

Wyrok z dnia 9 listopada 1995 r.
III ARN 50/95

Nie jest dopuszczalne umorzenie postępowania w sprawie umorzenia odsetek od zaległości podatkowej jeżeli w trakcie toczącego się postępowania należność z tego tytułu została wyegzekwowana w trybie postępowania egzekucyjnego w administracji poprzez pobranie odpowiedniej kwoty z rachunku bankowego podatnika.

Przewodniczący SSN: Walery Masewicz, Sędziowie SN: Adam Józefowicz, Jerzy Kwaśniewski, Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel (sprawozdawca),

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 9 listopada 1995 r. sprawy ze skargi Fabryki Mebli w L. - Oddział S.P. Spółka z o.o. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 27 lipca 1994 r. [...] w przedmiocie umorzenia postępowania w sprawie z wniosku o umorzenie zaległych odsetek, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 lutego 1995 r., [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu do ponownego rozpoznania.

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

Fabryka Mebli w L. - Oddział S.P. Ltd pismem z dnia 18 marca 1994 r. zwróciła się do Urzędu Skarbowego w I. o umorzenie odsetek powstałych w wyniku nie uiszczzonego w terminie podatku od towarów i usług za okres od sierpnia do października 1993 r. w kwocie 408.962.000 zł. Wniosek wpłynął do tegoż Urzędu w dniu 22 marca 1994 r.

Decyzją z dnia 30 kwietnia 1994 r. [...] Urząd Skarbowy w I. umorzył postępowanie w tej sprawie jako bezprzedmiotowe, wskazując jako podstawę rozstrzygnięcia art. 105 § 1 k.p.a. W uzasadnieniu decyzji podano, że tytuł wykonawczy na kwotę zaległych odsetek wystawiono w dniu 22 marca 1994 r., a konto zajęto w dniu 23 marca 1994 r., na które w dniu 24 marca 1994 r. wpłynęła kwota 408.962.000 zł. Tym samym w dniu podjęcia decyzji zaległość podatkowa nie istniała, co spowodowało umorzenie postępowania jako bezprzedmiotowego. W ocenie organu podatkowego pierwszej instancji umorzenie odsetek nie byłoby uzasadnione, gdyż w niniejszej sprawie zaległości powstały z winy podatnika, który błędnie deklarował kwoty do wypłaty albo do zwrotu, a następnie je korygował, a ponadto sytuacja finansowa podatnika w dacie rozpatrywania wniosku nie uzasadniała jego pozytywnego rozpatrzenia na podstawie art. 31 ustawy z dnia 31 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r., Nr 108 poz. 486 ze zm.)

Izba Skarbowa w O., po rozpatrzeniu odwołania strony, decyzją z dnia 27 lipca 1994 r. [...] utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję. W uzasadnieniu organ odwoławczy podzielił argumentację prawną zawartą w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji. Wskazał

ponadto, że ze względu na konstrukcję podatku od towarów i usług różnica podatku nie jest klasyczną nadpłatą podatku w rozumieniu art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Do nie zwróconej w terminie różnicy podatku VAT, zgodnie z gramatyczną wykładnią art. 27 ustawy o podatku od towarów i usług, stosuje się jedynie tę część art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, która odnosi się do oprocentowania zwróconych w terminie nadpłat podatku. Natomiast różnica między podatkiem wyliczony a należnym, która może być przedmiotem bezpośredniego zwrotu nie stanowi nadpłaty podatku VAT w rozumieniu art. 29 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 21 lutego 1995 r. [...] skargę Fabryki Mebli w L. - Oddział S.P. Ltd. oddalił. W ocenie Sądu, w postępowaniu prowadzonym na podstawie art. 31 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, nie ma miejsca dla podnoszenia okoliczności prowadzących do kwestionowania samego wymiaru podatku, gdyż tego rodzaju okoliczności należy podnosić w postępowaniu wymiarowym. Sąd wskazał, że jednym ze sposobów zapłacenia podatku, o czym mowa w art. 26 tej ustawy jest jego wyegzekwowanie w drodze postępowania egzekucyjnego w administracji, a ponadto organ orzekający w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowych (odsetek za zwłokę) może merytorycznie wypowiadać się w tej kwestii jedynie wtedy, gdy zaległość istnieje w chwili podjęcia decyzji.

