



DYREKTOR

IZBY SKARBOWEJ W KATOWICACH

Adres do korespondencji:

Izba Skarbowa
w Katowicach
ul. Damrota 25
40-022 Katowice 27

*identyfikator 001021234 *
NIP: 954-13-02-993
*telefony: 0-32-207-60-00
0-32-788-60-00
* faxy: 0-32-207-60-10
0-32-788-60-10
*e-mail: is@sl.mofnet.gov.pl
kancelaria@isnet.katowice.pl

Znak: PPII/1/4407/0569-0574/07/AG

Katowice, 2007-11-15

Wasz znak:
ewid. przych. IS-K/58236

Pan
ul.

za pośrednictwem pełnomocnika
Pana Macieja Jurczyga
ul. Gliwicka 3
44-145 Pilchowice

DECYZJA

Na podstawie art. 13 § 1 pkt 2 lit. a, art. 233 § 1 pkt 2 lit. a oraz art. 208 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2005r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) po rozpatrzeniu pisma odwoławczego z dnia 28.09.2007r. /wpływ do tut. Izby 16.10.2007r./ od niżej wymienionych decyzji Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach z dnia 14.09.2007r.:

- znak: PP/44002-39/07 ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług za styczeń 2005r. w kwocie 357,00 zł,
- znak: PP/44002-38/07 ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług za luty 2005r. w kwocie 327,00 zł,
- znak: PP/44002-37/07 ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług za marzec 2005r. w kwocie 464,00 zł,
- znak: PP/44002-36/07 ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług za kwiecień 2005r. w kwocie 722,00 zł,
- znak: PP/44002-34/07 ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług za maj 2005r. w kwocie 564,00 zł,

- znak: PP/44002-35/07 ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług za czerwiec 2005r. w kwocie 37,00 zł,

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach uchyła w/w decyzje organu pierwszej instancji i umarza postępowanie w sprawie jako bezprzedmiotowe.

U Z A S A D N I E N I E

Przedmiotowymi decyzjami z dnia 14.09.2007r. /doręczonymi w dniu 24.09.2007r. - vide: pocztowe potwierdzenie odbioru/ Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach ustalił, w oparciu o art. 109 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, zobowiązanie podatkowe dotyczące niezawidencjonowanej sprzedaży w okresie od stycznia 2005r. do czerwca 2005r. w wysokościach jak w sentencji.

Pismem z dnia 28.09.2007r. /złożonym w US 03.10.2007r./ Pan wniósł, za pośrednictwem pełnomocnika, odwołanie od w/w decyzji organu pierwszej instancji żądając ich uchylenia.

Zaskarżonym decyzjom zarzucono naruszenie następujących przepisów:

- 1/ art. 109 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług poprzez uznanie, że podatnik nie dopełnił obowiązku ewidencjonowania sprzedaży za dany dzień oraz ust. 2 tego samego artykułu, poprzez nieuprawnione określenie wartości niezawidencjonowanej sprzedaży w drodze oszacowania i ustalenie podatku przy zastosowaniu stawki 22%,
- 2/ art. 120 Ordynacji podatkowej nakazującego organom podatkowym działanie na podstawie przepisów prawa, poprzez błędną interpretację i nieuprawnione zastosowanie w/w prawa materialnego,
- 3/ art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej nakazującego prowadzić postępowanie podatkowe w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, poprzez tendencyjną interpretację w/w przepisów prawa materialnego, zmierzającą do uzyskania nienależnych wpływów podatkowych,
- 4/ art. 23 Ordynacji podatkowej poprzez nieuprawnione i niewłaściwie uzasadnione zastosowanie metody określenia niezawidencjonowanej sprzedaży w drodze oszacowania.

W opinii strony odwołującej się twierdzenie organu podatkowego jakoby podatnik nie prowadził żadnej ewidencji natomiast fakt, że cała jego sprzedaż była ewidencjonowana za pomocą rachunków nie spełnia definicji ewidencji i nie można tego uznać za wykonanie nałożonego przez ustawodawcę obowiązku wynikającego z przepisu art. 109 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług - nie zostało poparte żadnymi logicznymi argumentami.

Skoro powołana przez organ słownikowa definicja ewidencji w żaden sposób nie określa fizycznej formy jej prowadzenia – trudno zdaniem pełnomocnika strony wysnuć wniosek, że w omawianej sprawie podatnik zobowiązany był do tworzenia odrębnego zestawienia rachunków.

