

# Andrzej Zieliński

---

## Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 czerwca 1989 r. : (SA - P 1415/88 i SA - P 175

---

Palestra 34/11-12(395-396), 56-58

---

1990

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

## Glosa

do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego  
z 6 czerwca 1989 r.

(SA - P 1415/88 i SA - P 175/89) \*

Za podstawę uznania, że podatnik prowadził ewidencję sprzedaży usług nierzetelnie, przyjęto okoliczności, że 15 marca 1988 r., wyjeżdżając poza zakład zabrał on ze sobą książkę ewidencji sprzedaży, uniemożliwiając tym samym wpisywanie kwot uzyskanych za wykonane usługi bezpośrednio po ich wykonaniu, a wpisał je dopiero po powrocie do zakładu. Ustalenie to nie mogło prowadzić do wniosku, że książka ewidencji sprzedaży była prowadzona nierzetelnie, i w konsekwencji powodować utraty uprawnień do opodatkowania na zasadach rozporządzenia ministra finansów z 31 grudnia 1984 r. w sprawie opodatkowania podatkiem obrotowym i dochodowym przychodów ze sprzedaży ewidencjonowanej (Dz.U. z 1985, Nr 1, poz. 4).

1. Glosowany wyrok został wydany na tle następującego stanu faktycznego: Jerzy K. decyzją II Urzędu Skarbowego w S. z 26 lutego 1988 r. uzyskał prawo opłacania podatków w formie ryczałtu ewidencjonowanego. W wyniku kontroli przeprowadzonej 15 marca 1988 r. przez funkcjonariuszy II Urzędu Skarbowego w S. ustalono, że podatnik prowadzi nierzetelnie ewidencję sprzedaży. Stwierdzono mianowicie, że kwoty utargów za wykonane usługi zostały wpisane do książki ewidencji sprzedaży dopiero po powrocie podatnika do zakładu, a nie bezpośrednio po wykonaniu usługi. Brak książki ewidencji sprzedaży w zakładzie podatnika i wpisanie do niej utargów po powrocie podatnika do zakładu, co potwierdził sam podatnik w piśmie do II Urzędu Skarbowego w S. z 19 maja 1988 r., świadczy

o naruszeniu przepisu § 3 ust. 1 rozporządzenia ministra finansów z 31 grudnia 1984 r. w sprawie opodatkowania podatkami obrotowym i dochodowym ze sprzedaży ewidencjonowanej (Dz.U. z 1985 r. Nr 1, poz. 4).

Dodać należy, że nieobecność (ok. półgodzinna) skarżącego w zakładzie była spowodowana jego wyjazdem po posiłki regeneracyjne dla pracowników.

II. Urząd Skarbowy w S. decyzją 6 czerwca 1988 r. na podstawie wskazanego powyżej przepisu wyłączył podatnika z grupy osób opłacających podatki obrotowy i dochodowy w formie ryczałtu ewidencjonowanego.

Izba Skarbowa w S. po rozpatrzeniu odwołania skarżącego utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję organu podatkowego I instancji.

W osobiście sporządzonej skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego na decyzję Izby Skarbowej w S. Jerzy K. podniósł, że wyłączenie go z grupy osób opłacających podatek w formie zryczałtowanej jest nieuzasadnione, gdyż wpisanie kwot pobranych za usługi z niewielkim opóźnieniem nie stanowi nierzetelności, o której mowa w § 14 ust. 1 pkt 3 cytowanego rozporządzenia.

Ustosunkowując się do skargi, Naczelny Sąd Administracyjny zajął stanowisko wskazane w tezie.

2. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego zasługuje na pełną aprobatę. Ma on znaczenie precedensowe. Dokonuje bowiem wyłomu w obowiązującej dotąd w organach podatkowych filozofii traktowania podatnika, a jednocześnie jest niekonwencjonalny w praktyce Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Należy przede wszystkim podkreślić, że przepis § 3 ust. 1 rozporządzenia ministra finansów z 31 grudnia 1984 r. w sprawie opodatkowania podatkami obrotowym i dochodowym przychodów ze sprzedaży ewidencjonowanej (Dz.U. Nr 1, poz. 4) nie stanowi podstawy do wyłączenia podatników z ryczałtu ewidencjonowanego. Zawiera on tylko nakaz prowadzenia ewidencji sprzedaży w książce ewidencji sprzedaży, do której należy bezpośrednio po sprzedaży wpisywać poszczególne kwoty sprzedaży gotówkowej i kredytowej wyrobów, towarów i usług. Według tego przepisu wpisaniu do książki podlegają również otrzymane zaliczki na poczet należności z tytułu sprzedaży, o której zmniejsza się należność wpisywana po dokonaniu sprzedaży.

Przepis ten nie zawiera żadnej sankcji na wypadek jego nieprzestrzegania, a w szczególności nie przewiduje sankcji wyłączenia z konkretnej formy opodatkowania (w omawianym przypadku z ryczałtu ewidencjonowanego).

