

**Wyrok z dnia 17 stycznia 2002 r.**

**III RN 178/00**

**Przepisy art. 54 § 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacji podatkowej (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) nie mają zastosowania, gdy podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek w określonym terminie (art. 47 § 3 Ordynacji podatkowej), czego nie czyni, powodując powstanie zaległości podatkowej, od której nalicza się odsetki, a następnie wnosi o umorzenie powstałej zaległości podatkowej.**

Przewodniczący SSN Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Sędziowie SN:  
Andrzej Wasilewski, Andrzej Wróbel (autor uzasadnienia).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 11 stycznia 2002 r. sprawy ze skargi Agencji Rezerw Materiałowych w W. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 16 listopada 1998 r. [...] w przedmiocie odsetek za zwłokę, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 grudnia 1999 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Agencja Rezerw Materiałowych wnioskiem z dnia 11 grudnia 1996 r. wystąpiła do [...] Urzędu Skarbowego W.-Ś. o zaniechanie ustalania i poboru podatku dochodowego od osób prawnych od przejętego od Zarządu Organizacji Dostaw „I.” gospodarstwa pomocniczego Głównego Zarządu Rezerw Państwowych za okres 1 stycznia 1996 r. - 31 października 1996 r. w kwocie 64.999.055,00 zł. Podatek ten był efektem sprzedaży 272 tys. ton oleju napędowego w wykonaniu decyzji [...] Prezesa Rady Ministrów z dnia 9 października 1996 r. w sprawie interwencyjnej sprzedaży ze stanów zastrzeżonych rezerw państwowych oleju napędowego.

[...] Urząd Skarbowy W.-Ś. decyzją z dnia 31 stycznia 1997 r. [...] odmówił zaniechania i poboru podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 8

ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 386 ze zm.).

Agencja Rezerw Materiałowych odwołała się od tej decyzji, a odwołanie zostało doręczone Urzędowi Skarbowemu dnia 12 lutego 1997 r.

Izba Skarbowa decyzją z dnia 10 października 1997 r. uchyliła zaskarżoną decyzję i umorzyła postępowanie w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku, argumentując, iż zaniechanie ustalania i poboru podatku możliwe jest jedynie w stosunku do tych zobowiązań podatkowych, których termin płatności jeszcze nie upłynął. Upływ terminu płatności podatku powoduje, że powstaje zaległość podatkowa, w stosunku do której stosowane mogą być jedynie przepisy dotyczące umorzenia zaległości podatkowej. W konsekwencji wniosek podatnika o zaniechanie ustalania i poboru podatku powinien być rozpatrywany - jeżeli w międzyczasie upłynął już termin płatności podatku - jako wniosek o umorzenie zaległości podatkowej. Powyższa decyzja została doręczona Agencji Rezerw Materiałowych w dniu 16 października 1997 r.

[...] Urząd Skarbowy W.-Ś. ponownie rozpatrzył wniosek Agencji Rezerw Materiałowych z dnia 11 grudnia 1996 r. w trybie art. 31 ustawy o zobowiązaniach podatkowych jako wniosek o umorzenie zaległości podatkowej w podatku dochodowym za okres od 1 stycznia 1996 r. do 31 października 1996 r.

Decyzją z dnia 14 listopada 1997 r. organ ten postanowił odmówić umorzenia podatku dochodowego od osób prawnych za okres od 1 stycznia 1996 r. do 31 października 1996 r. w kwocie 1.625.725,90 zł. Umorzenie w kwocie 1.625.725,90 zł nastąpiło w wyniku zaliczenia tej kwoty, a także nadpłaty z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za listopad i grudzień 1996 r. na zaległość Agencji Rezerw Materiałowych z tytułu wymienionego podatku za okres od 1 stycznia 1996 r. do 31 października 1996 r.

Od decyzji [...] Urzędu Skarbowego W.-Ś. z dnia 14 listopada 1997 r. Agencja Rezerw Materiałowych wniosła w dniu 1 grudnia 1997 r. odwołanie do Izby Skarbowej w W.

