

**Wyrok z dnia 26 września 1996 r.**  
**III ARN 44/96**

**W wypadku braku możliwości sprawdzenia prawidłowości prowadzenia przez podatników rejestru i podatkowej księgi przychodów i rozchodów z przyczyn niezawinionych od podatnika, organ podatkowy może przyjąć za podstawę ustalenia zobowiązania podatkowego oszacowaną wartość sprzedaży za okres braku ewidencji obrotów.**

Przewodniczący SSN: Adam Józefowicz (sprawozdawca), Sędziowie SN: Kazimierz Jaśkowski, Andrzej Kijowski, Jerzy Kuźniar, Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 26 września 1996 r. sprawy ze skargi Jana P. na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 24 lutego 1993 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku obrotowego za 1991 rok, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Krakowie z dnia 22 września 1993 r. [...]

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

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

Urząd Skarbowy w K. decyzją z dnia 23 listopada 1992 r. wymierzył Janowi P. podatek obrotowy za 1991 r. w wysokości 134.738.300 zł z tytułu prowadzenia działalności, polegającej na kupnie i sprzedaży wartości dewizowych. Za podstawę do wyliczenia podatku obrotowego przyjęto całość obrotu wykazanego w podatkowej księdze przychodów i rozchodów. W decyzji tej nie zostały wyłączone z obrotu kwoty wydatkowane przez podatnika na nabycie sprzedanych walut w związku ze stwierdzoną w czasie kontroli w dniu 15 listopada 1991 r. nadwyżką walut obcych w stosunku do zapisów w rejestrze oraz brakiem możliwości sprawdzenia prawidłowości prowadzenia rejestru w późniejszym okresie (od 15 listopada - 31 grudnia 1991 r.), gdyż rejestr ten zginął, o czym podatnik powiadomił Urząd Skarbowy. Decyzję wydano na podstawie § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. w sprawie stawek podatku obrotowego od osób fizycznych oraz nie będących jednostkami gospodarki społecznej osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, ulg, zwolnień i trybu płatności tego podatku (Dz. U. Nr 38, poz. 165 ze zm.).

Izba Skarbowa w K. decyzją z dnia 24 lutego 1993 r. po rozpatrzeniu odwołania podatnika obniżyła wymieniony podatek obrotowy do kwoty 132.791.820 zł z powodu omyłkowego wpisania w podatkowej księdze przychodów i rozchodów kwoty 26.453.000 zł., jako sprzedaży walut obcych zamiast ich kupna, i kwoty 7.088.020 zł., jako kupna zamiast ich sprzedaży, co wynikało z kontroli dokumentów źródłowych (kupna i sprzedaży).

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie po rozpoznaniu sprawy ze skargi Jana P. na wymiar podatku obrotowego, wyrokiem z dnia 22 września 1993 r. oddalił skargę. W uzasadnieniu wyroku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że wyłączenie z podstawy opodatkowania podatkiem obrotowym kwot wydatkowanych na nabycie sprzedanych walut obcych jest uwarunkowane prowadzeniem rejestru kupna i sprzedaży wartości dewizowych zgodnie z odrębnymi przepisami, to jest z §5 ust. 1 zarządzenia Prezesa Narodowego Banku Polskiego z dnia 31 marca 1990 r. w sprawie warunków prowadzenia działalności gospodarczej, polegającej na kupnie i sprzedaży wartości dewizowych i na pośrednictwie w kupnie i sprzedaży tych wartości oraz maksymalnej wysokości marż pobieranych przy wykonywaniu tych czynności (M.P. Nr 15, poz. 119). Podatnik naruszył przepisy dotyczące prowadzenia rejestru kupna i sprzedaży wartości dewizowych, co wynika z protokołu kontroli, który jest dokumentem urzędowym (art. 75 § 1 KPA). Nie jest wyłączony dowód przeciwko treści tego dokumentu, co wynika z art. 75 § 3 KPA, lecz podatnik nie składał wniosków dowodowych w postępowaniu podatkowym. Wniosek o przesłuchanie kasjera, jako świadka w postępowaniu przed sądem administracyjnym Sąd uznał za spóźniony. Wobec zaginięcia rejestru nie można przyjąć, że rejestr zakupów i sprzedaży był rzetelnie prowadzony.

Powyższy wyrok zaskarżył Minister Sprawiedliwości. W rewizji nadzwyczajnej skarżący zarzucił temu wyrokowi rażące naruszenie art. 207 § 1 i 2 pkt 1 KPA w związku z przepisem § 6 wyżej wymienionego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. oraz naruszenie interesu Rzeczypospolitej Polskiej. Wnoszący rewizję nadzwyczajną wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Krakowie do ponownego rozpoznania.

