

**Wyrok z dnia 5 lipca 1996 r.**  
**III ARN 19/96**

**W przypadku, gdy pracodawca pozostawia organowi wydającemu decyzję swobodę w ocenie lub wyborze konsekwencji stosowanej przezeń normy prawnej, rażącym naruszeniem prawa jest tylko szczególnie istotne (rażące) naruszenie wymienionych ram swobody oceny lub uznania.**

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Janusz Łętowski, Walerian Sanetra (sprawozdawca), Maria Tyszel, Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 5 lipca 1996 r. sprawy ze skargi Prokuratora Wojewódzkiego w Rzeszowie na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w R. z dnia 13 marca 1995 r. [...] w przedmiocie umorzenia I i II raty zaległości podatkowych za 1994 r. z tytułu podatku rolnego oraz odmowy umorzenia III i IV raty tych zaległości, na skutek rewizji nadzwyczajnej Prokuratora Generalnego od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 26 września 1995 r. [...].

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Wójt Gminy T. decyzją z dnia 22 grudnia 1994 r. odmówił podatnikom Bogusławowi K., Jackowi K. i Janowi P. umorzenia części zobowiązań podatkowych z tytułu podatku rolnego za 1994 r. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w R., po rozpoznaniu odwołania tych podatników, decyzją z dnia 13 marca 1995 r. [...] uchyliło w całości zaskarżone rozstrzygnięcie organu I instancji i umorzyło I i II ratę podatku rolnego za 1994 r., odmawiając przy tym umorzenia III i IV raty tegoż podatku.

Decyzję organu odwoławczego zaskarżył do Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie Prokurator Wojewódzki w Rzeszowie, który kwestionowanemu rozstrzygnięciu zarzucił naruszenie przepisów art. 7, art. 77 § 1 i art. 80 KPA oraz art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.) i wniósł o jego uchylenie na podstawie przepisów art. 207 § 2 pkt 1 i 3 KPA.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie-Ośrodek Zamiejscowy w Rzeszowie wyrokiem z dnia 26 września 1995 r. [...] oddalił skargę Prokuratora Wojewódzkiego w Rzeszowie na podstawie art. 207 § 5 KPA.

Wyrok ten, zarzucając mu rażące naruszenie art. 207 § 5 KPA w związku z art. 77 § 1, art. 107 § 3 KPA oraz art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych oraz naruszenie interesu Rzeczypospolitej Polskiej, zaskarżył Prokurator Generalny rewizją nadzwyczajną, domagając się jego uchylenia.

Rewidujący rozpoczyna od stwierdzenia, że nie nasuwa zastrzeżeń stanowisko zajęte przez Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 3 marca 1988 r., III SA 1127/87 (ONSA 1988 nr 2 poz. 59), na które powołują się zarówno

Prokurator Wojewódzki w Rzeszowie, jak i Samorządowe Kolegium Odwoławcze w R. oraz Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznający skargę w niniejszej sprawie. W istocie bowiem "ograniczenie pojęcia wypadki gospodarczo lub społecznie uzasadnione (art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych) tylko do sytuacji wynikłych na skutek nieprzewidzianych zdarzeń losowych, mających wpływ na osłabienie zdolności produkcyjnych gospodarstwa rolnego, nie jest uzasadnione". Podzielić przy tym należy pogląd zaprezentowany w tym orzeczeniu, iż "w pełni respektując uznaniowy charakter decyzji dotyczących umorzenia zaległości podatkowych, wydawanych na podstawie art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 127, poz. 111 ze zm.) zauważyć jednak należy, że uznanie to jest ograniczone dyrektywami ustawowymi, nakazującymi organom podatkowym rozważenie każdej sprawy z punktu widzenia występowania, bądź braku w konkretnym wypadku względów gospodarczych lub społecznych, które uzasadniałyby umorzenie. Właściwa ocena występowania bądź braku takich względów w konkretnej sprawie może być dokonana tylko po wszechstronnym i wnikliwym rozważeniu całokształtu materiału dowodowego (art. 60 KPA), a poprzedzić ją powinno wyczerpujące zebranie tego materiału (art. 77 § 1 KPA) oraz dokładne wyjaśnienie wszystkich okoliczności faktycznych (art. 7 KPA)", co w niniejszej sprawie - według Prokuratora Generalnego - nie miało miejsca. Słusznie bowiem Samorządowe Kolegium Odwoławcze wskazało w uzasadnieniu swej decyzji z dnia 13 marca 1995 r., że "organ I instancji swoje działania w zakresie zbierania materiału dowodowego ograniczył w zasadzie do wezwania podatników do złożenia wyjaśnień i dostarczenia danych dotyczących sytuacji gospodarstwa oraz osobistej rozmowy Wójta z dłużnikami, która nie znajduje odzwierciedlenia w aktach sprawy", a "podstawowym dowodem, na którym oparł się organ I instancji jest protokół w sprawie opisu warunków gospodarczych gospodarstwa rolnego, który nie zawiera danych w zakresie: prowadzonego przez podatników inwentarza żywego i martwego, dochodowości gospodarstwa oraz opisu stanu rodzinnego podatników".