Izba Skarbowa w W. - rozpoznając odwołanie podatnika - utrzymała zaskarżoną decyzję w mocy, decyzją z dnia 3 sierpnia 1998 r. Decyzja ta została doręczona Agencji Rezerw Materiałowych w dniu 5 sierpnia 1998 r.

W dniu 10 sierpnia 1998 r. [...] Urząd Skarbowy w W. - w związku z ostateczną decyzją Izby Skarbowej w W. - wydał decyzję [...], w której na podstawie art. 21 § 3,

art. 51 § 4 oraz art. 207 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) określili: 1. zaległość Agencji Rezerw Materiałowych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za okres 1 stycznia 1996 r. - 31 października 1996 r. na kwotę 60.194.728,40 zł, 2. odsetki za zwłokę należne od zaległości wymienionej w pkt I naliczone do dnia wydania decyzji, tj. do dnia 10 sierpnia 1998 r. w wysokości 47.481.601,80 zł.

W uzasadnieniu decyzji stwierdzono między innymi, że odsetki zostały naliczone stosownie do postanowień art. 53 § 4 Ordynacji podatkowej oraz § 7 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 162, poz. 1124 ze zm.) za okres od następnego dnia po upływie terminu płatności podatku do dnia 10 sierpnia 1998 r. włącznie, tj. do dnia wydania decyzji, według obowiązujących stawek odsetek.

Agencja Rezerw Materiałowych wniosła odwołanie od tej decyzji wnosząc o uchylenie zaskarżonej decyzji w części określającej wysokość odsetek za zwłokę, wstrzymanie wykonania zaskarżonej części decyzji i umorzenie pozostałych odsetek za zwłokę na podstawie art. 67 § 1 Ordynacji podatkowej.

Izba Skarbowa w W. decyzją z dnia 16 listopada 1998 r. [...] utrzymała zaskarżoną decyzję w mocy. W motywach rozstrzygnięcia podano, że brak jest podstaw do wyłączenia okresu od dnia 3 marca do 5 sierpnia 1998 r. z naliczania odsetek za zwłokę. W tym czasie Izba Skarbowa w W. rozpatrywała odwołanie Agencji Rezerw Materiałowych od decyzji organu podatkowego pierwszej instancji z dnia 14 listopada 1997 r. [...] w sprawie o umorzenie zaległości podatkowej. Stwierdzono, że art. 54 Ordynacji podatkowej dotyczy wyłącznie decyzji określającej wysokość podatku (zaległości podatkowej). Natomiast wymieniona decyzja dotyczyła umorzenia zaległości podatkowej, a więc miała charakter uznaniowy. Izba Skarbowa w W. nie uznała także za zasadny wniosek Agencji co do nienaliczania odsetek za okres od 13 maja do 16 października 1997 r. W tym okresie obowiązywały przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 stycznia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 7, poz. 33). Zgodnie z art. 173 § 2 KPA w przypadku nie załatwienia odwołania w terminie określonym w art. 172 KPA i nie wykonania do tego czasu w całości lub w części zaskarżonej decyzji, jej wykonanie ulega wstrzymaniu z mocy prawa, w granicach żądania będącego przedmiotem odwołania. Od-

wołanie Agencji nie dotyczyło wysokości zobowiązania podatkowego, lecz wniosku o zaniechanie ustalania i poboru podatku dochodowego. Ponadto stosownie do § 11 ust. 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 stycznia 1995 r., w razie wstrzymania wykonania decyzji w sprawie wysokości zobowiązania podatkowego, od kwoty objętej wstrzymaniem wykonania nie pobiera się odsetek za zwłokę od dnia wstrzymania wykonania decyzji. Wobec tego, że sprawa ta nie dotyczyła decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, wskazany przepis rozporządzenia Ministra Finansów nie miał do niej zastosowania. Dlatego też za okres od 13 maja do 16 października 1997 r. obliczono należne odsetki za zwłokę. Izba Skarbowa w W. poinformowała Agencję Rezerw Materiałowych, że wniosek zawarty w odwołaniu o umorzenie odsetek za zwłokę został przekazany do [...] Urzędu Skarbowego W.-Ś. w celu jego rozpatrzenia.

