

**Wyrok z dnia 7 marca 1996 r.  
III ARN 70/95**

**Postępowanie administracyjne w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej ma na celu wyjaśnienie jej kwalifikowanej niezgodności z prawem, a nie ponowne rozpoznanie zakończonej sprawy.**

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Andrzej Kijowski, Kazimierz Jaśkowski, Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel,

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 7 marca 1996 r. sprawy ze skargi "D." Spółki z o.o. w S. na decyzję Ministra Finansów z dnia 23 czerwca 1994 r. [...] w przedmiocie odmowy wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji Izby Skarbowej w W. z dnia 9 lutego 1993 r. na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 kwietnia 1995 r., [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

"D." spółka z o.o. w S. prowadzi działalność gospodarczą między innymi w zakresie skupu i sprzedaży towarów spożywczych i przemysłowych pochodzenia krajowego i zagranicznego oraz usług pośrednictwa kupna, sprzedaży i zamiany.

Decyzjami Urzędu Skarbowego [...] z dnia 9 grudnia 1992 r. ustalona została odpowiedzialność Spółki "D." na kwotę 2.884.026.000 zł jako płatnika, który nie pobrał i nie przekazał Urzędowi Skarbowemu w latach 1990-1991 opłaty skarbowej w należytym wysokości od zakupionych do dalszej odsprzedaży od osób fizycznych artykułów pochodzenia zagranicznego.

W wyniku kontroli skarbowej z dnia 12 kwietnia 1991 r. ustalono, że Spółka "D." w poddanym kontroli okresie prowadziła skup towarów pochodzenia zagranicznego w oparciu o wartości dewizowe przekazywane jej przez zleceniodawców, a następnie sprzedawała pochodzące ze skupu towary w prowadzonych przez siebie hurtowniach i sklepach. Spółka "D.", nie prowadząc ewidencji umów zleceń ani też rejestru opłaty skarbowej, pobierała z tytułu zawieranych przez siebie umów sprzedaży opłatę skarbową i jako płatnik tej opłaty, przekazała kwotę 6.128.317.600 zł, chociaż powinna była z tego tytułu przekazać kwotę 9.012.343.800 zł. Niedopłata wynikała z wadliwego pobierania przez płatnika opłaty skarbowej według stawki 7,5% zamiast stawki 15%, która od dnia 1 marca 1990 r. obowiązywała na podstawie zmienionego rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 24 lutego 1990 r. (Dz. U. Nr 12, poz. 79) przepisie § 46 ust. 1 pkt 4 i ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 lutego 1989 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 9, poz. 52).

W decyzjach powyższych jako podstawę prawną powołano art. 12 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 4, poz. 23 ze zm.) oraz art. 14 ust. 2 i art. 15 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych

(Dz. U. Nr 27, poz. 111 ze zm.).

Izba Skarbowa w W. po rozpatrzeniu sprawy w postępowaniu odwoławczym, decyzją z dnia 9 lutego 1993 r., utrzymała w mocy zaskarżone decyzje, dzieląc zawarte w nich ustalenia co do faktów i co do zastosowania powołanych przepisów. Decyzja ta wobec jej niezaskarżenia nie była przedmiotem kontroli przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

Minister Finansów rozpoznał natomiast wniosek Spółki "D." o stwierdzenie nieważności ostatecznej decyzji wydanej w sprawie przez Izbę Skarbową i na podstawie art. 156 i 157 § 3 k.p.a., decyzją z dnia 25 czerwca 1994 r. odmówił wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności tej decyzji. Według Ministra Finansów ustalone w sprawie okoliczności faktyczne uzasadniały zastosowanie wobec Spółki "D." odpowiedzialności właściwej dla płatnika z tytułu niepobrania od podatnika części należnej opłaty skarbowej. Minister Finansów podkreślił w uzasadnieniu swej decyzji, że Spółka "D." sama uznawała się za płatnika opłaty skarbowej od umów sprzedaży zawieranych przez nią w związku ze sprowadzaniem z zagranicy różnych towarów na zlecenie kontrahentów Spółki, a przedmiotem kontrowersji stała się tylko część opłaty skarbowej, której Spółka nie pobrała na skutek bezpodstawnego jej zaniżenia.

