

**Wyrok z dnia 8 listopada 1996 r.**  
**III RN 24/96**

**Uprawnienie organu administracji państwowej do wydania decyzji uznaniowej nie zwalnia sądu administracyjnego z obowiązku oceny, czy spełnione zostały przesłanki uzasadniające umorzenie zaległości podatkowych w całości lub części (art. 31 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych - jednolity tekst: Dz. U. z 1983 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.).**

Przewodniczący SSN: Adam Józefowicz (sprawozdawca), Sędzia SN: Janusz Łętowski, Sędzia NSA: Jerzy Sulimierski.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 8 listopada 1996 r. sprawy ze skargi Zakładów Tytoniowych w L. na decyzję Izby Skarbowej w L. z dnia 11 stycznia 1995 r. [...] oraz poprzedzającą ją decyzję [...] Urzędu Skarbowego w L. w przedmiocie określenia odsetek za zwłokę od nieterminowych wpłat podatku obrotowego za 1993 r. oraz odmowy umorzenia odsetek za zwłokę od nieterminowych wpłat podatku obrotowego za okres od 1 stycznia 1993 r. do 15 czerwca 1993 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 4 marca 1996 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Lublinie do ponownego rozpoznania.

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

Urząd Kontroli Skarbowej dokonał w Zakładach Tytoniowych w L. kontroli, która wykazała, że podatnik nie zachował terminowości wpłat podatku obrotowego za 1993 r. W związku z tym inspektor kontroli skarbowej zaliczył bieżące wpłaty podatku na pokrycie zaległych należności i odsetek.

Zakłady Tytoniowe w L. zakwestionowały wyliczenie inspektora i skierowały sprawę na drogę postępowania w sprawie zobowiązań podatkowych.

[...] Urząd Skarbowy decyzją z dnia 26 września 1994 r. [...] określił wysokość odsetek za zwłokę od nieterminowych wpłat podatku obrotowego za rok 1993 na dzień 20 czerwca 1994 r. w łącznej kwocie 5.810.932.000 zł. i nie uznał wyliczenia poczynionego przez podatnika za prawidłowe, a ponadto odmówił umorzenia odsetek za zwłokę od nieterminowych wpłat podatku obrotowego za okres od 1 stycznia 1993 r. do 15 czerwca 1993 r. W uzasadnieniu decyzji dokonał szczegółowego rozliczenia podatku obrotowego za 1993 r. na podstawie karty kontowej podatku obrotowego, prowadzonej przez Urząd oraz wykazu wpłat podatku przesłanego przez podatnika w dniu 29 sierpnia 1994 r. wraz z wyjaśnieniem z dnia 23 sierpnia 1994 r. Urząd nie uznał za prawidłowe rozliczenia dokonanego przez podatnika, w którym wadliwie obliczono odsetki za zwłokę. Wyniosły one bowiem 4.843.572.000 zł., a nie jak wyliczyły Zakłady Tytoniowe na kwotę 9.334.000 zł. Odmawiając umorzenia odsetek za zwłokę, Urząd

Skarbowy wziął pod uwagę tę okoliczność, że terminy płatności podatku obrotowego w 1993 r. były trzykrotnie odroczone. Ponadto, że dynamika wzrostu przychodów podatnika w 1994 r. nie pozwala, pomimo deficytu budżetowego, uznać sytuacji Zakładów Tytoniowych za uzasadniającą umorzenie odsetek za zwłokę.