Zasadnie w tej sytuacji Kolegium uznało, iż "organ I instancji naruszył przepisy art. 7 i 77 § 1 KPA" i uchyliło decyzję tego organu. Jednocześnie rozstrzygnęło sprawę co do istoty i umorzyło występującym w sprawie podatnikom część podatku rolnego, odmawiając przy tym "całkowitego umorzenia podatku rolnego za 1994 r., gdyż podatnicy osiągnęli dochód, który pozwala na zapłacenie pozostałej części podatku (według przedstawionego zestawienia przychodów i kosztów osiągnięto dochód w wysokości około 120.000.000 starych złotych)". Z uzasadnienia decyzji wynika, że Kolegium uwzględniło w szczególności: 1. fakt ponoszenia wysokich nakładów inwestycyjnych związanych z zakupem maszyn i urządzeń potrzebnych do prowadzenia gospodarstwa; 2. fakt, że gospodarstwo zostało przejęte przez podatników w stanie wymagającym intensywnych zabiegów agrotechnicznych ze względu na to, że w okresie bezpośrednio poprzedzającym wydzierżawienie na znacznej części powierzchni gospodarstwa nie stosowano prawidłowych zabiegów agrotechnicznych; 3. fakt występowania wysokich kosztów weterynaryjnych i wydatków związanych z uzupełnieniem stada.

W ocenie rewidującego z uzasadnienia rozstrzygnięcia nie wynika jednak na podstawie jakich dowodów Kolegium ustaliło powyższe fakty. Wprawdzie w dniu 3 marca 1995 r. organ ten przeprowadził rozprawę administracyjną, ale z protokołu z tej

rozprawy wynika jedynie, że Samorządowemu Kolegium Odwoławczemu podatnicy przedstawili "dowody potwierdzające wydatki na zakup nawozów i oleju napędowego". Brak jest jednak informacji jakiego rodzaju były to dowody i jakiej treści. Z uwagi na "dużą ilość" tych dowodów podatnicy zostali zobowiązani do dokonania ich zestawienia i przedłożenia go w terminie 7 dni. Zobowiązani zostali również do przedstawienia zestawienia wydatków inwestycyjnych związanych z zakupem sprzętu rolniczego, strat związanych z produkcją bydła i "biznesplanu opracowanego przez Wojewódzki Ośrodek Postępu Rolniczego (ODR)".

