

Wyrok z dnia 21 stycznia 1998 r.

III RN 109/97

Podatkowa komisja odwoławcza jest właściwa w sprawie podatku obrotowego, którego sporna wysokość przekracza kwotę określoną w § 1 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 września 1982 r. w sprawie zakresu działania, składu osobowego, trybu powoływania oraz organizacji podatkowych komisji odwoławczych (Dz.U. Nr 30, poz. 212 ze zm.) chociażby tylko część tego podatku wynikała z podstawy opodatkowania ustalonej metodą szacunkową.

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Andrzej Wasilewski, Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 21 stycznia 1998 r. sprawy ze skargi Romana N. na decyzję Izby Skarbowej w T. z dnia 5 kwietnia 1996 r. [...] w przedmiocie podatku obrotowego za 1993 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 18 lipca 1997 r. [...]

1) u c h y ł i ł zaskarżony wyrok i stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji Izby Skarbowej w T. z dnia 5 kwietnia 1996 r. [...] w przedmiocie podatku obrotowego za 1993 r.

2) zasądził od Izby Skarbowej w T. na rzecz skarżącego Romana N. kwotę 3.986,40 zł (trzy tysiące dziewięćset osiemdziesiąt sześć złotych i 40 groszy) tytułem zwrotu kosztów postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

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

Rozpatrując rewizję nadzwyczajną Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w granicach jej podstaw Sąd Najwyższy oparł się na - przyjętych w zaskar-

żonym wyroku - następujących ustaleniach okoliczności sprawy.

Przedmiotem postępowania było ustalenie podatku obrotowego za 1993 r. należnego od Romana N. z tytułu prowadzonej przez niego działalności gospodarczej w ramach własnej firmy "R." w T. Postępowanie podatkowe w pierwszej instancji prowadził Pierwszy Urząd Skarbowy w T., a w drugiej instancji Izba Skarbowa w T. Ustalono zostało zobowiązanie podatkowe na kwotę 261.983,90 zł, która o 158.372,96 zł przewyższyła kwotę podatku wynikającą z deklaracji podatkowych, sporządzonych przez podatnika. Za podstawę ustaleń organy podatkowe przyjęły w części dane wynikające z deklaracji podatkowych jako zgodne z prowadzoną przez podatnika dokumentacją. Natomiast sporny był obrót dotyczący działalności wytwórczej związanej z produkcją napojów gazowanych. W tym ostatnim zakresie organy podatkowe uznały, że księgi podatkowe były wadliwie prowadzone i są nierzetelne. W konsekwencji tego na podstawie materiałów źródłowych ustalono obrót na kwotę 9.009.972.700 zł (przed denominacją), z którego podatek wyniósł 2.162.393.448 zł (przed denominacją), natomiast ze względu na brak wystarczającej dokumentacji w odniesieniu do określonej sprzedaży (według noty z dnia 30 czerwca 1993 r.) obrót w tym zakresie ustalono według metody szacunkowej w oparciu o średnie ceny sprzedaży tego typu towarów w kraju na kwotę 1.300.542.936 starych złotych, przyjmując 1% stawkę podatku od tego obrotu. W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego, oprócz zarzutów o charakterze merytorycznym podatnik żądał ponadto stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji zarzucając jej, że została podjęta przez niewłaściwy organ sprzecznie z § 1 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 września 1982 r. w sprawie zakresu działania, składu osobowego, trybu powoływania oraz organizacji podatkowych komisji odwoławczych (Dz. U. Nr 30, poz. 212 ze zm.).

W zaskarżonym przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego wyroku skarga podatnika została oddalona. Naczelny Sąd Administracyjny w zakresie niewłaściwości Izby Skarbowej do rozpoznania odwołania podatnika wyraził następujący pogląd. W zakresie podatku obrotowego, inaczej niż w podatku dochodowym, możliwe jest wyodrębnienie spornej kwoty tego podatku obliczonej w drodze szacunku. W konsekwencji tego sporna kwota podatku w rozumieniu powołanego wyżej przepisu § 1 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 września 1982 r,