Powyższy wyrok zaskarżył Minister Sprawiedliwości rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie art. 207 § 1 i § 2 pkt 1 i 3 k.p.a., art. 61 § 1, 127 § 1, 138 § 1 w związku z art. 104 i 105 k.p.a. oraz art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r., Nr 108 poz. 486 ze zm.) i wniósł o jego uchylenie i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

W ocenie Ministra Sprawiedliwości postępowanie administracyjne powinno być zakończone decyzją rozstrzygającą sprawę co do istoty. Wyjątek od tej zasady, przewidziany w art. 105 k.p.a., odnosi się do sytuacji, w których postępowanie stało się bezprzedmiotowe ze względu na brak przedmiotu żądania, dla zrealizowania którego postępowanie zostało wszczęte. Powyższy przepis nie ma natomiast zastosowania do przypadku, w którym rozstrzygnięcie o zasadności umorzenia zaległości podatkowych z przyczyn wymienionych w art. 31 ustawy o zobowiązaniach podatkowych nie stało się bezprzedmiotowe. Przedmiotem żądania umorzenia tych zaległości jest to, że istnieją przesłanki Agospodarczo lub społecznie uzasadnione@ umorzenia zaległości podatkowej, co zobowiązuje organ podatkowy do ustalenia w drodze postępowania administracyjnego, czy istnieją takie przesłanki i do podjęcia decyzji.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej wskazano, że zrealizowanie zobowiązania podatkowego nie jest równoznaczne ze stwierdzeniem, że brak jest przesłanek uzasadniających jego umorzenie, a podatnik zrezygnował z kwestionowania co do zasady lub co do wysokości tego zobowiązania podatkowego. Należy zatem przyjąć, że art. 26 ustawy o zobowiązaniach podatkowych nie może być interpretowany jako unicestwiający uprawnienia podatnika do dochodzenia rozstrzygnięcia co do istoty jego żądania dotyczącego tego zobowiązania w trybie przewidzianym przez prawo. Wykładnia art. 26 tej ustawy powinna być dokonywana na tle procesowych uprawnień strony wynikających z zasady państwa prawnego, gwarantującej stronie postępowania administracyjnego rzeczywistą ochronę prawną.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Stosownie do art. 104 § 1 k.p.a. organ administracji państwowej jest zobowiązany do załatwienia sprawy będącej przedmiotem prowadzonego przez ten organ postępowania administracyjnego w formie decyzji, chyba że przepisy Kodeksu stanowią inaczej. Zgodnie z art. 104 § 2 k.p.a. należy przyjąć, że decyzje rozstrzygają sprawę co do jej istoty w całości lub w części (decyzje merytoryczne) lub w inny sposób kończą postępowanie w danej instancji (decyzje pozamerytoryczne). Do ostatniej kategorii decyzji należą decyzje o umorzeniu postępowania wydawane na podstawie art. 105 k.p.a. Przesłanką obligatoryjnego umorzenia postępowania administracyjnego jest bezprzedmiotowość postępowania, co zobowiązuje właściwy organ administracji państwowej do ustalenia istnienia tej przesłanki. Powyższa przesłanka uzasadniająca podjęcie decyzji o umorzeniu postępowania w rozumieniu art. 105 § 1 k.p.a. niewątpliwie zachodzi wówczas, gdy brak jest przedmiotu żądania (sprawy administracyjnej), dla zrealizowania którego postępowanie zostało wszczęte, co organ powinien rozważyć w świetle przepisów prawa materialnego mającego zastosowanie w sprawie i ustalonego stanu faktycznego w dniu podejmowania decyzji.

Przedmiotem postępowania w niniejszej sprawie był wniosek podatnika o umorzenie odsetek od zaległości podatkowych na podstawie art. 31 ustawy z dnia 31 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 108 poz. 486 ze zm.). Zgodnie z tym przepisem w wypadkach gospodarczo lub społecznie uzasadnionych zaległości podatkowe lub odsetki mogą być umorzone w całości lub w części przez Ministra Finansów lub organy podatkowe. Organ podatkowy powinien zatem ocenić, czy w świetle ustalonych okoliczności sprawy, istniały wymienione w tym przepisie przesłanki umorzenia odsetek i odpowiednio do stanu faktycznego i prawnego rozstrzygnąć sprawę co do jej istoty w formie decyzji, w szczególności zaś rozważyć, czy istniały uzasadnione względy społeczne i gospodarcze przemawiające za podjęciem decyzji o umorzeniu odsetek. Zgodnie z utrwalonym w doktrynie i orzecznictwie poglądem, upoważnienie organu do podejmowania, jak w tym przypadku, decyzji uznaniowych nie zwalnia organu administracji państwowej od wszechstronnego rozważenia sprawy i należytego uzasadnienia takiej decyzji.