Zdaniem Prokuratora Generalnego w aktach sprawy brak jest jednak jakiegokolwiek wzmianki o tym, czy taki "biznesplan" został Kolegium przedstawiony i jaka była ewentualnie jego treść. Do akt włączone są wspomniane zestawienia, sporządzone - jak wynika z ich treści - 30 grudnia 1994 r. Z treści tych zestawień nie wynika jednak, wbrew twierdzeniom zawartym z uzasadnieniu decyzji Kolegium, że występujący w sprawie podatnicy osiągnęli z przedmiotowego gospodarstwa dochód około 120 mln. starych złotych. Wynika natomiast, że dochód ten wyniósł w 1994 r. 20.505.625 starych złotych. Brak jest przy tym w aktach organu II instancji jakichkolwiek innych dowodów świadczących o dochodach stron tego postępowania, o stanie rodzinnym i majątkowym oraz jednoznacznych ustaleń dotyczących stanu gospodarczego przejętego gospodarstwa, uzasadniających np. stwierdzenie, że przed jego wydzierżawieniem na znacznej jego części nie stosowano prawidłowych zabiegów agrotechnicznych. W tej sytuacji Prokurator Wojewódzki trafnie zarzucił w skardze do NSA, że decyzja Kolegium wydana została z naruszeniem przepisów art. 7, art. 77 § 1 i art. 80 KPA. Naczelny Sąd Administracyjny odniósł się do przedstawionych zarzutów jedynie, wyjątkowo lakonicznym stwierdzeniem, że zaskarżona decyzja "nie narusza obowiązującego prawa, gdyż oparta została na prawidłowo i wyczerpująco zebranych materiałach dowodowych."

Prokurator Generalny zarzuca zaskarżonemu orzeczeniu NSA także to, że naruszono również interes Rzeczypospolitej Polskiej przez obrazę art. 67 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, ustanawiającego zasadę równości obywateli wobec prawa i wynikającego z niej obowiązku orzekania w zbieżny sposób w analogicznych sprawach, w każdym wypadku na podstawie pełnego, wyczerpująco zgromadzonego materiału dowodowego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zarzuty rewizji nadzwyczajnej nie zasługują na uwzględnienie. Przepis art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych upoważnia organy podatkowe do umarzania w całości lub w części zaległości podatkowych lub odsetek za zwłokę, jeżeli jest to uzasadnione gospodarczo lub społecznie. Ze sposobu jego zredagowania wynika, że właściwe organy podatkowe mają sporo swobody przy podejmowaniu decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowych lub odsetek za zwłokę, jakkolwiek swoboda ta ma swoje granice i podlega kontroli. Ponadto - z uwagi na sposób sformułowania przez ustawodawcę podstaw rewizji nadzwyczajnej - należy mieć na względzie, że o rażącym naruszeniu prawa w tych przypadkach, gdy prawodawca upoważnia właściwe organy do dokonywania tzw. swobodnej oceny i podejmowania decyzji w granicach swobodnego uznania, można mówić tylko o tyle, o

