

Wyrok z dnia 7 maja 2002 r.

III RN 62/01

Wstrzymanie wykonania decyzji w sprawie wysokości zobowiązania podatkowego powoduje definitywne zwolnienie podatnika z obowiązku zapłaty odsetek za zwłokę za okres od wstrzymania wykonania decyzji.

Przewodniczący SSN Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Sędziowie SN:
Katarzyna Gonera, Andrzej Wróbel

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 7 maja 2002 r. sprawy ze skargi Wandy S. i Piotra S. na decyzję Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 3 grudnia 1998 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 1992 r. oraz odsetek od zaległości podatkowej, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach z siedzibą w Gliwicach z dnia 29 czerwca 2000 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i oddalił skargę.

U z a s a d n i e

Decyzją z dnia 3 grudnia 1998 r. Izba Skarbowa w K. po rozpatrzeniu odwołania Wandy i Piotra S. utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w B. z dnia 31 grudnia 1997 r., określającą zobowiązanie do zapłacenia 3.372,70 zł z tytułu odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej w podatku dochodowym za 1992 r. W uzasadnieniu zwrócono uwagę, iż podatnicy kwestionują wyłącznie konsekwencje wstrzymania z mocy prawa decyzji określającej zobowiązanie za 1992 r., twierdzą bowiem, że zgodnie z brzmieniem art. 171, 172 i 173 § 1 KPA wstrzymanie wykonania decyzji następuje po upływie 3 miesięcy od wniesienia odwołania.

W tej kwestii Izba Skarbowa stanęła na stanowisku, że z literalnego brzmienia art. 173 § 2 w związku z art. 172 KPA wynika, wbrew temu co twierdzą podatnicy, jedynie to, że wstrzymanie wykonania decyzji z mocy prawa, a tym samym nienali-

czanie odsetek, następowałyby tylko w przypadku niezakończona odwołania przez drugą instancję w terminie dwóch miesięcy. Jednakże organy podatkowe, kierując się zasadą słusznego interesu podatnika uznały, iż niezachowanie terminu jednego miesiąca, określonego w art. 171 KPA, powoduje, iż brak jest podstaw do naliczania odsetek za zwłokę od dnia następnego po upływie tego terminu do dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy, podatnik nie może bowiem ponosić szkody za opieszałość organów. Analogicznie kwestia ta uregulowana została w art. 54 § 1 Ordynacji podatkowej. W tym stanie rzeczy uznano, że terminy i sposób naliczenia odsetek za zwłokę przyjęte w zaskarżonej decyzji są zasadne i uwzględniają interes prawny podatników.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego Wanda i Piotr S. zaskarżyli powyższą decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję pierwszoinstancyjną i wnieśli o stwierdzenie nieważności decyzji Izby Skarbowej jako wydanej z rażącym naruszeniem prawa poprzez niewłaściwą interpretację art. 171, 172, 173 KPA oraz art. 227 i następne Ordynacji podatkowej. W uzasadnieniu skargi podniesiono, że skarżący, mimo właściwego naliczenia odsetek za zwłokę, nie są usatysfakcjonowani merytorycznym rozstrzygnięciem i podanymi podstawami prawnymi. Zdaniem skarżących, skoro organ pierwszej instancji odwołanie złożone dnia 15 stycznia 1996 r. przekazał do organu odwoławczego dopiero w dniu 21 czerwca 1996 r., to wstrzymanie z mocy prawa wykonania zaskarżonej decyzji liczy się od dnia 16 kwietnia 1996 r., a nie dopiero od 22 sierpnia 1996 r., jak to przyjęły organy skarbowe. Zgodnie bowiem z literalnym brzmieniem art. 173 § 2 w związku z art. 171 i art. 172 KPA wstrzymanie wykonania decyzji następuje po trzech miesiącach od wniesienia odwołania i to niezależnie od przyczyn niezakończona sprawy w terminie.

Naczelnny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach wyrokiem z dnia 29 czerwca 2000 r. uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej z dnia 3 grudnia 1998 r. NSA stwierdził, że odsetki naliczono od daty powstania zaległości podatkowej, tj. od 5 maja 1993 r. do 15 lutego 1996 r., następnie od 22 czerwca 1996 r. do 21 sierpnia 1996 r. (data upływu terminu z art. 172 KPA) oraz od 26 lipca 1997 r. do dnia zapłaty. Natomiast nie naliczono odsetek za zwłokę, poczynając od dnia następnego po upływie ustawowego terminu przekazania odwołania (art. 171 KPA) do dnia przekazania tegoż odwołania z aktami organowi odwoławczemu, tj. od 16 lutego 1996 r. do 21 czerwca 1996 r.; nie naliczono też odsetek od 22 sierpnia 1996 r. (data wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji z mocy prawa) do dnia 25 lipca 1997 r.

