

**Wyrok z dnia 2 października 2002 r.**

**III RN 149/01**

**Data wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej jest data jej podpisania przez osobę upoważnioną do jej wydania, przy czym w razie wątpliwości jest to data umieszczona w decyzji (art. 210 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.). Nie wyklucza to przeprowadzenia dowodu przeciwnego, że data wydania decyzji jest inna niż w niej wskazana.**

Przewodniczący SSN Kazimierz Jaśkowski, Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski, Andrzej Wróbel (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 2 października 2002 r. sprawy ze skargi Elżbiety G.-C. na decyzję Izby Skarbowej w S. Ośrodka Zamiejscowego w K. z dnia 28 września 1999 r. [...] w przedmiocie określenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 1992 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 21 lutego 2001 r. [...]

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

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

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie wyrokiem z dnia 21 lutego 2001 r. [...] uchylił decyzję Izby Skarbowej w S. z dnia 28 września 1999 r. utrzymującą w mocy decyzję inspektora kontroli skarbowej z Urzędu Skarbowego w K. z dnia 23 grudnia 1998 r., określającą Elżbiecie G.-C. podatek dochodowy od osób fizycznych za 1992 r. Sąd uznał za zbędne ustosunkowywanie się do większości zarzutów skargi, gdyż - jego zdaniem - zobowiązanie podatkowe wygasło na skutek przedawnienia. Zgodnie bowiem z art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) zo-

bowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Podatek dochodowy od osób fizycznych za 1992 r. płatny był do 30 kwietnia 1993 r. (art. 45 ust. 4 w związku z ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - Dz.U. Nr 80, poz. 350 ze zm.), w związku z czym termin przedawnienia upływał 31 grudnia 1998 r. Decyzja Inspektora Kontroli Skarbowej z dnia 23 grudnia 1998 r. została doręczona podatniczce dopiero dnia 4 stycznia 1999 r., a zatem już po upływie wspomnianego terminu.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie zwrócił także uwagę na treść art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką. Sąd przyznał, że istnienie zaległości podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych mogło spowodować powstanie hipoteki ustawowej na podstawie art. 34 § 1 Ordynacji podatkowej oraz że hipoteka taka powstaje z dniem wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej (art. 35 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Sąd dostrzegł, że zwrot „wydanie decyzji” różni się od zwrotu „doręczenie decyzji”, użytego w pkt 1 artykułu 35 Ordynacji podatkowej w odniesieniu do decyzji ustalających. Uznał jednak, że różnice terminologiczne podyktowane zostały jedynie koniecznością zaakcentowania różnic w zakresie sposobu powstania zobowiązań podatkowych. W rzeczywistości bowiem - zdaniem Sądu - w przypadku istnienia zaległości podatkowych hipoteka ustawowa powstaje dopiero z chwilą doręczenia decyzji określającej. Sąd powołał się przy tym na niewskazane bliżej poglądy doktryny oraz orzecznictwo sądowe, według których decyzja administracyjna jest zewnętrznym aktem woli organu administracyjnego adresowanym na zewnątrz do określonego adresata, w związku z czym może być uznana za wydaną dopiero z chwilą jego ujawnienia na zewnątrz. Skoro decyzja określająca z dnia 23 grudnia 1998 r. została doręczona podatniczce dnia 4 stycznia 1999 r., to dopiero w tym ostatnim dniu nastąpiło - według Sądu - wydanie decyzji. Tym samym nie mogła powstać hipoteka ustawowa, gdyż wcześniej zobowiązanie podatkowe wygasło na podstawie art. 59 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej. Z tych przyczyn Sąd uchylił skarżoną decyzję.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego w rewizji nadzwyczajnej od powyższego wyroku zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74,

poz. 368 ze zm.) w związku z art. 70 § 1 i 6 i art. 35 pkt 2 Ordynacji podatkowej i wskazując na powyższe podstawy wniósł o uchylenie powyższego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Szczecinie do ponownego rozpatrzenia.