ile przekroczenie granic swobody tej oceny, jak i granic swobodnego uznania, może być zakwalifikowane jako przekroczenie rażące, czy szczególnie ewidentne. W ocenie Sądu Najwyższego, nawet gdyby przyjąć, że przy podejmowaniu decyzji o umorzeniu zaległości podatkowych przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze w R. doszło do przekroczenia granic swobodnej oceny i swobodnego uznania, to uchybienia w tym zakresie nie mogłyby być i tak uznane za wystarczające do ostatecznego stwierdzenia, iż w następstwie tego doszło także do rażącego naruszenia przez NSA art. 207 § 5 KPA w związku z art. 7, art. 77 § 1, art. 107 § 3 KPA oraz art. 31 ust. 7 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Co więcej, według Sądu Najwyższego, w ogóle brak jest podstaw do postawienia wyrokowi NSA zarzutu, że narusza on obowiązujące prawo. Sąd ten trafnie przyjął, że pojęcie "wypadki społecznie i gospodarczo uzasadnione" stosować można nie tylko do sytuacji wynikłych z nieprzewidzianych zdarzeń losowych, mających wpływ na osłabienie zdolności płatniczej podatnika. Decyzja o umorzeniu zaległości podatkowej i zakresie tego umorzenia wydawana jest zazwyczaj po upływie pewnego czasu od złożenia wniosku. W tym czasie zmienić mogą się okoliczności faktyczne, uzasadniające - zdaniem podatnika - umorzenie zaległości podatkowej. Sąd ten trafnie też przyjął, że przy rozpatrywaniu wniosku o umorzenie zaległości podatkowej na podstawie art. 31 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, organ ma obowiązek brać pod uwagę przede wszystkim sytuację, w jakiej podatnik znajduje się w chwili, gdy podejmowana jest decyzja w sprawie umarzenia zaległości podatkowej. Jest to o tyle istotne, że Samorządowe Kolegium Odwoławcze podejmując decyzje w sprawie umorzenia zaległości podatkowych miało na względzie także sytuację istniejącą w momencie jej podejmowania, a przy tym kierowało się głównie względami natury gospodarczej. Z tego względu nie bez znaczenia jest okoliczność, że w art. 31 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych na pierwszym miejscu wymieniono "wypadki gospodarczo uzasadnione", jako dyrektywę kierunkową dla podejmowania decyzji o umorzeniu zaległości podatkowych w ramach tzw. swobodnego uznania. Umorzenie to może nastąpić, gdy istnieje tylko "wypadek gospodarczo uzasadniony", albo tylko "wypadek społecznie uzasadniony", jak i w razie, gdy za umorzeniem zaległości przemawiają łącznie względy gospodarcze i społeczne. Ze sposobu zredagowania wspomnianego przepisu wynika, że racje natury ekonomicznej, traktowane jako dyrektywa umorzenia zaległości podatkowej są równie ważne - a może nawet nieco ważniejsze, z uwagi na umieszczenie ich na pierwszym miejscu - niż racje typu społecznego. Stąd też uwzględnienie tych pierwszych racji przy podejmowaniu decyzji nie może być kwestionowane, nawet jeżeliby prowadziły to - jak pisze Prokurator Generalny - do naruszenia obowiązku orzekania w zbieżny sposób w analogicznych sprawach. Skrajny sposób pojmowania tej ostatniej zasady prowadziłyby bowiem do przekreślenia możliwości wydawania decyzji i orzeczeń o charakterze precedensowym, jak również do akceptowania w pewnych przypadkach zastanej praktyki, mimo iż może ona nie odpowiadać prawu lub też wiązać się z mylnym, zbyt uproszczonym, odczytaniem woli prawodawcy.

Zarzuty rewizji nadzwyczajnej w pierwszej kolejności ogniskują się na proceduralnym aspekcie decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego i uchybieniach NSA w zakresie kontroli, czy postępowanie dowodowe przed tym Kolegium zostało przeprowadzone w sposób prawidłowy. Zaznacza się w niej, że decyzji Kolegium trafnie zarzucano, iż została wydana z naruszeniem przepisów art. 7, art. 77 § 1 i art. 80 KPA.

Według słów Prokuratora Generalnego "Naczelny Sąd Administracyjny odniósł się do przedstawionych zarzutów jedynie, wyjątkowo lakonicznym stwierdzeniem, że zaskarżona decyzja nie narusza obowiązującego prawa, gdyż oparta została na prawidłowo i wyczerpująco zebranych materiałach dowodowych". Rewidujący pominął tu jednak istotne fragmenty uzasadnienia wyroku NSA, z których wynika, że Sąd ten dokładniej badał i rozważał kwestię, czy sposób i zakres przeprowadzonego przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze postępowania dowodowego stanowiły wystarczającą podstawę dla podjęcia decyzji o umorzeniu części zaległości podatkowych. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że podniesione przez skarżącego (Prokuratora Wojewódzkiego w Rzeszowie) naruszenia przepisów art. 7, 77 § 1 i 80 KPA nie miały istotnego wpływu na wynik sprawy. W szczególności Sąd ten uwzględnił, że organ rozważył, czy dany fakt (koszty poniesione w związku z prowadzonym gospodarstwem) w ogóle wymaga udowodnienia. NSA zaznaczył przy tym, że nie wymagają dowodzenia fakty powszechnie znane oraz fakty znane organowi z urzędu, a z natury rzeczy nie wymagają dowodu także fakty przyznane przez stronę, o ile organ nie ma wątpliwości co do tych faktów. Sąd Najwyższy podziela to stanowisko.

Mając na względzie powyżej wskazane przesłanki i rozumowanie Sąd Najwyższy na podstawie art. 421 KPC orzekł jak w sentencji.

=====