca 2001 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i oddalił skargę.

U z a s a d n i e

Izba Skarbowa w L. decyzją z dnia 31 lipca 1998 r., Nr I.S.I-1- 823/896/98, powołując się na 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.) oraz art. 233 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), utrzymała w mocy decyzję Inspektora Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w L. z dnia 8 maja 1998 r. [...], którą określono wyso-

kość zaległości w zryczałtowanym podatku dochodowym od przychodów ewidencjonowanych osób fizycznych za 1997 rok, obciążającą podatniczkę Barbarę S., w kwocie 12.458,60 zł.

Organy podatkowe obu instancji ustaliły, że Barbara S. prowadziła ewidencję zakupu i sprzedaży, w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej polegającej na skupie i sprzedaży złomu, z naruszeniem § 9 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 1995 r. w sprawie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych oraz od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 148, poz. 719 ze zm.), gdyż stwierdzono niezaewidencjonowanie sprzedaży złomu w łącznej kwocie netto 62.293,42 zł. Fakt niezaewidencjonowania sprzedaży złomu został ustalony na podstawie otrzymanego z Przedsiębiorstwa „C.” Oddział w L. zestawienia zawartych transakcji i na podstawie faktury sprzedaży [...] z Zakładów Metalurgicznych w P. Ponadto organy podatkowe uznały za dowód tego, że złom nie stanowił prywatnej własności podatniczki i był związany z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą, złożone przez Barbarę S. i jej pracownika Zbigniewa J. w trakcie postępowania podatkowego oświadczenia, z których jednoznacznie wynikało, że sprzedany złom pochodził z przedsiębiorstwa podatniczki.

W wyniku skargi Barbary S. Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wyrokiem z dnia 20 czerwca 2001 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w L.

W uzasadnieniu wyroku Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że zaskarżona decyzja jest nielegalna, gdyż narusza prawo materialne - art. 30 ust. 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ obliczenie podatku nastąpiło w oparciu o istniejące dowody dostawy złomu, a obliczając go organy skarbowe nie stosowały szacunku, o jakim mowa w art. 30 ust. 7 ustawy. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, iż zgodnie z przyjętym w orzecznictwie poglądem (por. wyrok SN z dnia 10 grudnia 1996 r., III RN 48/96, OSNAPiUS 1997 r. nr 14, poz. 247, oraz wyroki NSA: z dnia 2 kwietnia 1999 r., III SA 2308/98, z dnia 11 czerwca 1999 r., I SA/Lu 346/98, z dnia 6 października 1999 r., III SA 7194/98, z dnia 15 października 1999 r., I SA/Wr 1373/97, z dnia 10 grudnia 1999 r., I SA/Łd 1537/97 i inne) obliczenie zryczałtowanego podatku według stawki 20 % jest dopuszczalne tylko wówczas, gdy obliczenie podstaw opodatkowania nastąpiło w oparciu o szacunek. W ocenie Sądu, organy podatkowe błędnie zastosowały prawo materialne, w

wyniku czego nieprawidłowo obliczyły wysokość podatku. Uchybienie takie stanowi, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, samodzielną przesłankę do wyeliminowania zaskarżonej decyzji z obrotu.

Rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł Minister Sprawiedliwości, zarzucając 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 ze zm.) w związku z art. 30 ust. 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym Minister Sprawiedliwości wniósł o uchylenie powyższego wyroku i oddalenie skargi.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej wskazano, że pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego miał swoje uzasadnienie jedynie w odniesieniu do stanu prawnego obowiązującego w 1994 r., ponieważ w tym roku podatkowym przepis art. 30 ust. 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązywał w następującym brzmieniu: „w razie nieprowadzenia lub nierzetelnego prowadzenia ewidencji przychodów przez podatnika objętego zryczałtowanym podatkiem dochodowym, o którym mowa w ust. 1 pkt 6, organ podatkowy określi wartość niezaewidencjonowanego przychodu w drodze oszacowania i ustali od tej kwoty podatek w wysokości 20 %”. Takie brzmienie tego przepisu zostało nadane przez art. 1 pkt 12 ustawy z dnia 16 grudnia 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania i niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 134, poz. 646). Natomiast od 1 stycznia 1995 r. powołany przepis art. 30 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, z mocy art. 1 pkt 20 lit. e ustawy z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25) miał następujące brzmienie: „w razie nieprowadzenia lub nierzetelnego prowadzenia ewidencji przychodów przez podatnika objętego zryczałtowanym podatkiem dochodowym, o którym mowa w ust. 1 pkt 6, organ podatkowy określi wartość niezaewidencjonowanego przychodu, w tym również w drodze oszacowania i ustali od tej kwoty podatek w wysokości 20 %”. Zmiana treści tego przepisu (dodanie słów: „w tym również”) była uzasadniona tym, że przy poprzedniej jego redakcji podatnik, który w ogóle nie prowadził ewidencji przychodów lub prowadził ją nierzetelnie, znajdował się w korzystniejszej sytuacji niż podatnik rzetelny, ponieważ w wyniku decyzji wydanej na podstawie art. 30 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zobowiązany był opłacić w ciągu 14 dni, bez odsetek

za zwłokę, zaległy podatek od nieoszacowanego przychodu według niesankcyjnej stawki. W ocenie wnoszącej rewizję nadzwyczajną, treść przepisu art. 30 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w szczególności sformułowanie „w tym również w drodze oszacowania”, jednoznacznie stanowi, iż stawkę 20 % stosuje się zarówno do przychodu niezaewidencjonowanego określonego w drodze oszacowania, jak i do określonego w inny sposób (w tym na podstawie dostępnych dowodów).

W odniesieniu do wymienionych przez Sąd orzekający w uzasadnieniu wyroku wcześniejszych orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, Minister Sprawiedliwości stwierdził, że dotyczą one roku podatkowego 1994, a więc i stanu prawnego obowiązującego w tym roku, wobec czego poglądów prawnych w nich wyrażonych nie można zastosować do zobowiązań podatkowych z roku 1997, którego dotyczy wyrok wydany w niniejszej sprawie.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna zasługuje na uwzględnienie. Przedmiotem postępowania było określenie należnej kwoty podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 1997. Ustalono, że podatniczka - objęta zryczałtowanym podatkiem dochodowym - nierzetelnie prowadziła ewidencję przychodów ze sprzedaży złomu. Organy podatkowe, określając wartość niezaewidencjonowanego przychodu w oparciu o istniejące dowody dostawy towaru, ustaliły podatek w kwocie 12.458, 60 złotych, stosując 20% stawkę zryczałtowanego podatku dochodowego.

Trafnie w związku z tym podkreślono w rewizji nadzwyczajnej, że organy podatkowe właściwie zastosowały prawo materialne, przyjmując przedstawiony sposób ustalenia wartości niezaewidencjonowanego przychodu. Swoje rozstrzygnięcie oparły przy tym na przepisach ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu ustalonym przez ustawę z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25), obowiązującym w roku podatkowym 1997. Przepisem art. 1 pkt 20 lit .e ustawy nowelizującej zmieniono dotychczasową treść art. 30 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zezwalającą na zastosowanie stawki podatku 20 % jedynie do przychodów ustalonych w drodze oszacowania. Zmiana stanu prawnego polegała na tym, że od roku podatkowego

