

**Wyrok z dnia 7 października 1997 r.
III RN 46/97**

Decyzja w przedmiocie umorzenia odsetek wydana na podstawie 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.) ma charakter uznaniowy.

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Janusz Łętowski (sprawozdawca), Andrzej Wasilewski.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 7 października 1997 r. sprawy ze skargi Ryszarda Ł. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 21 czerwca 1996 r. [...] w przedmiocie odmowy umorzenia odsetek za zwłokę i na beczynność organów podatkowych, na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 stycznia 1997 r., [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł w dniu 7 lipca 1997 r. rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 stycznia 1997 r. [...] oddalającego skargę Ryszarda Ł. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 21 czerwca 1996 r. [...] w przedmiocie odmowy umorzenia odsetek za zwłokę i umarżającego postępowanie sądowe ze skargi na beczynność organów podatkowych. Wyrokowi powyższemu zarzucił rażące naruszenie prawa przez błędną wykładnię 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; zm.: Nr 134, poz. 646, z 1995 r. Nr 5, poz. 25) oraz art. 7 KPA w wyniku przyjęcia, że opieszałość organów podatkowych w wydawaniu decyzji wymiarowej oraz zbyt późne podjęcie postępowania podatkowego - co powoduje narastanie odsetek zwłoki obciążających podatnika - nie mają znaczenia dla umorzenia tych odsetek z przyczyn gospodarczo i społecznie uzasadnionych. W konsekwencji wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdził, że w zaskarżonym wyroku z dnia 6 stycznia 1997 r. Naczelny Sąd Administracyjny, potwierdzając w pełni zarzuty strony, iż w rozpoznawanej sprawie podatkowej doszło do "opieszałości organów podatkowych w wydaniu decyzji wymiarowej, czy też wręcz zbyt późnego podjęcia postępowania mającego na celu określenie należytej wysokości zobowiązania podatkowego" uznał jednocześnie, że tego rodzaju okoliczności powodujące, iż kwota odsetek zwłoki, naliczona przez organ podatkowy stała się niemal równą wysokości "nadpłaty" naliczonej decyzją wymiarową, nie mogą mieć znaczenia decydującego dla umorzenia odsetek z motywów gospodarczo lub społecznie uzasadnionych, na które wskazuje art. 31 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych i skargę oddalił, a postępowanie sądowe ze skargi na beczynność organów podatkowych umorzył. Naczelny Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku pośrednio potwierdził pogląd

organów podatkowych (i opartą na tym poglądzie praktykę), że organy te - po myśli art. 7 ustawy o zobowiązaniach podatkowych - mają 3 lub 5-letni termin na wydanie decyzji w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, a terminy ustanowione w Kodeksie postępowania administracyjnego w tym zakresie nie są dla organów skarbowych wiążące i co za tym idzie, konsekwencje w postaci odsetek zwłoki za opóźnienie obciążają podatnika.

Tym samym zaskarżony wyrok rażąco naruszył - zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich - art. 31 ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz zasadę wynikającą z treści art. 7 KPA, że zakres swobody organu administracji, wynikający z przepisów prawa materialnego, jest ograniczony ogólnymi zasadami postępowania administracyjnego, określonymi w tymże i innych przepisach KPA. Wyrażona bowiem w art. 7 KPA zasada postępowania administracyjnego odnosi się w równym stopniu do zakresu i wnikliwości postępowania wyjaśniającego i dowodowego, jak i do stosowania norm prawa materialnego, to jest do całokształtu przepisów prawnych służących "załatwieniu sprawy".

