

Wyrok z dnia 9 listopada 1995 r.
III ARN 51/95

Wyegzekwowanie z rachunku bankowego strony należności podatkowej nie powoduje bezprzedmiotowości postępowania administracyjnego którego przedmiotem jest umorzenie tej należności.

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 9 listopada 1995 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Państwowego Cukrownia "K." w K. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 22 lipca 1994 r., [...] w przedmiocie umorzenia podatku od wzrostu wynagrodzeń za 1993 rok, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 lutego 1995 r., [...]

- 1) u c h y l i ł zaskarżony wyrok,
- 2) u c h y l i ł decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 22 lipca 1994 r. [...],
- 3) z a s ą d z i ł od Izby Skarbowej w O. na rzecz skarżącego przedsiębiorstwa - Cukrownia "K." sumę zł 583 gr. 20 (pięćset osiemdziesiąt trzy złote dwadzieścia groszy) tytułem zwrotu kosztów postępowania przed Naczelny Sąd Administracyjny.

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

Minister Sprawiedliwości wniósł w dniu 27 lipca 1995 r. rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 lutego 1995 r. [...], wydanego w sprawie ze skargi Przedsiębiorstwa Państwowego Cukrownia "K." w K. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 22 lipca 1994 r. [...].

Wyrokowi powyższemu 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 § 1 k.p.a. oraz art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27 poz. 111 ze zm.). W konsekwencji wniósł o jego uchylenie i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

Stan faktyczny sprawy przedstawiał się następująco:

Przedsiębiorstwo Państwowe Cukrownia w K. wystąpiła o umorzenie zaległości podatkowej na podstawie art. 31 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111 ze zm.).

Urząd Skarbowy decyzją z dnia 9 maja 1994 r. nie uwzględnił wniosku z powodów merytorycznych i na tę decyzję Cukrownia złożyła odwołanie. Jednakże w dniu 17 maja 1994 r. zaległa należność podatkowa (tj. 291.597.000 zł) została w drodze egzekucji administracyjnej pobrana z rachunku Cukrowni na rachunek Urzędu Skarbowego.

Wobec powyższego Izba Skarbowa rozpoznająca odwołanie uznała, że to zobowiązanie podatkowe wygasło na podstawie art. 26 ustawy o zobowiązaniach podat-

kowych co oznacza, że dalsze postępowanie w sprawie umorzenia zaległości podatkowej stało się bezprzedmiotowe.

Z tego powodu Izba Skarbowa postępowanie odwoławcze umorzyła.

Naczelný Sąd Administracyjny wymienionym wyżej wyrokiem takie stanowisko Izby Skarbowej uznał za zgodne z prawem i skargę Cukrowni oddalił.

Wnoszący rewizję nadzwyczajną Minister Sprawiedliwości stwierdza, iż powyższy wyrok rażąco narusza prawo, powołując na poparcie swego stanowiska następujące argumenty:

Wszczęte postępowanie administracyjne winno być zakończone w sposób przewidziany w art. 104 k.p.a. Oznacza to obowiązek rozstrzygnięcia w formie decyzji co do istoty sprawy.

Powyższa zasada doznaje ograniczeń jedynie wtedy, gdy przepisy kodeksu postępowania administracyjnego stanowią inaczej.

Przepisem takim jest norma zawarta w art. 105 § 1 k.p.a. Jednakże norma ta nie ma zastosowania do niniejszego przypadku, w którym rozstrzygnięcie o tym, czy umorzenie zaległości podatkowej z przyczyn wymienionych w art. 31 ustawy o zobowiązaniach podatkowych jest uzasadnione, nie stało się bezprzedmiotowe.

Bezprzedmiotowość postępowania w rozumieniu art. 105 k.p.a. oznacza niewątpliwie brak przedmiotu żądania, dla zrealizowania którego postępowanie zostało wszczęte.

Przedmiotem żądania umorzenia zaległości podatkowej jest to, że istnieją (zdaniem wnioskodawcy lub z urzędu) przesłanki "gospodarczo lub społecznie uzasadnione" do umorzenia w całości lub części tej zaległości (art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r.).