(data doręczenia stronom decyzji organu odwoławczego). Skarżący bezzasadnie zakwestionowali ustalenie daty, z jaką nastąpiło wstrzymanie z mocy prawa wykonania decyzji określającej zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 1992 r. Nastąpiło to następnego dnia po upływie terminu, określonego w art. 172 KPA. Jedyną natomiast - zdaniem Sądu - wadliwością zaskarżonej decyzji, polega na błędnej ocenie konsekwencji prawnych wstrzymania wykonania decyzji w sprawie wysokości zobowiązania podatkowego. W tej kwestii NSA powołał się na § 11 ust. 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 stycznia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 7, poz. 33 ze zm.), z którego - zdaniem Sądu - wynika po pierwsze, że ma on zastosowanie bez względu na to, jaka była podstawa wstrzymania wykonania decyzji oraz po drugie, że wstrzymanie wykonania decyzji powoduje tę konsekwencję, iż odsetki za zwłokę od zaległości podatkowej powstałe do dnia wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji w ogóle nie są naliczane. Opierając się na takiej interpretacji powołanego przepisu NSA stwierdził, że organy podatkowe w sposób błędny oceniły konsekwencje prawne wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji, co uzasadniało jej uchylenie.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego został zaskarżony rewizją nadzwyczajną wniesioną przez Ministra Sprawiedliwości, zdaniem którego, wbrew stanowisku NSA, brzmienie wymienionego przepisu w zestawieniu z treścią art. 20 ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz § 9 ust. 1, § 10 i § 13 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 stycznia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 7, poz. 33 ze zm.) jednoznacznie wskazuje, że odsetki od zaległości podatkowej nie są pobierane tylko w okresie wstrzymania wykonania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, tzn. od dnia wydania postanowienia o wstrzymaniu wykonania decyzji lub z chwilą zaistnienia zdarzenia określonego w art. 173 § 2 KPA. Końcowym dniem niepobierania odsetek jest zatem dzień, w którym następuje ostateczne rozstrzygnięcie sprawy przez organ podatkowy.

Zarzucając rażąco naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 19 i 20 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) oraz § 11 ust. 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 stycznia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 7, poz. 33 ze zm.), Minister

Sprawiedliwości wniósł o uchylenie powyższego wyroku i oddalenie skargi.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zakwestionowane przez Ministra Sprawiedliwości rozstrzygnięcie sprawy rozpoznanej przez Naczelny Sąd Administracyjny dotyczy wyłącznie określonej (przedstawionej wyżej) interpretacji § 11 ust. 6 powołanego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 stycznia 1995 r. Stosownie do tego przepisu: „W razie wstrzymania wykonania decyzji w sprawie wysokości zobowiązania podatkowego, od kwoty objętej wstrzymaniem wykonania nie pobiera się odsetek za zwłokę do dnia wstrzymania wykonania decyzji”. Według zaskarżonego wyroku z brzmienia cytowanego przepisu, a zwłaszcza z użytego w nim przyimka „do”, w kontekście sformułowanej w nim konsekwencji wynika, że w przypadku wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji nie pobiera się odsetek za zwłokę za okres przed wstrzymaniem wykonania decyzji.

Sąd Najwyższy podzielił stanowisko Ministra Sprawiedliwości, że powyższa interpretacja jest błędna. W § 11 ust. 6 powołanego rozporządzenia Ministra Finansów określone zostały konsekwencje prawne sytuacji z zakresu postępowania podatkowego - „w razie wstrzymania wykonania decyzji w sprawie wysokości zobowiązania podatkowego”, dotyczące „kwoty objętej wstrzymaniem wykonania”. To ta, objęta określoną sytuacją procesową kwota zaległości zostaje uwolniona od reżimu prawnego wynikającego z ustawowej zasady, że od zaległości podatkowej pobiera się odsetki za zwłokę (por. art. 20 ust. 1 adekwatnej do stanu faktycznego sprawy ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych). Jeżeli z interpretowanego przepisu wynika, że jego przedmiotem jest określenie następstw pozostających w funkcjonalnym związku z procesową sytuacją wstrzymania wykonania decyzji w sprawie wysokości zobowiązania podatkowego, to należy przyjąć, że chodzi tu - mimo budzącego wątpliwości sformułowania - o następstwa prawne w obszarze procesowego oddziaływania wstrzymania wykonania decyzji wymiarowej, to jest na czas trwania tej sytuacji. Wyrażenie przyimkowe „do”, w kontekście analizy logiczno-językowej w związku z analizą systemową i funkcjonalną, uzyskuje zatem znaczenie wskazane w rewizji nadzwyczajnej zgodnie z orzeczeniem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 grudnia 1998 r., SA/Sz 194/98, że chodzi o niepobieranie odsetek od zaległości podatkowej w okresie wstrzymania wykonania decyzji wymiarowej podatku, to znaczy „do” ustania wstrzymania wykonania decyzji. Należy zauwa-

żyć, że tak rozumiane znaczenie § 11 ust. 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 stycznia 1995 r., stanowi normatywne określenie przedmiotowej sytuacji „procesowej”. Gdyby nie było tej normy prawnej rozumianej jako definitywne określenie uwolnienia podatnika ze zobowiązania z tytułu odsetek za zwłokę, to można byłoby uważać, że wstrzymanie wykonania decyzji wymiarowej (w odniesieniu do decyzji deklaratoryjnie określającej zobowiązanie podatnika wynikające z ustawy) miałyby tylko „procesowe” następstwa na czas trwania „procesu”, natomiast po rozstrzygnięciu sprawy, podatnik byłby nadal zobowiązany, stosownie do powołanego wyżej przepisu prawa materialnego (art. 20 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych), do zapłacenia odsetek od całości jego zaległości podatkowej. Z tego punktu widzenia należy przyjąć, że celem interpretowanego przepisu było normatywne określenie skutków wstrzymania wykonania decyzji w sprawie wysokości zobowiązania na czas takiej „procesowej sytuacji”. Sprzeczna z ratio legis tego uregulowania jest interpretacja zawarta w zaskarżonym wyroku, która oznaczałaby, że wynikające z niej zwolnienie z obowiązku zapłacenia odsetek od zaległości podatkowej obejmuje tylko zaległości przed wstrzymaniem decyzji wymiarowej.

Z powyższych względów, uznając, że rewizja nadzwyczajna Ministra Sprawiedliwości miała usprawiedliwioną podstawę, Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji, stosownie do odpowiednio zastosowanego art. 393¹⁵ KPC (art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. - Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.).

=====