Stan faktyczny sprawy przedstawiał się następująco:

W dniu 8 marca 1994 r. Ryszard i Barbara Ł. złożyli zeznanie podatkowe w [...] Urzędzie Skarbowym w W. W dniu 4 maja 1994 r., a więc po upływie prawie dwóch miesięcy, [...] Urząd Skarbowy W.-Ś. przekazał powyższe zeznanie podatkowe do [...] Urzędu Skarbowego W.-M. Pierwsze wezwanie [...] Urzędu Skarbowego W.-M. do złożenia wyjaśnień zostało wysłane do podatników Barbary i Ryszarda Ł. w dniu 27 czerwca 1994 r., tj. po upływie 3 i 1/2 miesiąca od złożenia zeznania. Ponieważ [...] Urząd Skarbowy W.-M. nie wysłał do strony zawiadomienia o wszczęciu podatkowego postępowania wyjaśniającego, przyjęc należy, iż dniem wszczęcia administracyjnego postępowania podatkowego był dzień, w którym wysłano skarżącym pierwsze wezwanie do złożenia wyjaśnień, tj. dzień 27 czerwca 1994 r.

[...] Urząd Skarbowy W.-M. w dniu 8 marca 1995 r. (tj. po upływie roku od dnia złożenia zeznania podatkowego) wydał decyzję określającą wysokość podatku dochodowego za 1993 r. na kwotę 48.107,20 zł oraz zobowiązał stronę do wpłaty tzw. "niedopłaty" - 14.010,40 zł wraz z odsetkami liczonymi od dnia 1 maja 1994 r. do dnia zapłaty.

Skarżący zakwestionowali tę decyzję w części dotyczącej nieuznania przez Urząd Skarbowy odliczenia od dochodu składek na ubezpieczenie społeczne i złożyli w dniu 22 marca 1995 r. odwołanie. Odwołanie to zostało przez Izbę Skarbową uwzględnione, decyzja Urzędu Skarbowego zmieniona, a wysokość podatku dochodowego określona na kwotę 71.605,60 zł. Natomiast sprawa umorzenia odsetek, o co skarżący również wnosili w odwołaniu - została przez Izbę Skarbową w W. pozostawiona decyzji Urzędu Skarbowego W.-M.

W dniu 15 listopada 1995 r. skarżący - nie składając skargi do NSA na nierozstrzygnięcie w decyzji II instancji o wysokości odsetek zwłoki - złożyli wniosek o umorzenie części odsetek naliczonych od kwoty zobowiązania podatkowego ustalonego na podstawie decyzji Izby Skarbowej w W. z dnia 9 października 1995 r. Twierdzili, że kwota odsetek naliczonych od 1 maja 1994 r. do 15 listopada 1995 r. wyniosła 7.403,68 zł, a więc była niemal równa kwocie ostatecznie ustalonej niedopłaty (7.508,00 zł), a odsetki zwłoki narosły z powodu przedłużającego się postępowania prowadzonego przez [...] Urząd Skarbowy W.-M. Decyzja Urzędu Skarbowego w sprawie określenia

wysokości podatku dochodowego za 1993 r. wydana bowiem została po upływie 225 dni od daty złożenia zeznania podatkowego.

Skarżący podnieśli także, iż zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego organy administracji państwowej obowiązane są załatwiać sprawy bez zbędnej zwłoki (art. 35 § 1 KPA). Terminy dla załatwienia sprawy podatkowej określa KPA, przy czym o każdym przypadku niezakończona sprawa w terminie organ skarbowy jest obowiązany zawiadomić stronę, podając przyczyny zwłoki, natomiast organ odwoławczy powinien załatwić sprawę nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia otrzymania odwołania (art. 172 KPA), przy czym w przypadku niezakończona odwołania w terminie określonym w art. 172 KPA i niewykonania do tego czasu w całości lub części zaskarżonej decyzji jej wykonanie ulega wstrzymaniu z mocy prawa w granicach żądania będącego przedmiotem odwołania (art. 173 § 2 KPA).

Z uwagi na to, iż Urząd Skarbowy nie zawiadamiał stron ani ich pełnomocników o przyczynach zwłoki, ani też nie ustalał innego terminu dla załatwienia sprawy, podatnicy przyjęli, iż organ skarbowy powinien był rozpoznać ich sprawę najpóźniej w ciągu 2 miesięcy, a więc do dnia 27 sierpnia 1994 r. Podatnicy dokonali więc zapłaty odsetek za zwłokę tylko za okres do 27 sierpnia 1994 r. uznając, iż nie doszło do zwłoki w zapłacie należności podatkowej, za którą odpowiadają. Jednocześnie, prezentując te motyw, pełnomocnik podatników wystąpił, na zasadzie art. 31 ustawy o zobowiązaniach podatkowych z wnioskiem o umorzenie pozostałych odsetek zwłoki.