Wprawdzie rozstrzygnięcie o omawianym umorzeniu jest pozostawione uznaniu rozstrzygającego organu, jednakże ustalenie przez ten organ, czy takie przesłanki istnieją, należy do obligatoryjnych ustaleń warunkujących istotę rozstrzygnięcia.

W niniejszym przypadku Cukrownia dostrzegając istnienie "gospodarczo lub społecznie uzasadnionych" przesłanek dla umorzenia zaległości podatkowej i wszczęła uprawnione postępowanie mające rozstrzygnąć o tym przedmiocie żądania. O bezprzedmiotowości takiego postępowania w sensie merytorycznym nie może decydować czynnik zgoła techniczny w postaci np. bardziej lub mniej sprawnie działającego aparatu egzekucyjnego. Skoro w myśl art. 173 § 1 k.p.a. wniesienie odwołania od decyzji organu podatkowego nie wstrzymuje jej wykonania, to stosowanie tego przepisu w łączności z art. 26 ustawy o zobowiązaniach podatkowych nie może być rozumiane jako skutkujące pozbawienie strony prawa do uzyskania merytorycznego rozstrzygnięcia o przedmiocie jej żądania, gdy z tego żądania nie rezygnuje. Zrealizowanie zobowiązania podatkowego - nawet gdyby podatnik uczynił to w obawie przed ewentualnymi odsetkami grożącymi mu po upływie terminu płatności: zgodnie z art. 19 i art. 20 ustawy o zobowiązaniach podatkowych - nie jest równoznaczne ze stwierdzeniem, że brak jest przesłanek "gospodarczo lub społecznie" uzasadniających umorzenie zaległości podatkowej.

Zrealizowanie zobowiązania podatkowego - nawet przez samego podatnika ze względu na treść art. 173 § 1 k.p.a. i art. 20 ustawy o zobowiązaniach podatkowych - nie oznacza też automatycznie, że podatnik zrezygnował z kwestionowania co do zasady lub co do wysokości tego zobowiązania podatkowego, jeśli wolę taką wyraził w

postępowaniu przewidzianym przez prawo. Stąd też - zdaniem rewidującego - przyjąć należy, że norma z art. 26 powyższej ustawy nie może być interpretowana jako unicestwiająca uprawnienia podatnika do dochodzenia w trybie przez prawo przewidzianym rozstrzygnięcia co do istoty jego żądania dotyczącego tego zobowiązania.

Stanowisko przeciwne byłoby równoznaczne z akceptacją takich sytuacji faktycznych, w których np. świadome przedłużanie postępowania podatkowego przy jednoczesnym sprawnym postępowaniu egzekucyjnym skutkowałoby szybką realizacją zobowiązań podatkowych, a w następstwie bezprzedmiotowość postępowania wskutek wygaśnięcia zobowiązania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona, a argumenty w niej zawarte - przekonujące. Pogląd, iż zrealizowanie należności w drodze egzekucji administracyjnej powoduje - z uwagi na wygaśnięcie zobowiązania podatkowego - bezprzedmiotowość postępowania i uzasadnia umorzenie postępowania w sprawie, jest nietrafny. Obok argumentów powołanych w rewizji nadzwyczajnej, które Sąd Najwyższy w pełni podziela, należy również stwierdzić, iż przeciwko dopuszczeniu możliwości faktycznego decydowania przez organ administracji o tym, czy wniesione przez stronę odwołanie będzie merytorycznie rozpatrzone, czy nie, przemawia fundamentalna zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego, którą przewiduje art. 15 k.p.a. Ma ona szczególne znaczenie w polskim prawie administracyjnym, na co zwrócił wyraźnie uwagę Sąd Najwyższy w uzasadnieniu do uchwały z dnia 1 grudnia 1994 r. (III AZP 8/94) opublikowanej w OSNAPiUS 1995 nr 7 poz. 82. Sąd Najwyższy podkreślił wówczas, że zasada ta została wprowadzona do k.p.a. w drodze nowelizacji w 1980 r., a piśmiennictwo komentując powyższą decyzję ustawodawcy stwierdzało wówczas, iż służy ona poszerzeniu praw obywateli i wzmacnia ochronę strony przed niekorzystnymi dla niej rozstrzygnięciami, wzmacniając kontrolę instancyjną w toku postępowania (Kodeks postępowania administracyjnego - Komentarz, Warszawa 1985 r., s. 83). Zwrócił także uwagę na okoliczność, iż w dotychczasowym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego przywiązuje się do przestrzegania tej zasady istotne znaczenie. I tak np. w wyroku NSA z 10 kwietnia 1989 r., II SA 1118/88 stwierdzono wyraźnie, iż wydanie decyzji z pogwałceniem dwuinstancyjności obowiązującej w postępowaniu administracyjnym (art. 15 k.p.a.) godzi w podstawowe prawa i gwarancje procesowe strony i musi być ocenione jako rażące naruszenie prawa. A w wyroku z dnia 12 listopada 1992 r. V SA 721/92 (ONSA 1992 z. 3-4 poz. 95) stwierdzono, iż do uznania, że zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego została zrealizowana, nie wystarcza stwierdzenie, że w sprawie zapadły dwa rozstrzygnięcia dwóch organów różnych stopni. Konieczne jest też, by rozstrzygnięcia te zostały poprzedzone przeprowadzeniem przez każdy z organów, który wydał decyzje, postępowania umożliwiającego osiągnięcie celów, dla jakich postępowanie to jest prowadzone.