Rozpatrując rewizję nadzwyczajną Sąd Najwyższy wziął pod uwagę co następuje:

Ustalony Janowi P. podatek obrotowy za 1991 r. wiąże się ze stwierdzeniem w kantorze wymiany walut, stanowiącym własność podatnika, podczas kontroli w dniu 15 listopada 1991 r. nadwyżki dewiz oraz z istnieniem trudności ustalenia po dacie kontroli prawidłowości prowadzenia rejestru kupna i sprzedaży dewiz w związku z zaginięciem tego rejestru. Z tego powodu opodatkowaniem objęto całość obrotu wykazanego w podatkowej księdze przychodów i rozchodów do 15 listopada 1991 r. i za okres późniejszy, nie wyłączając z obrotu kwot wydatkowanych przez podatnika na zakup sprzedanych walut. Nastąpiło to na skutek niewłaściwej wykładni przepisu § 6 wymienionego wyżej rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. Dokonana przez Naczelny Sąd Administracyjny taka sama interpretacja powyższego przepisu jest także wadliwa, gdyż nie uwzględnia wykładni Trybunału Konstytucyjnego i Sądu Najwyższego.

Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 6 grudnia 1994 r., P.3/94 (OTK 1994 - część II, poz. 40) stwierdził, że "art. 1 Przepisów Konstytucyjnych przemawia za przyjęciem innej od dotychczas stosowanej wykładni § 6 omawianego rozporządzenia, a mianowicie, iż nie podlega wyłączeniu z obrotu kwota wydatkowana na nabycie wartości dewizowych w zakresie, w jakim były one prawidłowo ewidencjonowane. Tylko

przyjmując ten kierunek wykładni § 6 omawianego rozporządzenia podzielić można pogląd Ministra Finansów o podobieństwie regulacji § 6 tegoż rozporządzenia i art. 5 ust. 1 cytowanej ustawy z dnia 6 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Przepis ten bowiem - jak już wskazano - przyjmuje w przypadku naruszenia przez podatnika obowiązków, za podstawę naliczenia wyższego podatku jedynie orzeczoną wartość nie zaewidencjonowanej sprzedaży."

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 1 czerwca 1995 r., III ARN 19/95 (OSNAPiUS 1995 nr 22 poz. 273) uznał za trafny pogląd wyrażony w powyższym orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego i stwierdził, że BBprzewidziane w § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. w sprawie stawek podatku od osób fizycznych oraz nie będących jednostkami gospodarki społecznej osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, ulg, zwolnień i trybu płatności tego podatku (Dz. U. Nr 38, poz. 165 ze zm.) uzależnienie wyłączenia z obrotu kwot wydatkowanych na nabycie sprzedanych wartości dewizowych od prowadzenia zgodnie z odrębnymi przepisami rejestru kupna i sprzedaży wartości dewizowych oznacza, że odliczenie ich nie następuje jedynie w zakresie w jakim nie znalazły one prawidłowego odzwierciedlenia w tym rejestrze.&&

Sąd Najwyższy w składzie orzekającym w niniejszej sprawie w pełni podziela powyższą wykładnię przepisu § 6 omawianego rozporządzenia. Oceniając z punktu widzenia tej wykładni wymienione decyzje podatkowe i zaskarżony wyrok, Sąd Najwyższy uznał, że orzeczenia te rażąco naruszają prawo. Przyjmując nieprawidłowe rozumienie § 6 cyt. rozporządzenia, organy skarbowe nie dokonały ustaleń niezbędnych do prawidłowego zastosowania tego przepisu. Organy podatkowe wbrew obowiązkowi wynikającemu z art. 75 i 77 § 1 KPA nie wyjaśniły należycie sprawy, a w szczególności okoliczności zaginięcia księgi podatkowej oraz określenia kwot wydatkowanych na nabycie sprzedanych wartości podlegających wyłączeniu z obrotu w zakresie, w jakim rejestr i księga podatkowa były prowadzone prawidłowo i nie zostały zakwestionowane w czasie kontroli w dniu 15 listopada 1991 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalając skargę podatnika naruszył także ustrojową zasadę państwa prawnego na skutek zaakceptowania wymiaru podatku obrotowego w nienależnej wysokości określonej przez organy skarbowe. Stanowi to - zdaniem Sądu Najwyższego - naruszenie interesu Rzeczypospolitej Polskiej.

W tym świetle okazuje się, że rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona i podlega z mocy art. 421 § 2 i art. 422 § 2 KPC uwzględnieniu. Z tego względu Sąd Najwyższy przekazując sprawę do ponownego rozpoznania skorygował jednak wniosek rewizji nadzwyczajnej w części dotyczącej określenia właściwego terenowo Ośrodka Zamiejscowego Naczelnego Sądu Administracyjnego, którym jest obecnie Ośrodek Zamiejscowy tego Sądu w Rzeszowie.

Z tych względów Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====