Na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 16 listopada 1998 r. Agencja Rezerw Materiałowych wniosła skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego, w której żądała jej uchylenia oraz uchylenia poprzedzającej ją decyzji [...] Urzędu Skarbowego W.-Ś. z dnia 10 sierpnia 1998 r. w części dotyczącej odsetek za zwłokę. Zarzucono obu wymienionym decyzjom naruszenie art. 54 § 1 pkt 2 i 3 Ordynacji podatkowej. Skarżąca Agencja podnosiła, że zarówno postępowanie odwoławcze w przedmiocie zaniechania ustalenia i poboru podatku dochodowego od osób prawnych (decyzja Izby Skarbowej w W. z dnia 10 października 1997 r. [...]), jak i postępowanie dotyczące umorzenia zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych (decyzja Izby Skarbowej w W. z dnia 3 sierpnia 1998 r. [...]) trwało przez okres dłuższy niż dwa miesiące, wynikający z przepisów art. 171 i 172 oraz art. 139 § 2 Ordynacji podatkowej. Wobec tego za okresy od 13 maja do 16 października 1997 r. oraz od 3 marca do 5 sierpnia 1998 r. odsetki nie powinny być naliczone. Skarżąca Agencja wywodziła, że nie można zgodzić się z twierdzeniem organu odwoławczego, iż art. 54 Ordynacji podatkowej dotyczy wyłącznie decyzji, które określają wysokość podatku. Rzeczywiście przedmiotem rozpoznania przez Izbę Skarbową w W. w okresie od 3 marca do 5 sierpnia 1998 r. było odwołanie Agencji dotyczące wniosku o umorzenie zaległości. Ograniczenie jednak stosowania art. 54 Ordynacji podatkowej tylko do przypadków dotyczących określenia wysokości podatku uczyniłoby jego stosowanie w większości przypadków fikcją i byłoby sprzeczne z interesem społecznym. Z treści tego przepisu nie można wnioskować, że nie ma on zastosowania w przypadku złożenia wniosku o umorzenie zaległości podatkowych. Analogiczna zasada powinna

obowiązywać w stosunku do okresu od 13 maja do 16 października 1997 r., w którym to rozpatrywano odwołanie w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku dochodowego od osób prawnych.

W odpowiedzi na skargę Izba Skarbowa w W. wniosła o oddalenie skargi i podtrzymała stanowisko zajęte w zaskarżonej decyzji.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 21 grudnia 1999 r. [...] oddalił skargę. Sąd stwierdził, że postępowanie w przedmiocie zaniechania ustalania i poboru zobowiązań podatkowych oraz umorzenia zaległości podatkowych nie stanowią kontynuacji postępowania w przedmiocie wymiaru tych zobowiązań. To ostatnie ma na celu dokonanie wymiaru zobowiązania podatkowego w oparciu o obowiązujące prawo materialne i przy zastosowaniu przepisów proceduralnych regulujących to postępowanie. Natomiast dwa pozostałe postępowania - z wymienionych wyżej - kierowały się odrębnymi przesłankami, których celem było udzielenie ulgi w już istniejącym zobowiązaniu podatkowym. Przesłankami tymi pod rządami ustawy o zobowiązaniach podatkowych były wypadki gospodarczo lub społecznie uzasadnione, a także gdy wymagają tego inne szczególne okoliczności, zwłaszcza gdy pobranie podatku mogłoby zagrozić zdolności gospodarczej zakładu lub egzystencji podatnika (art. 8 ust. 1 i 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych) oraz także wypadki gospodarczo lub społecznie uzasadnione w odniesieniu do umorzenia zaległości podatkowych (art. 31 ustawy o zobowiązaniach podatkowych). Natomiast w Ordynacji podatkowej przesłankami tymi, jak chodzi o zaniechanie ustalania zobowiązania podatkowego lub poboru podatku, jest zagrożenie ważnego interesu podatnika przez pobranie podatku, a w szczególności jego egzystencji (art. 22 § 2 Ordynacji podatkowej), a odnośnie umorzenia zaległości podatkowych lub odsetek za zwłokę - ważny interes podatnika lub interes publiczny (art. 67 §1 Ordynacji podatkowej). Przesłanki te wprawdzie uległy pewnym zmianom w obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej, lecz w okresie przed 1 stycznia 1998 r. jak i po nim charakter decyzji organów podatkowych wydawanych w omawianych sprawach jest analogiczny. Są one decyzjami uznaniowymi, co wynika z treści podanych wyżej przepisów prawa. Zaskarżona decyzja jak i poprzedzająca ją decyzja Urzędu Skarbowego W-Ś. z dnia 11 sierpnia 1998 r. zostały podjęte w 1998 r. w oparciu o przepisy Ordynacji podatkowej, a więc także jej art. 51 i następne. Stosownie do przepisu art. 51 § 1 i art. 53 § 1 i 4 Ordynacji podatkowej zaległością podatkową jest podatek nie zapłacony w terminie płatności, a odsetki za zwłokę, w przypadku np. wymienionym w art. 21 § 3 i 4 Ordynacji