Decyzję o umorzeniu postępowania administracyjnego, wszczętego na podstawie wniosku podatnika o umorzenie odsetek od zaległego zobowiązania podatkowego organ administracji państwowej podejmuje w razie bezspornego ustalenia, że postępowanie stało się bezprzedmiotowe w rozumieniu art. 105 k.p.a. Ze względu na ustrojową zasadę prawa strony do merytorycznego rozpatrzenia jej żądania w postępowaniu administracyjnym i prawa do rozstrzygnięcia sprawy decyzją, art. 105 § 1 k.p.a., przewidujący tzw. obiektywną bezprzedmiotowość postępowania administracyjnego, nie może być interpretowany rozszerzająco. Powyższy przepis ma bowiem zastosowanie tylko w tych sytuacjach, gdy w świetle prawa materialnego i ustalonego stanu faktycznego brak jest sprawy administracyjnej mogącej być przedmiotem postępowania. Należy przyjąć, że w świetle art. 105 § 1 k.p.a. nie jest dopuszczalne umorzenie postępowania w sprawie umorzenia zaległych odsetek, jeżeli w trakcie toczącego się postępowania należność z tego tytułu została wyegzekwowana w trybie postępowania egzekucyjnego w administracji poprzez pobranie odpowiedniej kwoty z

rachunku bankowego podatnika. Sąd Najwyższy jest zdania, że przymusowe wykonanie zobowiązania podatkowego w czasie trwania postępowania w sprawie umorzenia zaległych odsetek nie czyni bezprzedmiotowym tego postępowania, bowiem nie unicestwia prawa strony do merytorycznego rozpatrzenia jej żądania w świetle art. 31 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Niezależnie bowiem od uznania, czy przymusowe wykonanie zobowiązania podatkowego w trakcie tego postępowania jest równoznaczne z zapłatą podatku w rozumieniu art. 26 ust. 1 tej ustawy i powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, czy też pojęcie Azapłata podatku@ odnosi się wyłącznie do sytuacji, w której podatnik dobrowolnie wykonał ciężące na nim zobowiązania, należy przyjąć, że istnieje sprawa umorzenia zaległych odsetek, a organ podatkowy jest zobowiązany do merytorycznego rozpoznania wniosku strony w granicach art. 31 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. W szczególności należy stwierdzić, że przymusowe wykonanie obowiązku zapłaty zaległych odsetek nie może samo przez się stanowić podstawy do uznania wniosku strony o umorzenie tych odsetek za bezzasadny, bowiem dopiero wynik postępowania w sprawie pozwala na ocenę zasadności wniosku. Tym bardziej uzasadniony jest wniosek, że okoliczność ta nie może prowadzić do umorzenia postępowania jako bezprzedmiotowego, bowiem, jak wskazano wyżej, nie pozbawia podatnika prawa domagania się realizacji uprawnienia określonego w art. 31 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Przyjęcie odmiennego poglądu prowadziłoby do unicestwienia zawartego w tym przepisie prawa podatnika do żądania wydania decyzji o umorzeniu zaległości podatkowych, a ponadto o bezprzedmiotowości postępowania decydowałyby względy czysto techniczne w postaci na przykład sprawnego aparatu egzekucyjnego. Z ustaleń dokonanych przez Naczelną Sąd Administracyjny wynika, że wystawienie tytułu egzekucyjnego nastąpiło bez uprzedniego wydania decyzji wymiarowej w przedmiocie odsetek na podstawie art. 5 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, co nie tylko czyni zasadnym zarzut kierowania się organów egzekucyjnych względami fiskalnymi, lecz podważa legalność postępowania egzekucyjnego w tej sprawie. Naczelną Sąd Administracyjny przy rozpatrywaniu sprawy rozważy, czy wskazane naruszenie przepisów prawa miało wpływ na wynik postępowania w sprawie umorzenia odsetek od zaległości podatkowej.

Należy ponadto wskazać, że art. 26 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, regulujący kwestię wygasania zobowiązań podatkowych, powinien być interpretowany w aspekcie skutku materialno-prawnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, polegającego na tym, że z momentem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego organ podatkowy nie może skutecznie żądać od podatnika jego wykonania. Nie jest natomiast dopuszczalna wykładnia tego przepisu na niekorzyść podatnika, który domaga się umorzenia zaległych odsetek, poprzez przyjęcie, że przymusowe wykonanie zobowiązania podatkowego jest równoznaczne z wygaśnięciem tego zobowiązania, powodującym bezprzedmiotowość postępowania administracyjnego w sprawie. Oznaczałoby to bowiem naruszenie gwarantowanych w demokratycznym państwie prawnym praw strony do rzetelnego i merytorycznego rozpoznania, opartych na prawie, żądań i wniosków oraz pozbawienie strony rzeczywistej ochrony prawnej (postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 11 stycznia 1995 r. III ARN 75/94 OSNAPIUS 1995 nr 9 poz. 106).

Biorąc powyższe pod rozwagę na podstawie art. 422 § 2 k.p.c. Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====