W dniu 27 listopada 1995 r. Urząd Skarbowy W.-M. wydał decyzję odmawiającą umorzenia naliczonych odsetek zwłoki. W uzasadnieniu Urząd Skarbowy uznał, iż zgodnie z ustawą o zobowiązaniach podatkowych "urząd ma 3 lata na sprawdzenie złożonych zeznań". W rozpoznawanej sprawie decyzja została zaś wydana przed upływem tego terminu. Na tej podstawie Urząd Skarbowy uznając, iż zapłata podatku lub odsetek nie "mogłaby zagrozić egzystencji podatnika", a "wysokość osiągniętego przez państwo Ł. dochodu w 1993 r. nie daje żadnych podstaw do zastosowania tego rodzaju ulgi" - wniosku nie uwzględnił.

W odwołaniu złożonym do Izby Skarbowej w dniu 18 grudnia 1995 r., podatnicy podnieśli, iż kwestionują obciążenie ich odsetkami zwłoki, które narosły z powodu przedłużonego, a niezawinionego przez nich postępowania podatkowego. W tym stanie rzeczy odmowa jest dowolna, oparta o twierdzenie, że zapłacenie naliczonych odsetek przez podatnika nie zagraża jego egzystencji. Strony ponownie podniosły, iż czas, jakim dysponuje Urząd Skarbowy na przeprowadzenie wyjaśniającego postępowania podatkowego oraz wydanie stosownej decyzji, jest określony w przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego. Trzyletni termin, o którym natomiast stanowi art. 7 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, nie uchyla zasad podatkowego postępowania administracyjnego.

Decyzja ostateczna w administracyjnym toku instancji została wydana przez Izbę Skarbową w W. w dniu 21 czerwca 1996 r. Wydanie decyzji poprzedzone zostało złożeniem przez pełnomocnika podatników zażalenia do Departamentu Organizacji i Nadzoru Podatkowego Ministerstwa Finansów. Izba Skarbowa w W. utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego W.-M. [...]. Izba Skarbowa oparła się jednak na nieadekwatnych do stanu faktycznego przesłankach oraz niewłaściwym przepisie prawa o zobowiązaniach podatkowych. Zdaniem Izby Skarbowej, ponieważ obowiązek podatkowy w podatku dochodowym konstytuuje się niezależnie od czynności organu po-

datkowego, to terminy uregulowane w treści art. 35 KPA nie mają w tym przypadku zastosowania. Tym samym decyzja organu podatkowego wydana w drodze czynności kontrolno-nadzorczych powinna zostać wydana nie później, niż przed upływem terminu, o którym mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

W dniu 6 stycznia 1997 r. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie, po rozpoznaniu skargi na odmowę umorzenia części odsetek za zwłokę wydał wyrok oddalający skargę. NSA uznał, że zobowiązanie podatkowe powstawało w 1993 r. wskutek zaistnienia okoliczności, z którymi prawo wiązało powstanie takiego zobowiązania i powołując się na treść art. 5 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz art. 45 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - przyjął, iż decyzja Izby Skarbowej o wymiarze podatku i naliczaniu odsetek zwłoki za opóźnienie w zapłacie podatku niezależnie od przyczyn przedłużania się postępowania podatkowego i mimo braku winy podatników jest zgodna z treścią art. 19 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że "konieczność naliczania skarżącemu odsetek za zwłokę wynika jedynie z zaistnienia zaległości podatkowej, wobec braku zapłaty podatku w terminie i w należytej wysokości. W takiej sytuacji opieszałość organów skarbowych w wydawaniu decyzji wymiarowej, czy też wręcz zbyt późne podjęcie postępowania mającego na celu określenie należytej wysokości zobowiązania podatkowego - nie mogą mieć znaczenia rozstrzygającego". NSA przywołał orzeczenie SA/Lu 828/85, iż art. 20 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych dotyczący obowiązku pobierania odsetek za zwłokę, "nie zajmuje się zagadnieniem, z czyjej winy zaległości te powstały". Oznacza to, iż - w ocenie Sądu - podatnik może zostać narażony na szkodę w wyniku przewlekłego prowadzenia postępowania przez organ skarbowy, co ma wpływ na rosnącą wysokość jego zobowiązania podatkowego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zgodnie z obowiązującymi w tym przedmiocie przepisami, Sąd Najwyższy może uchylić w trybie rewizji nadzwyczajnej prawomocny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego jedynie wówczas, gdy uzna, iż wyrok ten rażąco narusza wyraźnie wskazane przez rewidującego przepisy prawa. Rażące zaś naruszenie prawa oznacza, iż naruszenie to jest tak znaczne, że widoczne jest właściwie dla każdego i powoduje, że z uwagi na fundamentalne zasady praworządności w demokratycznym państwie wyrok dotknięty takim naruszeniem w żadnym wypadku ostać się nie może. [...] Sąd Najwyższy nie mógł się jednak dopatrzeć tego rodzaju naruszeń prawa w zakwestionowanym rewizją nadzwyczajną wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego. [...]