podatkowej, nalicza organ podatkowy, określając ich wysokość na dzień wydania decyzji ustalającej wysokość zaległości podatkowej. Przepis art. 54 § 1 pkt 3 Ordynacji stanowi zaś, że odsetek za zwłokę nie nalicza się za okres od następnego dnia po upływie terminu do rozpatrzenia odwołania do dnia doręczenia stronie decyzji organu odwoławczego.

Zdaniem Sądu, zestawienie treści obu omówionych wyżej przepisów prawa prowadzi do ustaleń, iż odsetek za zwłokę nie nalicza się w wypadku, gdy odwołanie odnosi się do decyzji dotyczącej wymiaru podatku (decyzji określającej jego wysokość). Wobec tego takich skutków nie może powodować upływ terminu (art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej) do rozpatrzenia odwołania od decyzji w przedmiocie udzielenia lub odmowy udzielenia ulg podatkowych (np. zaniechania ustalania i poboru oraz umarzania zaległości podatkowych). W takich wypadkach następstwem niezakończona sprawa w postępowaniu odwoławczym w terminie określonym art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej są konsekwencje prawne wynikające z przepisów art. 140 i następnym Ordynacji podatkowej.

Minister Sprawiedliwości w rewizji nadzwyczajnej od powyższego wyroku zarzucił mu rażące naruszenie art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 53 ust. 1 i 54 Ordynacji podatkowej; wskazując na powyższe podstawy wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu do ponownego rozpoznania. W ocenie Ministra Sprawiedliwości, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego został wydany z rażącym naruszeniem wskazanych przepisów prawa. W obowiązujących przepisach prawnych nie ma podstaw do interpretacji art. 54 Ordynacji podatkowej w sposób dokonany zarówno przez Izbę Skarbową jak i Naczelną Sąd Administracyjny. Przepis ten bowiem nie przewiduje, aby jego zastosowanie mogło być ograniczone jedynie do decyzji administracyjnych dotyczących wymiaru podatku. Przepis art. 54 § 1 pkt 2 i 3 stanowi, że odsetek za zwłokę nie nalicza się za okres od dnia następnego po upływie terminu do przekazania odwołania organowi odwoławczemu do dnia otrzymania odwołania przez ten organ oraz za okres od następnego dnia po upływie terminu do rozpatrzenia odwołania do dnia doręczenia stronie decyzji organu odwoławczego.

Minister Sprawiedliwości jest zdania, że z powołanego przepisu nie wynika, aby nie miał on zastosowania do postępowania z wniosku w sprawie zaniechania ustalania i poboru podatku. Wniosek ten pozostaje w bezpośrednim związku z postę-