Sąd Najwyższy podkreślił wówczas także, iż pozytywnie trzeba ocenić to, iż Naczelnny Sąd Administracyjny traktuje zasadę dwuinstancyjności postępowania jako podstawową gwarancję procesową przestrzegania praw obywatela w postępowaniu, co więcej, żąda od organów administracji, by gwarancja ta była realizowana w całej

rozszerzenia. Wynika stąd, że dwuinstancyjność nie oznacza tylko tego, by w sprawie zapadły dwie następujące po sobie decyzje organów różnych stopni, ale przede wszystkim to, by przeprowadzono dwukrotnie merytoryczne postępowanie, by dwukrotnie oceniono dowody, w sposób rzeczowy i poważny przeanalizowano wszelkie argumenty i opinie i w konsekwencji doprowadzono do wydania takiego rozstrzygnięcia, które najlepiej odpowiadać będzie prawu, interesowi publicznemu i słusznym interesom stron. Przy tym uznaje się również (wyrok NSA z 3 lipca 1992 r., SA/Wr 455/92, ONSA 1993 z. 3, poz. 62), że to właśnie strona broniąca w postępowaniu administracyjnym swego interesu prawnego może przede wszystkim dokonywać oceny tego, czy jej interes został w pełni zrealizowany, dlatego też z zasady dwuinstancyjności płyną dla niej fundamentalne uprawnienia, których w praworządym państwie nie powinna być ona pozbawiona. A już niewątpliwie - co trafnie podkreśla się w rewizji nadzwyczajnej - o faktycznym pozbawieniu strony jej podstawowych praw w postępowaniu nie może decydować czynnik zgoła techniczny, np. w postaci bardziej lub mniej sprawnie działającego aparatu egzekucyjnego. Stanowisko to znajduje także uzasadnienie we wcześniejszym orzecznictwie NSA, w którym stwierdza się, iż nawet brak ustawowej przesłanki uwzględnienia żądania strony nie czyni tego żądania bezprzedmiotowym w sensie art. 105 § 1 k.p.a. (wyrok NSA z 10 czerwca 1994 r. III SA 1449/93), a pogląd ten zyskał aprobatę piśmiennictwa. Skoro jednak tak, to zaskarżony rewizją nadzwyczajną wyrok NSA należy uznać nie tylko za merytorycznie nietrafny i rażąco naruszający powołane wyżej przepisy k.p.a., lecz również za odbiegający od dotychczasowej (prawidłowej, zgodnie ze stanowiskiem SN) utrwalonej linii orzecznictwa tegoż sądu.

Biorąc powyższe pod uwagę Sąd Najwyższy na zasadzie art. 421 § 1 k.p.a. rozstrzygnął, jak w sentencji.

=====