Na skutek skargi Spółki "D." na powołaną wyżej decyzję Ministra Finansów z dnia 23 czerwca 1994 r., Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 21 kwietnia 1995 r. skargę tę oddalił.

W uzasadnieniu wyroku Sąd wskazał na różnice co do zakresu sądowej kontroli ostatecznych decyzji wydanych w postępowaniu instancyjnym i decyzji wydanych w trybie nadzoru, stwierdzając, że postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji na podstawie art. 157 k.p.a. jest samodzielnym postępowaniem administracyjnym, którego istotą jest jedynie ustalenie, czy decyzja jest dotknięta jedną z wad wymienionych w art. 156 § 1 k.p.a. Organ nadzoru nie może rozpatrywać sprawy co do jej istoty, jak w postępowaniu odwoławczym. W ocenie NSA Minister Finansów dokonujący kontroli wspomnianej decyzji nie stwierdził, aby wydana ona została z rażącym naruszeniem prawa. Izba Skarbowa prawidłowo zastosowała w tej sprawie art. 14 ust. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111 ze zm.), przewidujący odpowiedzialność płatnika za niepobrany lub pobrany w zaniżonej kwocie podatek w sytuacji, gdy na Spółce, jako płatniku, ciążył obowiązek obliczenia i pobierania w należnej wysokości opłaty skarbowej od umów, jakie były przez nią zawierane.

W wyroku przyjęto, że ostateczne stanowisko co do klasyfikacji tych umów zajęte zostało w prawomocnej decyzji Izby Skarbowej z dnia 9 lutego 1993 r. w wyniku oceny materiałów kontroli przeprowadzonej w Spółce.

Wyrokowi temu Minister Sprawiedliwości zarzucił w rewizji nadzwyczajnej rażące naruszenie art. 156 § 1 pkt 2 i art. 157 § 2 k.p.a. w związku z art. 12 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 4, poz. 23 i Nr 74, poz. 443) i na podstawie art. 210 k.p.a. wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

Według Ministra Sprawiedliwości z materiałów sprawy wynika, że działalność Spółki polegała na zawieraniu umów zlecenia, których przedmiotem był skup towarów w imieniu zleceniodawców i za ich waluty obce, a następnie wprowadzanie ich do obrotu

w Polsce i odbiór należności w złotych. Waluty obce na zakup towarów za granicą przekazywane były przez zleceniodawcę z własnego konta dewizowego za pośrednictwem banku poprzez Towarzystwo "E.". Podatek obrotowy od tych transakcji został naliczony i odprowadzony do organów podatkowych. Spółka "D." nie była nabywcą rzeczy, nie kupowała ich do przerobu lub odsprzedaży w rozumieniu przepisu art. 12 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 4, poz. 23 i Nr 74, poz. 443), jej działalność sprowadzała się do wykonywania umów zlecenia, a te nie podlegają opłacie skarbowej. W myśl art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, płatnikiem jest osoba obowiązana do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i do wpłacenia go na właściwy rachunek. Status płatnika wynika z mocy wyraźnych przepisów prawa, nigdy zaś z decyzji administracyjnej. Izba Skarbowa w decyzji z dnia 9 lutego 1993 r. nie wskazała takich przepisów. Również Minister Finansów w decyzji z dnia 23 czerwca 1994 r. przepisów takich nie powołał, a wymieniony przez niego przepis art. 14 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych dotyczy zupełnie innego przedmiotu - zakresu odpowiedzialności płatnika. Dodać jednocześnie należy, że przy przyjęciu nawet, iż Spółka "D." była stroną umowy kupna - sprzedaży rzeczy, to w rozpatrywanym przypadku nie znajdowało uzasadnienia obciążenie tych transakcji opłatą skarbową z uwagi na treść § 46 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 lutego 1989 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 9, poz. 52 ze zm.) stanowiącego, że tylko wtedy sprzedaż rzeczy była obciążona opłatą skarbową, gdy nie następowała ona w wykonaniu działalności gospodarczej, a Spółka do wykonywania takiej działalności (handlowej) była uprawniona. Zwrócić przy tym trzeba uwagę, że zawierane przez Spółkę "D." umowy zlecenia nie zawierały adresów zleceniodawców, natomiast faktury sprzedaży określają tę Spółkę, jako stronę sprzedającą. Niezbędne zatem było dokładne poczynienie w postępowaniu podatkowym - zgodnie z art. 7 i 77 § 1 k.p.a. - ustaleń mających na celu usunięcie wątpliwości, czy Spółka rzeczywiście była tylko pośrednikiem transakcji, czy też dokonywała sprzedaży towarów własnych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zaskarżona do Naczelnego Sądu Administracyjnego decyzja Ministra Finansów z dnia 23 czerwca 1994 r. została wydana w trybie postępowania nadzorczego, którego przedmiotem była ocena ostatecznej decyzji właściwego organu skarbowego pod kątem kwalifikowanej niezgodności z prawem, tj. czy wydana została bez podstawy prawnej lub z rażącym naruszeniem prawa (art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a.). W związku z tym nie budzą wątpliwości przyjęte przez Naczelną Sąd Administracyjny założenia co do zakresu postępowania sędowo-administracyjnego. Jego przedmiotem było postępowanie administracyjne w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, które - jak to trafnie podkreślił Naczelną Sąd Administracyjny - ma odrębną podstawę prawną i nie może być traktowane tak, jakby chodziło o ponowne rozpoznanie sprawy zakończonej decyzją ostateczną, rozstrzygającą o zastosowaniu przepisów prawa materialnego do danego stosunku administracyjnoprawnego.