Ponadto, odnosząc się do celu uregulowania wynikającego z art. 109 ust. 1 jakim jest precyzyjne ustalenie momentu przekroczenia limitu obrotów uprawniającego do

podmiotowego zwolnienia od podatku strona odwołująca się podniosła, iż możliwe jest ustalenie obrotu podatnika na dany dzień - bowiem cała prowadzona sprzedaż została udokumentowana rachunkami, a oświadczenia w tym zakresie organ podatkowy nie zakwestionował ani na etapie kontroli podatkowej, ani na etapie postępowania podatkowego. Tym samym spełniona została dyspozycja art. 109 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Powołując się natomiast na brzmienie art. 23 Ordynacji podatkowej strona odwołująca się zarzuciła, iż organ podatkowy nie był uprawniony do określenia /na podstawie art. 109 ust. 2/ wartości niezaevidencjonowanej sprzedaży w drodze oszacowania i ustalenia podatku przy zastosowaniu stawki 22% bowiem w sprawie istnieją dane niezbędne do określenia podstawy opodatkowania – w formie rachunków dokumentujących sprzedaż usług. Ustęp 2 art. 23 nakazuje odstąpić od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

Pełnomocnik strony nie zgadza się, że wartość niezaevidencjonowanej sprzedaży określona została przez organ podatkowy w drodze oszacowania – do wyliczenia podatku według stawki 22% przyjęto po prostu wartość sprzedaży wynikającą z rachunków wystawionych przez podatnika. Trudno zatem mówić, że sprzedaż nie została zaevidencjonowana, a tym samym wykluczona jest możliwość ustalenia podatku przy zastosowaniu stawki 22%.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach ustalił następujący stan faktyczny sprawy.

Prowadząc działalność w zakresie świadczenia usług reklamowych i malowania reklam Pan [imię] opłacał podatek dochodowy w formie karty podatkowej i korzystał ze zwolnienia od podatku od towarów i usług na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r.

W toku czynności podjętych w oparciu o upoważnienie z dnia 06.06.2005r. Nr 505/469/2005 do przeprowadzenia kontroli prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług w okresie od 01.01.2005 do 09.06.2005r. /data doręczenia upoważnienia: 07.06.2005r./ ustalono, iż podatnik nie prowadził w/w ewidencji sprzedaży.

Kontrolowany przedłożył natomiast kopie rachunków wystawionych w badanym okresie na ogólną kwotę 13.725, z tego:

- w styczniu 2005r. - rachunki od nr 1 do nr 6 /łącznie wartość 1.980/,
- w lutym 2005r. - rachunki od nr 7 do nr 13 /łącznie wartość 1.815/,
- w marcu 2005r. - rachunki od nr 14 do nr 24 /łącznie wartość 2.575/,
- w kwietniu 2005r. - rachunki od nr 25 do nr 31 /łącznie wartość 4.005/,
- w maju 2005r. - rachunki od nr 32 do nr 39 /łącznie wartość 3.130/,
- w czerwcu 2005r. - rachunek nr 40 /wartość 220/.

Wg wyjaśnień Pana [imię] utrwalonych w protokole kontroli całość sprzedaży dokumentowana była rachunkami – sprzedaż bezrachunkowa nie

występowała.

Postanowieniem Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach z dnia 09.07.2007r. znak: PP/44650-34/07 /doręczonym w dniu 19.07.2007r./ wszczęte zostało z urzędu postępowanie podatkowe w sprawie podatku od towarów i usług za styczeń – czerwiec 2005r.

W wyniku przeprowadzonego postępowania, wymienionymi na wstępie decyzjami z dnia 14.09.2007r., organ podatkowy ustalił podatek od niezawidencjonowanej sprzedaży przy zastosowaniu stawki 22%, przyjmując do obliczeń:

- w styczniu 2005r.: $1.980 \text{ zł} * 18,03\% = 357,00 \text{ zł}$ /decyzja znak: PP/4402-39/07/,
- w lutym 2005r.: $1.815 \text{ zł} * 18,03\% = 327,00 \text{ zł}$ /decyzja znak: PP/4402-38/07/,
- w marcu 2005r.: $2.575 \text{ zł} * 18,03\% = 464,00 \text{ zł}$ /decyzja znak: PP/4402-37/07/,
- w kwietniu 2005r.: $4.005 \text{ zł} * 18,03\% = 722,00 \text{ zł}$ /decyzja znak: PP/4402-36/07/,
- w maju 2005r.: $3.130 \text{ zł} * 18,03\% = 564,00 \text{ zł}$ /decyzja znak: PP/4402-34/07/,
- w czerwcu 2005r.: $220 \text{ zł} * 18,03\% = 37,00$ /decyzja znak: PP/4402-35/07/.

Powyższe decyzje zaskarżone zostały do tutejszego organu odwoławczego.

Dokonując oceny prawnej ustalonego stanu faktycznego Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach stwierdza, co następuje.