określającego właściwość podatkowej komisji odwoławczej, odnosi się tylko do tej części podatku., która pozostaje w związku z szacunkowym ustaleniem podstawy opodatkowania. Skoro zatem w rozpatrywanej sprawie jedynie odnośnie do sprzedaży towarów z określonej kwoty obrót został określony szacunkowo na kwotę 1.300.542.936 zł (starych) od którego podatek wyniósł 13.005.429 zł (starych), to nie zaistniała właściwość podatkowej komisji odwoławczej, zależna w czasie postępowania administracyjnego w sprawie od tego czy sporna kwota podatku przekroczyła 10.000 zł.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego zarzucił zaskarżonemu wyrokowi rażące naruszenie § 1 ust. 2 powołanego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 września 1982 r. i na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Gdańsku do ponownego rozpoznania. Według rewidującego brak jest racjonalnych podstaw do przyjęcia stanowiska wyrażonego w kwestionowanym wyroku, jakoby w przypadku podatku obrotowego, który jest podatkiem wymierzonym za cały rok podatkowy, częściowe ustalenie podstawy opodatkowania w drodze szacunkowej nie przesądzało o właściwości organu odwoławczego nawet wówczas, gdy wymiar tego podatku przekracza 10.000 zł. Skoro więc w niniejszej sprawie podstawę opodatkowania podatnika podatkiem obrotowym za 1993 r. ustalono w drodze szacunkowej, zaś wysokość podatku określono w kwocie 261.983.90 zł, to organem odwoławczym była Podatkowa Komisja Odwoławcza przy Izbie Skarbowej w T.

Sąd Najwyższy zważył co następuje:

W zaskarżonym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że różne są przesłanki zakresu działania podatkowych komisji odwoławczych w sprawach dotyczących podatku obrotowego i dochodowego. W pierwszych z tych spraw właściwość podatkowych komisji odwoławczych nie jest - zdaniem NSA - uzależniona od określonej wartości podatku za rok podatkowy, lecz od tego jaka część tego podatku wynika z szacowania podstawy opodatkowania.

Zasadnie zarzucono w rewizji nadzwyczajnej, że powyższy pogląd prawny

pozostaje w sprzeczności z § 1 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zakresu działania, składu osobowego, trybu powoływania oraz organizacji podatkowych komisji odwoławczych.

Ograniczając rozważania do zakresu rozpatrywanej rewizji nadzwyczajnej należy stwierdzić, że w powołanym przepisie (w jego brzmieniu aktualnym dla postępowania dotyczącego podatku za 1993 r.) ta przesłanka właściwości podatkowej komisji odwoławczej, która odnosi się do spornej sumy podatku (10 tys. zł) w każdym wypadku, tj. zarówno w zakresie podatku obrotowego jak i dochodowego odnosi się do: "spornej sumy podatków za rok podatkowy". Według zasad interpretacji semantycznej i logicznej nie można - wbrew stanowisku wyrażonemu, w zaskarżonym wyroku - przyjmować, że odnośnie do podatku obrotowego sporna suma podatku za rok podatkowy może oznaczać tylko część podatku nie związaną z obrotem w zakresie roku podatkowego, ale tylko jakiejś wyodrębnionej części tego obrotu.

Zgodzić się także należy ze stanowiskiem Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, że - na tle dotychczasowego kierunku orzecznictwa w tego rodzaju sprawach - brak jest usprawiedliwionych powodów dla restrykcyjnej, w stosunku do zakresu właściwości podatkowych komisji odwoławczych, interpretacji powołanego przepisu. To raczej przeciwnie, w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego podkreślono, że szacunkowe ustalenie podstawy podatku wymaga szczególnej ochrony interesów podatnika, którą ma zapewnić właśnie postępowanie przed podatkową komisją odwoławczą, działającą kolegiałnie w składzie zapewniającym reprezentację środowiska działalności gospodarczej w zakresie rzemiosła, prywatnego handlu lub usług i rozpatruje sprawy na rozprawie.

W konsekwencji uznania zasadności zarzutu rewizji nadzwyczajnej, że zaskarżona do Sądu decyzja administracyjna została wydana przez niewłaściwy organ (Izbę Skarbową zamiast Podatkową Komisję Odwoławczą), należało stwierdzić nieważność tej decyzji na podstawie art. 156 § 1 pkt 1 KPA w związku z art. 22 ust. 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.). W tej sytuacji Sąd Najwyższy orzekł zgodnie z art. 393¹⁵ KPC stosowanym odpowiednio w myśl art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego... (Dz. U. Nr 43, poz. 189).

=====