Minister Finansów w decyzji poddanej kontroli Naczelnego Sądu Administracyjnego odmówił stwierdzenia nieważności decyzji Izby Skarbowej w W. z dnia 9 lutego 1993 r., nie znajdując wystarczających powodów ażeby przyjąć, iż decyzja ta nie ma

podstawy prawnej lub że została wydana z rażącym naruszeniem prawa (art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a.). Chodziło o ocenę odpowiedniości zastosowanych przepisów art. 12 ust. 1 pkt 3 ustawy o opłacie skarbowej oraz art. 14 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych do stanu faktycznego sprawy, który wynikał z zebranego w niej materiału. Zdaniem Ministra Finansów z ustalonych okoliczności faktycznych można było wyprowadzić zasadnicze dla rozstrzygnięcia sprawy ustalenie, że Spółka "D." nabywała za pieniądze powierzone jej przez zleceniodawców towary pochodzenia zagranicznego po to, ażeby je z zyskiem odsprzedać. Wprawdzie ten zysk zasadniczo przypadać miał na rzecz zleceniodawców, jednakże dopiero po potrąceniu należnego Spółce "D." wynagrodzenia prowizyjnego oraz kosztów, w skład których wchodziła także opłata skarbowa od umowy sprzedaży, którą Spółka bezpośrednio pobierała. Wnioskowanie powyższe, które zostało szerzej przedstawione w decyzjach organów skarbowych nie jest sprzeczne z zasadami logiki, ani z zasadami doświadczenia życiowego. Przede wszystkim ustalenie przez organy skarbowe, że Spółka "D." spełniała rolę płatnika opłaty skarbowej w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 3 ustawy o opłacie skarbowej, odpowiadało bezpośrednio stanowi faktycznemu w tym zakresie. Bezsporne jest bowiem, że faktury nabywanych rzeczy ich sprzedawcy przesyłali Spółce "D.", że Spółka za te rzeczy zgodnie z fakturami płaciła ich cenę, oraz że pobierała i wpłacała na rzecz urzędu skarbowego opłatę skarbową. Z kolei osoby, z którymi Spółka "D." związana była umowami zlecenia nie uczestniczyły w zakupie (umowach sprzedaży) towarów pochodzenia zagranicznego, skoro istotą tego zlecenia było powierzenie pieniędzy Spółce po to, by dokonała ona za nie obrotu towarowego i w efekcie finalnym przekazała zleceniodawcom pieniądze uzyskane z nabycia, a następnie odsprzedaży rzeczy. Istotne jest także to, że w zakresie opłaty skarbowej, zleceniodawcy nie brali udziału w ustalaniu jej wysokości, ani w płatności.