Sankcję wyłączenia z zastosowania opodatkowania na zasadach rozporządzenia przewiduje § 14 ust. 1 pkt 3 cytowanego rozporządzenia, stanowiąc, że podatnicy,

którzy prowadzili nierzetelnie książkę ewidencji sprzedaży lub książkę zakupów lub dokumentację, o jakiej mowa w § 3 ust. 6 pkt 2, bądź nie prowadzili ich w ogóle, albo nie przedstawili jej urzędowi skarbowemu, uniemożliwiając przez to sprawdzenie prawidłowości obliczenia wysokości podatku obrotowego i zryczałtowanego podatku dochodowego, zostaną wyłączeni z opodatkowania na zasadach rozporządzenia.

3. Powstaje w tym miejscu zagadnienie wzajemnego stosunku § 3 ust. 1 i § 14 ust. 1 pkt 3 tego rozporządzenia. Pierwsza wątpliwość, jaka się nasuwa, to czy niewpisanie bezpośrednio po sprzedaży kwoty uzyskanej za wyrób bądź usługę stanowi nierzetelne prowadzenie książki ewidencji sprzedaży.

Samo pojęcie „bezpośrednio” może już rodzić rozbieżność interpretacyjną. Słownik Języka Polskiego z 1983 r. t. I s. 148 określa pojęcia „bezpośrednio” następująco: „w chwili następującej po czymś lub poprzedzającej coś, krótko przed kimś lub po kimś, zaraz, natychmiast”.

W świetle tego wyjaśnienia pojęcie „bezpośrednio” może powodować rozbieżności interpretacyjne co do tego, przez jaki czas można mówić, że dana czynność nastąpiła jeszcze bezpośrednio po innej lub że granica ta została już przekroczona.

Ze względu na poważne konsekwencje podatkowe, jakie wynikają z wykładni tego pojęcia, trzeba uznać, że nie oddaje ono istoty rzeczy i nie powinno zostać użyte w omawianym rozporządzeniu. Zamiast pojęcia „bezpośrednio po sprzedaży”, które jest określeniem nieostrym, należałoby, jak sądzę, wprowadzić do § 3 ust. 1 rozporządzenia określenie: „najpóźniej przed przystąpieniem do następnej sprzedaży wyrobów, towarów i usług”. Pozwoliłoby to na uniknięcie rozbieżności interpretacyjnych i dylematów ocennych.

Nie można jednak uznać, że niewpisanie bezpośrednio po usłudze kwoty uzyskanej z wykonania tej usługi do książki ewidencji sprzedaży, a wpisanie jej z pewnym opóźnieniem, stanowi przesłankę do ustalenia

nierzetelności prowadzenia książki ewidencji sprzedaży.

Dyrektywę interpretacyjną pojęcia rzetelności zawiera § 5 ust. 1 rozporządzenia ministra finansów z 13 lutego 1982 r. w sprawie prowadzenia ksiąg podatkowych przez podatników nie będących jednostkami gospodarki społecznej (Dz.U. Nr 5, poz. 42) w brzmieniu ustalonym rozporządzeniem ministra finansów z 9 czerwca 1987 r. (Dz.U. Nr 19, poz. 118). Przepis ten stwierdza, że prawidłowe pod względem materialnym (rzetelne) są księgi podatkowe prowadzone zgodnie ze stanem rzeczywistym.

A zatem rzetelne są te księgi podatkowe, które odzwierciedlają faktyczny przebieg zdarzeń (sprzedaży wyrobów, towarów, usług) bez względu na czas ich wpisywania do książki ewidencji sprzedaży. Innymi słowy, nawet znaczne opóźnienie w wpisaniu otrzymanej należności za sprzedaż wyrobów, towarów lub usługi nie ma znaczenia dla oceny rzetelności prowadzenia książki ewidencji sprzedaży.

Opóźnienie we wpisaniu takiej należności do książki ewidencji sprzedaży uzasadnia jedynie zarzut prowadzenia tej książki wadliwie pod względem formalnym (czyli niezgodnie z przepisami rozporządzenia ministra finansów i objaśnieniami zamieszczonymi we wzorach poszczególnych ksiąg). W świet-

le § 14 ust. 1 pkt 3 omawianego rozporządzenia, samo wadliwe pod względem formalnym prowadzenie książki ewidencji sprzedaży nie stanowi podstawy do wyłączenia z zastosowania opodatkowania na zasadach tego rozporządzenia, jeżeli poza tym książka ta jest prowadzona rzetelnie. Wadliwe pod względem formalnym prowadzenie książki podatkowej może jedynie powodować sankcję przewidzianą w art. 104 uks.

Trafnie Naczelny Sąd Administracyjny powołał się w uzasadnieniu głosowanego wyroku również na dyrektywę art. 7 kpa, która nakazuje organom administracji państwowej mieć na względzie w toku postępowania zarówno interes społeczny, jak i słuszny interes strony. Zasada zawarta w tym przepisie dotyczy nie tylko sposobu prowadzenia postępowania, lecz w równym stopniu jest wskazówką interpretacyjną prawa materialnego, na co wskazuje zwrot zobowiązujący organ „do załatwienia sprawy” zgodnie z tą zasadą (wyrok NSA z 4 czerwca 1982 r. — I SA 258/82, ONSA nr 1/1982 r., poz. 54). Również w postępowaniu podatkowym organy podatkowe, stosujące przepisy prawa materialnego podatkowego, winny mieć na względzie klauzulę generalną zawartą w przepisie art. 7 kpc.

ANDRZEJ ZIELIŃSKI

---

\* - wyrok nie publikowany w urzędowym zbiorze orzecznictwa