Izba Skarbowa w L. po rozpatrzeniu odwołania Zakładów Tytoniowych w L. decyzją z dnia 11 stycznia 1995 r. [...] utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję po dokładnej analizie wyliczeń dokonanych przez organ podatkowy I instancji. W uzasadnieniu decyzji Izba Skarbowa stwierdziła, że wydane przez Urząd Skarbowy w L. zaświadczenia z 22 grudnia 1993 r. i z 8 lutego 1994 r. oparte były na deklarowanej przez podatnika wysokości zobowiązania podatkowego i dopiero kontrola źródłowa pozwoliła stwierdzić, że podatnik nieterminowo i w zaniżonych kwotach regulował należności za okresy dekadowe. Organ odwoławczy wyraził pogląd, że jednoczesne rozstrzygnięcie w jednym postępowaniu dwóch spraw, tj. określenie wysokości odsetek za zwłokę i odmowa ich umorzenia, nie ograniczyło prawa podatnika do odwołania się od części lub całości decyzji. Rozpatrując wniosek w zakresie dotyczącym umorzenia odsetek za zwłokę organ odwoławczy stwierdził, że nie zachodzą gospodarcze lub społeczne podstawy do umorzenia odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 31 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.).

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie, po rozpoznaniu skargi Zakładów Tytoniowych w L. na powyższą decyzję Izby Skarbowej w L., wyrokiem z dnia 4 marca 1996 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję i orzekł o zwrocie kosztów postępowania w kwocie 4.124 zł na rzecz Zakładów Tytoniowych w L. od Izby Skarbowej w L. W uzasadnieniu wyroku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że uchybienia organu administracji państwowej nie mogą powodować ujemnych następstw dla strony działającej w dobrej wierze. NSA dopatrył się uchybień organu podatkowego I instancji w wyżej wymienionych zaświadczeniach, według których nie występowały zaległości w rozliczeniach podatnika za 12 miesięcy 1993 r. Według art. 218 § 1 KPA wydane zaświadczenia potwierdzają fakty albo stan prawny, wynikający z prowadzonej przez ten organ ewidencji, rejestrów bądź z innych danych znajdujących się w jego posiadaniu. Skarżące Zakłady Tytoniowe w L. miały podstawę do przyjęcia, że według rozliczeń za 12 miesięcy 1993 r. nie posiadały zaległości podatkowych, a zatem nie istniała podstawa do naliczenia odsetek. Skarżąca działała w dobrej wierze, uznając wysokość odsetek wyliczonych zgodnie z dołączonym do skargi załącznikiem.

Powyższy wyrok zaskarżył Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego. W swej rewizji nadzwyczajnej zarzucił temu wyrokowi rażące naruszenie art. 328 § 2 w związku z art. 393 § 1 KPC i art. 211 KPA. Skarżący wniósł o uchylenie powyższego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Lublinie do ponownego rozpoznania.

Rozpatrując rewizję nadzwyczajną Sąd Najwyższy wziął pod uwagę, co następuje:

Stosownie do przepisu art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek uspołecznionych (jednolity tekst: Dz. U. z 1987 r., Nr 12, poz. 77 ze zm.), a od 5 lipca 1993 r. zgodnie z art. 26 ust. 1 w związku z art. 56 ustawy z dnia 8

stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), Zakłady Tytoniowe w L. były jako podatnik obowiązane w 1993 r. bez wezwania organu podatkowego do obliczenia i terminowego wpłacania należnego podatku oraz odsetek za zwłokę związaną z nieterminową realizacją podatku (art. 19 ust. 1 i 2 oraz art. 20 ust. 1 cyt. ustawy o zobowiązaniach podatkowych). Niesporne jest, że Zakłady Tytoniowe w L. uiszczały niektóre wpłaty na podatek obrotowy za 1993 r. po upływie obowiązujących terminów, co pociągnęło za sobą obowiązek równoczesnego pokrywania odsetek za zwłokę zgodnie z art. 27 ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz § 12 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 1989 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 1, poz. 4 ze zm.). Z zebranego w sprawie materiału wynika, że [...] Urząd Skarbowy w L., opierając się na okresowych rozliczeniach (deklaracjach podatnika) zarachował dokonane wpłaty w całości na zaległy podatek, zamiast pokrywać z nich również odsetki za zwłokę od zapłaconej kwoty zaległego podatku. Podatnik nie kwestionował faktu nieterminowych wpłat należnego podatku. W związku z tym powinien liczyć się z wynikającymi z przepisów prawa konsekwencjami. Obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę powstaje bowiem z mocy prawa, gdyż w każdej sytuacji faktycznej istnienie zaległości podatkowej powoduje dla podatnika następstwo w postaci obowiązku świadczenia od niejdsetek za zwłokę. Zakłady Tytoniowe w L., uiszczając zaległy podatek obrotowy za okres od 1 stycznia do 30 czerwca 1993 r., obowiązane były w sporządzonych deklaracjach naliczyć równocześnie stosowne odsetki za zwłokę, czego nie czyniły. Organ podatkowy, opierając się na deklaracjach podatnika, nie dokonywał właściwego zarachowania wpłaconych kwot. W tych okolicznościach faktycznych Naczelny Sąd Administracyjny obowiązany był ocenić, czy na skutek zachowania podatnika, a następnie organu podatkowego, podatnik może być zwolniony od uiszczenia kwot zaległego podatku należnego z mocy prawa na skutek nieprawidłowego działania obu stron. Z lakonicznych motywów zakwestionowanego rewizją nadzwyczajną wyroku wynika, że Naczelny Sąd Administracyjny nie ustosunkował się do tego problemu i nie rozpoznał sprawy co do jej istoty w świetle obowiązującego prawa. Nie dokonując analizy stanu faktycznego i prawnego rozpoznawanej sprawy Naczelny Sąd Administracyjny przyjął wyłącznie na podstawie błędnych zaświadczeń wydanych 22 grudnia 1993 r. i 8 lutego 1994 r. przez [...] Urząd Skarbowy, a więc po okresie powstania obowiązku uiszczenia odsetek za zwłokę, że podatnik działał w dobrej wierze i "nie istniała podstawa do naliczenia odsetek". Z tym stanowiskiem NSA nie można się zgodzić, gdyż w świetle ustalonych okoliczności nasuwa zastrzeżenia co do prawidłowości. Ogólnikowe i oparte na formalnym argumente, nieprzekonywujące i wadliwe z punktu widzenia wymagań przewidzianych w art. 328 § 2 w związku z art. 393 § 1 KPC i art. 59 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), uzasadnienie orzeczenia NSA nie zawiera należytego wyjaśnienia podstawy faktycznej i prawnej zaskarżonego rozstrzygnięcia, a w szczególności prawidłowej oceny prawnej działania obu stron i nie udziela odpowiedzi, czy wadliwość ich czynności mogła wpłynąć na zwolnienie podatnika od obowiązku uiszczenia odsetek za zwłokę.

Ponadto należy zwrócić z urzędu uwagę na to, że Naczelny Sąd Administracyjny w ogóle nie ustosunkował się do tej części zaskarżonej decyzji, w której nastąpiła odmowa umorzenia zaległych odsetek, pomimo niewyjaśnienia wszechstronnie przez

organy podatkowe obu instancji, wbrew przepisowi art. 75 i art. 77 § 1 i 2 KPA, niezbędnych do rozstrzygnięcia tej kwestii przesłanek przewidzianych w art. 31 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Uprawnienie organu administracji nawet do wydania decyzji uznaniowej nie zwalnia go z obowiązku zbadania, czy zachodzą w rozpatrywanej sprawie przewidziane ustawą okoliczności uzasadniające umorzenie za- ległości podatkowych w całości lub części. Zaniechanie wyjaśnienia tych istotnych oko- liczności powoduje, że decyzja w tym przedmiocie jest dowolnym rozstrzygnięciem, naruszającym art. 7 KPA, a nadto wymyka się spod kontroli sądowej.

Mając to wszystko na uwadze Sąd Najwyższy uznał, że rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona i podlega uwzględnieniu. Z tych względów Sąd Najwyższy na za- sadzie art. 393<sup>13</sup> § 1 KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 43, poz. 189) orzekł, jak w sentencji.

=====