powaniem wymiarowym, określającym wysokość zaległości podatkowej. Nie ma racjonalnych argumentów do odmowy zastosowania tego przepisu w sytuacji, gdy podatnik składa wniosek o umorzenie zaległości podatkowej. Przepis ten został ustanowiony w interesie podatnika, którego nie może obciążać przekroczenie terminów załatwienia sprawy przez organy skarbowe. Jest to więc przepis dyscyplinujący te organy. Wniosek Agencji Rezerw Materiałowych został złożony w dniu 11 grudnia 1996 r., a więc w sytuacji gdy nie było żadnej zaległości podatkowej. Decyzja Urzędu Skarbowego została wydana po upływie ponad roku, bo w dniu 31 stycznia 1997 r. Izba Skarbowa w decyzji z dnia 10 października 1997 r. uznała, że termin płatności podatku już minął i w takiej sytuacji do zaległości podatkowej można stosować jedynie przepisy o umarzaniu zaległości podatkowej. Ostatecznie wniosek Agencji Rezerw Materiałowych został rozstrzygnięty decyzją Izby Skarbowej dopiero w dniu 3 sierpnia 1998 r. Zgodnie z art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca od dnia wszczęcia postępowania, chyba że przepisy ustawy Ordynacja podatkowa stanowią inaczej. Z kolei § 3 stanowi, że załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy, a przekazanie odwołania wraz z aktami sprawy winno nastąpić w terminie miesiąca od dnia otrzymania odwołania (art. 227 § 1 Ordynacji podatkowej).

Minister Sprawiedliwości wyraził pogląd, że odsetki z tytułu zaległości podatkowej nie powinny być naliczone za okres od dnia następnego po upływie terminu do przekazania odwołania organowi odwoławczemu do dnia otrzymania odwołania przez ten organ i za okres od następnego dnia po upływie terminu do rozpatrzenia odwołania do dnia doręczenia stronie decyzji organu odwoławczego. W realiach tej sprawy, jak to już wyżej wskazano, odsetki z tytułu zaległości podatkowej nie powinny więc być naliczane za okres 13 maja 1997 r. - 16 października 1997 r. (w kwocie 13.230.801,30 zł) oraz za okres 3 marca 1998r. - 5 sierpnia 1998 r. (w kwocie 13.506.707,60 zł). Zgodnie z art. 53 § 1 Ordynacji podatkowej odsetki za zwłokę naliczane są od zaległości podatkowej. Zaległością podatkową jest podatek nie zapłacony w terminie płatności. Nie ma podstaw, aby biegu terminu naliczania odsetek nie przerywał wniosek o umorzenie zaległości podatkowej. Przesłanki umorzenia zaległości podatkowej lub odsetek są inne w ustawie o zobowiązaniach podatkowych (art. 31 ust. 1 - wypadki gospodarczo lub społecznie uzasadnione) i Ordynacji podat-

kowej (art. 67 § 1 - ważny interes podatnika lub interes publiczny), jednakże okoliczność ta nie ma znaczenia dla rozpatrywanego problemu. Jest to decyzja „w przedmiocie podatku” w sytuacji gdy istnieje już zaległość podatkowa. Ma tutaj zastosowanie art. 54 Ordynacji podatkowej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Nie jest trafny zarzut rażącego naruszenia przepisu art. 53 § 1 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że od zaległości podatkowych, z zastrzeżeniem art. 54, naliczane są odsetki za zwłokę, w związku z przepisem art. 54 § 1 pkt 3, zgodnie z którym odsetek za zwłokę nie nalicza się za okres od następnego dnia po upływie terminu do rozpatrzenia odwołania do dnia doręczenia stronie decyzji organu odwoławczego.

Zasadniczym problemem spornym w rozpoznawanej sprawie jest to, czy na podstawie art. 54 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej odsetek za zwłokę nie nalicza się za okres wskazany w tym przepisie niezależnie od przedmiotu postępowania odwoławczego, czy tylko wtedy, gdy strona wniosła odwołanie od decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. W rozpoznawanej sprawie jest niesporne, że zobowiązanie w podatku dochodowym powstało z mocy prawa, a zatem podatnik był obowiązany do zapłaty podatku w wysokości wykazanej w deklaracji podatkowej. Podatnik domagał się początkowo zaniechania ustalenia i poboru podatku dochodowego od osób prawnych, a następnie - po ostatecznym i prawomocnym rozstrzygnięciu organu podatkowego o odmowie zaniechania ustalenia i poboru tego podatku na podstawie art. 8 ustawy o zobowiązaniach podatkowych - umorzenia zaległości podatkowej za okres od 1 stycznia 1996 r. do 31 października 1996 r. Niesporne jest również i to, że postępowanie odwoławcze w przedmiocie zaniechania ustalenia i poboru podatku dochodowego od osób prawnych zakończone decyzją Izby Skarbowej w W. z dnia 10 października 1997 r. oraz postępowanie dotyczące umorzenia zaległości w podatku dochodowym od osób prawnych zakończone decyzją Izby Skarbowej w W. z dnia 3 sierpnia 1998 r., trwały przez okres dłuższy niż dwa miesiące, wynikający z przepisów art. 171 i 172 oraz art. 139 § 2 Ordynacji podatkowej. W ocenie skarżącej Agencji Rezerw Materiałowych i wnoszącego rewizję nadzwyczajną Ministra Sprawiedliwości, za okresy odpowiednio od 13 maja 1997 r. do 16 paź-