Stosownie do art. 109 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm) podatnicy zwolnieni od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży za dany dzień, nie później jednak niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym.

W przypadku stwierdzenia, że podatnik nie prowadzi ewidencji, o której mowa w ust. 1, lub prowadzi ją w sposób nierzetelny, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa wartość niezawidencjonowanej sprzedaży w drodze oszacowania i ustala podatek przy zastosowaniu stawki 22%, bez prawa obniżenia kwoty podatku należnego, o którym mowa w art. 86 /vide: art. 109 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług/.

Nieprowadzeniem ewidencji będzie sytuacja, w której ewidencja sprzedaży nie została przez podatnika w ogóle zaprowadzona. Sytuacje, w których ewidencja prowadzona jest w sposób wybiórczy (tylko niektóre transakcje) lub też przypadki, w których ewidencja w inny sposób nie odpowiada rzeczywistemu stanowi rzeczy, będą kwalifikowane jako nierzetelność ewidencji.

Skutkiem stwierdzenia braku ewidencji albo jej nierzetelności powinno być określenie przez organ podatkowy wielkości niezawidencjonowanej sprzedaży w drodze oszacowania.

Należy mieć jednak na uwadze, że instytucja szacowania z uwagi na przybliżoną możliwość ustalenia wysokości osiągniętego obrotu ma z założenia charakter wyjątkowy.

Stąd też, mimo iż art. 109 ust. 2 stanowi o szacowaniu wielkości niezawidencjonowanej sprzedaży, organ podatkowy winien w tym zakresie kierować się regułą ustaloną w art. 23 § 2 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którą

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.

Mając na uwadze powyższe również w wypadku braku ksiąg podatkowych – jeżeli podatnik był obowiązany do ich prowadzenia – nie jest możliwe określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli istnieją dane niezbędne do jej określenia.

Wspomnieć wypada, iż stosownie do powołanego wyżej art. 3 pkt 4 - w myśl ustawy Ordynacja podatkowa księgami podatkowymi są m. in. ewidencje i rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy.

Z akt analizowanej sprawy wynika, iż odwołujący się nie prowadził ewidencji sprzedaży, o której mowa w art. 109 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r.

Jednakże zważywszy, iż w toku kontroli przedłożone zostały kolejno ponumerowane rachunki /od numeru 1 do numeru 40/ dokumentujące sprzedaż w okresie objętym kontrolą tj. od 01.01.2005 do 09.06.2005r., które to rachunki przyjęte zostały przez organ podatkowy pierwszej instancji za podstawę określenia wielkości sprzedaży niezarejestrowanej w rozumieniu art. 109 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, stwierdzić należy, że organ podatkowy w myśl art. 23 § 2 Ordynacji podatkowej odstąpił od szacowania wielkości obrotu. Wbrew stanowisku Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach organ odwoławczy nie dopatrywał się w takim postępowaniu oznak szacowania.

Jeżeli wielkość obrotu ustalono w inny sposób niż szacowanie, w szczególności na podstawie złożonych przez podatnika rachunków, brak jest podstaw do ustalenia podatku w wysokości 22%. Dla wymiaru podatku na podstawie art.109 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004r. nieodzowne jest spełnienie wszystkich wymienionych w nich przesłanek: nieprowadzenia /nierzetelnego prowadzenia/ ewidencji sprzedaży oraz określenie wartości niezarejestrowanej sprzedaży w drodze oszacowania. W/w przepis o charakterze sankcyjnym musi być interpretowany ściśle. Brak „szacunku” w sprawie powoduje, że „sankcja”, o której mowa nie może być zastosowana /porównaj: wyrok NSA z dnia 03.06.1998r. sygn. akt IIISA 1173/97 zachowujący aktualność również w odniesieniu do rozpatrywanego stanu prawnego/.

Zgodnie z art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, (...), organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania.

Mając na uwadze powyższe należało orzec jak w sentencji.

Z uwagi na podjęte rozstrzygnięcie, stosownie do art. 200 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, organ odwoławczy odstąpił od wyznaczenia stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zabranego materiału dowodowego, o którym mowa w art. 200 § 1 w/w ustawy.

Decyzja niniejsza na mocy art. 143 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej wydana została z upoważnienia Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach i jest ostateczna w postępowaniu podatkowym.

W przypadku uznania, że narusza ona prawo, może zostać zaskarżona do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach. Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach za pośrednictwem Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach (art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) w terminie 30 dni od dnia doręczenia niniejszego rozstrzygnięcia.

Do wiadomości:

- 1/ Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego
w Gliwicach
- 2/ a/a

Z UP. DYREKTORA
Nierówny Oddziału

HALINA LUBIŃSKA