Oddalając skargę, Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, iż zobowiązanie podatkowe skarżącego powstało w 1993 r. z racji zaistnienia okoliczności przewidzianych przez ustawę, powodujących po stronie skarżącego powstanie obowiązku podatkowego w określonej przez prawo wysokości. Zaskarżona decyzja organów skarbowych miała w tej sytuacji charakter deklaratoryjny i - jak trafnie zauważył NSA - nie zmieniła ani terminu, ani warunków płatności przewidzianych przez prawo. Skoro zaś tak, to wobec nieuiszczenia w terminie całości podatku, powstał - na mocy prawa, tj. art. 20 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych - kolejny obowiązek, tym razem odnoszący się

do odsetek od nieuiszczonej w terminie kwoty. Orzecznictwo NSA przyjmuje - na co wskazano w zaskarżonym wyroku NSA - iż w tego rodzaju sytuacjach nie ma pierwszoplanowego znaczenia, z czyjej winy takie zaległości powstały, skoro decydujące jest samo zaistnienie zaległości podatkowej. Słusznie zwraca też uwagę Naczelny Sąd Administracyjny na okoliczność, iż organy skarbowe wzięły pod uwagę fakt przedłużania się postępowania w tej sprawie i dwukrotnie zawiesiły skarżącemu bieg odsetek za zwłokę, zmieniając w ten sposób wysokość zobowiązania ciężącego na skarżącym. Trudno jest zatem podzielić pogląd rewidującego, że opóźnienie w załatwieniu sprawy nie wpłynęło w ostatecznym rezultacie również na wysokość zobowiązania ciężącego na skarżącym. Pogląd, że istnieją sytuacje uzasadniające wręcz obligatoryjność stosowania art. 31 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych i umarzania zobowiązań jest poglądem zbyt daleko idącym. Uznanie, jakie ma na podstawie powyższego przepisu organ podatkowy nie jest nieograniczone. [...] Sąd Najwyższy wyraża pogląd, iż rozstrzygnięcia (szczególnie negatywne) podejmowane na tle powyższego przepisu powinny być szczególnie przekonywająco i jasno uzasadniane, zarówno co do faktów, jak i co do prawa, tak by nie było wątpliwości, że wszystkie okoliczności sprawy zostały głęboko rozważone i ocenione, a ostateczne rozstrzygnięcie jest ich logiczną konsekwencją, nie zaś efektem choćby ograniczonego woluntaryzmu. Naczelny Sąd Administracyjny nie dopatrył się w tym zakresie w postępowaniu organów skarbowych w tej sprawie ani wadliwości, ani naruszeń prawa. Sąd Najwyższy nie znalazł podstaw, aby powyższe stanowisko NSA w sposób zasadniczy zakwestionować.

Biorąc te wszystkie okoliczności pod uwagę Sąd Najwyższy orzekł, jak w sentencji.

=====