dzielnika 1997 r. oraz od 3 marca 1998 r. do 5 sierpnia 1998 r. nie powinny być naliczone odsetki za zwłokę.

Pogląd ten nie jest trafny. Należy podkreślić, że zagadnienie naliczania odsetek za zwłokę za okres od 13 maja 1997 r. do 16 października 1997 r. może być rozważane wyłącznie w świetle przepisów art. 172 i 173 KPA oraz ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 386 ze zm.) i wydanego na jej podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 stycznia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 7, poz. 33). Wniosek Agencji Rezerw Materiałowych o zaniechanie ustalenia i poboru podatku dochodowego od osób prawnych został bowiem ostatecznie załatwiony decyzją Izby Skarbowej w W. wydaną dnia 10 października 1997 r., a zatem przed dniem wejścia w życie Ordynacji podatkowej. Nie ulega wątpliwości, że do postępowania zakończonego decyzją ostateczną przed dniem 1 stycznia 1998 r. nie ma zastosowania przepis art. 324 § 1 Ordynacji podatkowej, stanowiący, że do spraw wszczętych, a nie rozpatrzonych przez organ podatkowy pierwszej instancji przed dniem 1 stycznia 1998 r. stosuje się, z zastrzeżeniem § 2, przepisy niniejszej ustawy; nie ma też zastosowania przepis art. 325 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym przepis art. 22 § 4 stosuje się również do złożonych, a nie rozpatrzonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy wniosków o zaniechanie poboru podatków. Z przedstawionego stanu prawnego wynika jednoznacznie, że kwestia naliczania odsetek za zwłokę za okres od 13 maja 1997 r. do 16 października 1997 r. nie może być rozważana na podstawie i w granicach przepisów art. 53 § 1 w związku z art. 54 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, które Minister Sprawiedliwości wskazał jako podstawy niniejszej rewizji nadzwyczajnej, lecz w świetle wymienionych wyżej przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego i przepisów o zobowiązaniach podatkowych, których nie powołano w rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości. W konsekwencji należy uznać, że w odniesieniu do powyższego spornego okresu zarzut rewizji nadzwyczajnej jest niesprawiedliwiony.

Do rozważenia pozostaje kwestia, czy naruszenie przez organ odwoławczy określonego w art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej terminu załatwienia sprawy umorzenia podatku dochodowego od osób prawnych powoduje skutki określone w art. 54 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, a zatem czy w odniesieniu do okresu od 3 marca 1998 r. do dnia 5 sierpnia 1998 r. nie powinny być naliczane odsetki za