1995 w celu zastosowania tej podwyższonej stawki podatkowej do niezawidencjonowanego przychodu organ podatkowy mógł określić wartość tego przychodu „również w drodze oszacowania”. Biorąc pod uwagę treść art. 7 ustawy z dnia 2 grudnia 1994 r. zmieniającej zasady opodatkowania (Dz.U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25), zgodnie z którym znowelizowane przepisy należy stosować do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 1995 roku, należało przyjąć, że w razie nieprowadzenia lub nierzetelnego prowadzenia ewidencji przychodów przez podatnika do tego zobowiązanego, organ podatkowy mógł zastosować, przy określaniu wartości niezawidencjonowanego przychodu osiągniętego w roku podatkowym 1997, taką metodę, jaką uznał za celową lub konieczną w ustalonym stanie faktycznym, oczywiście w granicach wyznaczonych przez art. 30 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z art. 324 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, do spraw wszczętych, a nie rozpatrzonych przez organ podatkowy pierwszej instancji przed dniem 1 stycznia 1998 r., stosuje się przepisy tej ustawy. Jeżeli nawet do spraw wszczętych przed dniem wejścia w życie Ordynacji podatkowej, lecz jeszcze niezakończonych do tej daty przez organ podatkowy pierwszej instancji wydaniem decyzji administracyjnej, mają być stosowane przepisy Ordynacji podatkowej, to tym bardziej przepisy te powinny mieć zastosowanie do spraw wszczętych już po dniu wejścia w życie tej ustawy (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 maja 2002 r., III RN 61/01, Monitor Podatkowy 2002 nr 6, poz. 3). W rozpoznawanej sprawie postępowanie podatkowe zostało wszczęte niewątpliwie po 1 stycznia 1998 r., co oznacza, że zarówno do samego przebiegu postępowania podatkowego, jak i do zobowiązań podatkowych, zastosowane powinny być przepisy Ordynacji podatkowej, w tym również jej art. 23, regulujący kwestię stosowania przez organ podatkowy metody oszacowania przy określaniu podstawy opodatkowania. Zgodnie z art. 23 § 1 Ordynacji podatkowej, ustalenie podstawy obliczania podatku w drodze oszacowania może nastąpić, jeżeli brakuje danych niezbędnych do ustalenia tej podstawy (np. gdy brak jest ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do jej określenia albo gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania). Jednocześnie art. 23 § 2 Ordynacji podatkowej przewiduje, że organ podatkowy odstąpi od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli dane wynikające z ksiąg podatkowych (w rozumieniu art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej), uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania. Oznacza to, że organ podatkowy powinien w

pierwszym rzędzie oprzeć się na zgromadzonych dowodach, a dopiero przy ich braku może zastosować instytucję oszacowania. Uwzględniając regulację wynikającą zarówno z art. 30 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu mającym zastosowanie w rozpoznawanej sprawie, jak i z art. 23 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej, stwierdzić należy, że w rozpoznawanej sprawie organy podatkowe prawidłowo dokonały ustalenia wartości niezaewidencjonowanego przychodu w oparciu o dowody dostawy towaru i do tak określonej wartości wymierzyły podatek w wysokości 20 %. Przepis art. 30 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych sankcjonuje określoną w nim stawką podatkową zarówno nieprowadzenie, jak i nierzetelne prowadzenie ewidencji przychodów. Zakłada w związku z tym, że mogą istnieć pewne dowody (np. dokumenty), na podstawie których organy podatkowe będą w stanie ustalić wartość niezaewidencjonowanego przychodu, bez konieczności uciekania się do metody oszacowania. Sankcja za nierzetelne prowadzenie ewidencji przychodów dotyczy zatem także sytuacji, w których istnieją pewne dowody pozwalające ustalić wartość niezaewidencjonowanego przychodu. Prowadzi to do wniosku, że zaskarżony wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego narusza art. 30 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym, ponieważ Sąd błędnie uznał, że organy podatkowe naruszyły prawo stosując sankcję w postaci podwyższonej stawki podatku, przy określeniu przychodu, w oparciu o zebrane dokumenty, a więc bez zastosowania instytucji oszacowania.

Słusznie podniesiono w rewizji nadzwyczajnej, że Naczelny Sąd Administracyjny, oceniając prawidłowość decyzji organów podatkowych, oparł się na brzmieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych sprzed jej nowelizacji z dnia 2 grudnia 1994 r. Powołane w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku orzeczenia Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczyły w większości obciążeń podatkowych zryczałtowanym podatkiem dochodowym za rok 1994, a więc zobowiązań, do których miały zastosowanie przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych sprzed wskazanej nowelizacji.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie 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.) w związku z art. 393¹³ § 1 k.p.c. orzekł jak w sentencji.