W ocenie Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego rażąco narusza wskazane wyżej przepisy prawa. Nie do przyjęcia jest pogląd, że różne sformułowania użyte w poszczególnych punktach art. 35 Ordynacji podatkowej oznaczają to samo. Pogląd ten przeczy założeniu racjonalnego ustawodawcy. Ponadto stawiając znak równości między wyrazami „wydanie” i „doręczenie” decyzji, Naczelny Sąd Administracyjny nie zwrócił uwagi na treść art. 210 § 1 pkt 2, który wymaga aby w każdej decyzji zamieszczona była data jej wydania. W chwili wpisywania daty decyzja nie jest jeszcze doręczona. Nie można więc przyjmować, że wydanie decyzji następuje dopiero w momencie jej doręczenia. Proste zestawienie treści przepisów art. 35 pkt 2 i art. 210 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej z treścią uzasadnienia zaskarżonego wyroku świadczy o niezgodności wyroku ze wspomnianymi przepisami. Nadaje to naruszeniu prawa charakter rażący. Wbrew pogładowi Sądu wydanie decyzji w rozpatrywanej sprawie nastąpiło dnia 23 grudnia 1998 r.

W ocenie Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, z treści odpowiedzi na skargę wynika, iż Pierwszy Urząd Skarbowy w Koszalinie w terminie wyznaczonym przez art. 37 Ordynacji podatkowej złożył wniosek do właściwego sądu powszechnego o wpis hipoteki do księgi wieczystej. Uchylając zaskarżoną decyzję na podstawie błędnego przekonania o wygaśnięciu zobowiązania podatkowego Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie naruszył również rażąco art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Rzeczą Sądu było rozpoznanie pozostałych zarzutów skargi, czego Sąd jednak nie uczynił.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Trafny jest zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem przepisu art. 35 pkt 2 Ordynacji podatkowej stanowiącego, że hipoteka ustawowa powstaje z dniem wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej. W rozpoznawanej sprawie jest sporne znaczenie użytego w tym przepisie

zwrotu: „z dniem wydania.” W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku wyrażono pogląd, że w przypadku istnienia zaległości podatkowych hipoteka ustawowa powstaje dopiero z chwilą doręczenia decyzji określającej. Skoro decyzja określająca z dnia 23 grudnia 1998 r. została doręczona podatniczce dnia 4 stycznia 1999 r., to dopiero w tym ostatnim dniu nastąpiło - według Sądu - wydanie decyzji. Odmienny pogląd wyraził wnoszący rewizję nadzwyczajną Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, który stwierdził, że niedopuszczalne jest stawianie równości między wyrazami „wydanie” i „doręczenie” decyzji, bowiem art. 210 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej wymaga, aby w każdej decyzji zamieszczona była data jej wydania. W chwili wpisywania daty decyzja nie jest jeszcze doręczona, a zatem nie można przyjmować, że wydanie decyzji następuje dopiero w momencie jej doręczenia.

Należy w związku z tym zważyć, że przepis art. 35 Ordynacji podatkowej określający daty powstania hipoteki ustawowej rozróżnia między dniem doręczenia decyzji (pkt 1) i dniem wydania decyzji (pkt 2 i 3). Pojęcie „wydanie decyzji” i pojęcie „doręczenie decyzji” są pojęciami normatywnymi, które wymagają wyjaśnienia. Pojęcie „wydanie decyzji” nie można oczywiście rozumieć jako wydania decyzji adresatowi w znaczeniu w jakim używa się pojęcia wydanie w odniesieniu do wydania rzeczy. Wydanie decyzji jest czynnością procesową organu administracji publicznej polegającą na podpisaniu decyzji zawierającej wymagane prawem elementy. W związku z tym datą wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej jest data podpisania tej decyzji przez osobę upoważnioną do jej wydania, przy czym w razie wątpliwości datą podpisania decyzji jest data umieszczona w decyzji (art. 210 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Nie wyklucza to przeprowadzenia dowodu przeciwnego, że datą wydania decyzji jest inna data niż wskazana w decyzji. W rozpoznawanej sprawie jest niesporne, że decyzja określająca wysokość zaległości podatkowej została wydana dnia 23 grudnia 1998 r., a zatem w tym dniu, zgodnie z wyraźnym i niebudzącym wątpliwości interpretacyjnych brzmieniem przepisu art. 35 pkt 2 Ordynacji podatkowej, powstała hipoteka ustawowa. Przyjęcie przez Sąd w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że hipoteka ustawowa powstała z dniem doręczenia podatnikowi decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej, stanowi rażące naruszenie powyższego przepisu Ordynacji podatkowej.

Biorąc powyższe pod rozwagę, Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====