zwłokę. W związku z tym należy uznać, że trafny jest zawarty w uzasadnieniu za-  
skarżonego wyroku pogląd Sądu, że postępowanie w przedmiocie zaniechania  
ustalania i poboru zobowiązań podatkowych oraz umorzenia zaległości podatkowych  
nie stanowi kontynuacji postępowania w przedmiocie wymiaru tych zobowiązań. Po-  
gląd ten można określić jako utrwalony w orzecznictwie sądowym (np. wyrok NSA z  
dnia 13 września 2000 r., III SA 1710/99 LEX nr 44718), zgodnie z którym postępo-  
wanie w sprawie umorzenia zaległości podatkowych lub odsetek za zwłokę nie może  
prowadzić do uchylenia decyzji ustalających wysokość zobowiązań podatkowych, a  
wniosek o ich umorzenie podlega rozpatrzeniu w odrębnym postępowaniu, wszczę-  
tym w nowej sprawie, która nie dotyczy kwestii ustalenia należności (wyrok NSA z  
dnia 16 października 1984 r., SA/Wr 570/84 - ONSA 1984 r. Nr 2, poz. 92). Nie ulega  
również wątpliwości, że z art. 67 Ordynacji podatkowej, stanowiącego, że w przypad-  
kach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym organ  
podatkowy, na wniosek podatnika, może umorzyć w całości lub w części zaległości  
podatkowe lub odsetki za zwłokę, wynika, iż umorzenie może dotyczyć zaległości  
istniejących w dniu orzekania o umorzeniu tych zaległości. W rozpoznawanej sprawie  
skarżąca Agencja Rezerw Materiałowych nie kwestionowała istnienia zobowiązania  
podatkowego w podatku od osób prawnych oraz jego wysokości, a zatem wykazany  
w deklaracji i niezapłacony przez nią podatek stał się zaległością podatkową, której  
umorzenia domagała się następnie w postępowaniu zakończonym decyzją Izby  
Skarbowej w W. z dnia 3 sierpnia 1998 r., utrzymującą w mocy decyzję Urzędu  
Skarbowego z dnia 14 listopada 1997 r., odmawiającą umorzenia zaległości podat-  
kowych na podstawie art. 31 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Nie jest  
zatem trafny pogląd, że zaległość podatkowa powstała z winy organów podatkowych.  
Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego, przepis  
art. 67 § 1 Ordynacji podatkowej, podobnie jak obowiązujący uprzednio w tym  
przedmiocie art. 31 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, oparty jest na konstruk-  
cji uznania administracyjnego, co oznacza, że pozostawia on do uznania organu po-  
datkowego istnienie lub nieistnienie w konkretnej sprawie szczególnych okoliczności,  
uzasadniających umorzenie zaległości lub odsetek, jak też zakres ewentualnego  
umorzenia (np. wyrok NSA z dnia 3 września 1999 r. Biuletyn Skarbowy 1999 nr 6, s.  
30).

Podkreślić należy, że obowiązek zapłaty odsetek powstaje z chwilą zaistnienia  
zaległości podatkowej (art. 51 i art. 53 § 1 Ordynacji podatkowej) i powinien być wy-

konany bez wezwania organu podatkowego (art. 53 § 3 i art. 55 § 1 Ordynacji podatkowej). Jeżeli jednak organ podatkowy wskutek wszczętego postępowania podatkowego stwierdzi, że podatnik mimo ciążącego na nim obowiązku nie zapłacił w całości lub w części podatku albo wysokość zobowiązania jest inna niż wykazana w deklaracji, wydaje decyzję, w której określa wysokość zaległości podatkowej (art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej). W sytuacji takiej - stosownie do treści art. 53 § 4 Ordynacji podatkowej - organ podatkowy nalicza odsetki za zwłokę.

W sytuacji zatem, gdy organ podatkowy pierwszej instancji ustalił w drodze decyzji wysokość zobowiązania podatkowego, wówczas ma zastosowanie przepis art. 54 § 1 pkt 2 i 3 Ordynacji podatkowej. Zgodnie bowiem z art. 47 § 1 Ordynacji podatkowej podatnik jest obowiązany do zapłaty podatku w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego; niewykonanie tego obowiązku skutkuje powstaniem zaległości podatkowej ( art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej), od której nalicza się odsetki za zwłokę. W sytuacji zatem, gdy zasadność decyzji o wymiarze podatku (określeniu wysokości zobowiązania podatkowego) jest kwestionowana w odwołaniu od takiej decyzji, wówczas przepis art. 54 § 1 pkt 2 i 3 Ordynacji podatkowej, zgodnie z jego istotą, chroni podatnika przed konsekwencjami naruszania przez organy podatkowe terminów przekazania odwołania i jego rozpoznania. W sytuacji natomiast, gdy jak w rozpoznawanej sprawie, podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek w określonym terminie płatności (art. 47 § 3 Ordynacji podatkowej), czego nie czyni, powodując powstanie zaległości podatkowej, od której nalicza się odsetki, a następnie wnosi o umorzenie powstałej zaległości podatkowej, to w postępowaniu takim nie ma zastosowania przepis art. 54 § 1 pkt 2 i 3 Ordynacji podatkowej.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====