Należy wreszcie, w ślad za niekontrowersyjnymi ustaleniami organów skarbowych, Ministra Finansów oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego, powołać się na okoliczności w jakich doszło do przedmiotowego niepobrania części opłaty skarbowej. Otóż nastąpiło to w związku ze zmianą od dnia 1 marca 1990 r. obowiązującej stawki opłaty skarbowej od umów sprzedaży z 7,5% na 15%, stosownie do § 46 ust. 1 pkt 4 i ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 lutego 1989 r. (Dz. U. Nr 9, poz. 52) w brzmieniu ustalonym rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 24 lutego 1990 r. (Dz. U. Nr 12, poz. 79). Spółka "D." po wejściu w życie tej zmiany, jej nie zauważyła, chociaż nadal uznawała się za płatnika nabywanych towarów pochodzenia zagranicznego, pobierając z tytułu tych umów opłatę skarbową, tyle tylko, że od dnia 1 marca 1990 r. w zaniżonej wysokości, nie zmieniając dotychczasowych stosunków ze swymi zleceniodawcami w zakresie nabywania towarów i sposobu realizacji obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej. Taka sytuacja faktyczna, wbrew zarzutowi rewizji nadzwyczajnej, nie pozostaje w sprzeczności z zasadami odpowiedzialności płatnika za pobranie podatku (opłaty skarbowej) w kwocie niższej od należnej, określonymi w art. 14 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

W rewizji nadzwyczajnej Minister Sprawiedliwości zwrócił uwagę, że zawierane przez Spółkę "D." umowy zlecenia nie wykazywały adresów zleceniodawców, natomiast faktury sprzedaży określają tę Spółkę, jako stronę sprzedającą. Pomimo to, zdaniem Ministra Sprawiedliwości, niezbędne było poczynienie dokładnych ustaleń mających na celu usunięcie wątpliwości, czy Spółka rzeczywiście była tylko pośrednikiem transakcji,

czy też dokonywała sprzedaży towarów własnych.

Zarzut powyższy jest niesłuszny, gdyż w istocie polega on na wskazaniu kontrowersyjnej kwestii - jaka była pozycja prawna Spółki "D." przy nabywaniu przez nią towarów z uwzględnieniem zleceń, które były źródłem tych transakcji. W toku postępowania przed organami skarbowymi, organy te oraz Spółka przedstawiły w tej zasadniczej kwestii odmienne stanowiska. Naczelny Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku, z powołaniem się na przytoczone wyżej okoliczności faktyczne, przekonująco wykazał, że Minister Finansów nie miał podstaw do stwierdzenia kwalifikowanej wadliwości ustaleń organów skarbowych, bo nie można tym ustaleniom zarzucić rażącego naruszenia prawa. Z tych samych powodów nie jest słuszny zarzut rewizji nadzwyczajnej jakoby założenia zaskarżonego wyroku były rażąco sprzeczne z powołanymi przepisami prawa. Jeżeli zaś chodzi o wynikające z § 46 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 lutego 1989 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 9, poz. 52 ze zm.) obciążenie obowiązkiem opłaty skarbowej tylko sprzedaży, która nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o podatku obrotowym, to ten ostatni warunek, w konkretnych okolicznościach, nie odnosił się do Spółki "D.", której działalność gospodarcza w zakresie przedmiotowych transakcji polegała na "pośrednictwie kupna sprzedaży". Spółka "D." wprawdzie kupowała towary i z tego tytułu uznawała się za płatnika opłaty skarbowej, ale czyniła to na rzecz swych zleceniodawców, co stwarzało z kolei podstawę do przyjęcia, że przedmiotem jej obrotu było wynagrodzenie prowizyjne.

Z powyższych przyczyn, stwierdzając brak podstawy do uchylenia zaskarżonego wyroku, Sąd Najwyższy orzekł zgodnie z art. 421 § 1 k.p.c.

=====