

Wyrok z dnia 2 kwietnia 2003 r.

III RN 50/02

Zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.).

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 2 kwietnia 2003 r. sprawy ze skargi Grażyny R. i Ryszarda R. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 29 lutego 2000 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych, na skutek rewizji nadzwyczajnej wniesionej przez Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 lipca 2001 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e

Zaskarżony rozpatrywaną rewizją nadzwyczajną wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 lipca 2001 r. zapadł po rozważeniu przez ten Sąd następującego stanu faktycznego.

Decyzją z dnia 29 lutego 2000 r. Izba Skarbowa w W. utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego W.-U. z dnia 20 października 1999 r. określającą Grażynie i Ryszardowi R. podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu sprzedaży w 1994 r. spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego. Uzasadnienie decyzji zawiera ustalenie, że Grażyna i Ryszard R. w dniu 4 sierpnia 1994 r. sprzedali spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego położonego w W. przy ul. Ż. za kwotę 60.000 zł. Oświadczeniem z dnia 12 sierpnia 1994 r. zadeklarowali, że uzy-

skany dochód z tej transakcji przeznacza w terminie ustawowym na kupno działki budowlanej i budowę domu. Pomimo tego oświadczenia podatnicy nie dokonali zadeklarowanych wydatków. Nie dysponują bowiem żadnymi dowodami w tym zakresie. Izba Skarbowa nie podzieliła zarzutów podatników o naruszeniu przepisów art. 122 i 123 Ordynacji podatkowej. Uznała, że organ podatkowy pierwszej instancji poczynił wszelkie starania w celu współdziałania z podatnikami, którzy uchylali się od tego, o czym świadczy ośmiokrotna zmiana miejsca zamieszkania w okresie od 1994 r. do 1999 r. Przedawnienie zobowiązania podatkowego nie nastąpiło, gdyż - według Izby Skarbowej - stosownie do przepisu art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, pięcioletni termin przedawnienia upływał dopiero z dniem 31 grudnia 1999 r. W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego podatnicy zarzucili naruszenie art. 68 Ordynacji podatkowej, a także art. 210 Ordynacji podatkowej, z uwagi na nieustosunkowanie się do zarzutu przedawnienia prawa do wydania decyzji. Pełnomocnik skarżących uważa, że prawo do wydania decyzji i określenia zobowiązania podatkowego wygasło w dniu 31 grudnia 1997 r.

Naczelnny Sąd Administracyjny uwzględniając skargę, uchylił zaskarżoną decyzję. Uzasadnienie wyroku z dnia 20 lipca 2001 r. zawiera następującą ocenę prawną. Wbrew zarzutowi skargi nie budzi zastrzeżeń stanowisko Izby Skarbowej, że w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 1994 r. decyzje organów podatkowych wymierzające ten podatek są decyzjami deklaratoryjnymi (określającymi), co do których ma zastosowanie pięcioletni termin przedawnienia wynikający z przepisu art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Pogląd ten znajduje oparcie w tezie uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 września 1999 r., FPS 6/99 (ONSA 2000 nr 1, poz. 1). Stwierdzić jednak trzeba, że fakt wydania decyzji przez organ pierwszej instancji, przed upływem terminu pięcioletniego przedawnienia zobowiązania podatkowego (31 grudnia 1999 r.), nie oznacza, iż zdarzenie to przerwało bieg tego terminu. Przepis art. 70 § 3 Ordynacji podatkowej wymienia bowiem jedynie pierwszą czynność egzekucyjną, o której podatnik został powiadomiony, jako podstawę do przerwania biegu terminu przedawnienia. Nadto wskazać należy, że z treści uchwały Sądu Najwyższego z dnia 23 września 1986 r., III AZP 11/86, wynika, że odnosi się ona do decyzji podatkowych konstytutywnych (ustalających), a nie deklaratoryjnych (określających), jak w niniejszej sprawie. Organy podatkowe nie wskazały, aby zaistniała okoliczność przerwania biegu przedawnienia wymieniona w art. 70 Ordynacji podatkowej. W tej sytuacji należy uznać, że zaskarżona decyzja

Izby Skarbowej w W. - podjęta w dniu 29 lutego 2000 r. - a więc po upływie terminu przedawnienia, którego zakończenie przypadało na dzień 31 grudnia 1999 r., została wydana z naruszeniem przepisu art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego, powyższemu wyrokowi NSA zarzucił rażąco naruszenie prawa przez obrazę: 1) art. 5 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst; Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.), w związku z art. 7 ust. 1 in fine tej ustawy, gdyby powołane przepisy mogły mieć zastosowanie w tej sprawie, w związku z art. 28 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst; Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.), oraz w związku z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a tej ustawy w jej brzmieniu z 1994 roku, albo art. 69 § 1 i § 2 oraz art. 70 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) w związku z art. 344 tej ustawy, zwłaszcza w kontekście art. 324 § 1 tej ustawy, w związku z powołanymi wyżej przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych; wobec braku dokonania właściwych ustaleń co do początku i końca biegu terminu przedawnienia na wydanie decyzji podatkowych przez organy pierwszej i drugiej instancji w tej sprawie, 2) art. 328 § 2 k.p.c. w związku z art. 59 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368. ze zm.), wobec ustalenia sprzecznego z dotychczasowym orzecznictwem Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego, z którego wynika, że uznanie decyzji organu pierwszej instancji za wydaną przed upływem terminu przedawnienia uniemożliwia postawienie zarzutu upływu terminu przedawnienia decyzji organu odwoławczego, zwłaszcza utrzymującej w mocy decyzję organu pierwszej instancji, 3) art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy o NSA wobec braku podstaw do odwołania się do tego przepisu prawa w okolicznościach niniejszej sprawy.

W oparciu o powyższe podstawy rewidujący wniośł o uchylenie zaskarżonego wyroku NSA w Warszawie i przekazanie temu Sądowi sprawy do ponownego rozpoznania albo o uchylenie (zmianę) wymienionego na wstępie wyroku NSA w Warszawie i oddalenie skargi jako nieuzasadnionej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zasadniczym problemem wynikającym ze skargi rozpoznanej przez Naczelny Sąd Administracyjny było wyjaśnienie kwestii przedawnienia zobowiązania podatko-

wego w podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczącego dochodu uzyskanego przez skarżących podatników ze sprzedaży w dniu 4 sierpnia 1994 r. spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego. Na wstępie powstawało zagadnienie, czy mają tu zastosowanie przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. przepisy Ordynacji podatkowej, czy raczej - ze względu na termin powstania dochodu - przepisy ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych. Zastosowanie w sprawie Ordynacji podatkowej nie było kwestionowane przez żadną ze stron i nie budzi zastrzeżeń w świetle jej art. 324 § 1. Sporne natomiast było to, według jakich przepisów Ordynacji podatkowej - czy art. 68, jak twierdzili podatnicy, czy art. 70, jak to przyjęły organy podatkowe, należy ocenić przedstawną kwestię przedawnienia. W tym zakresie Naczelny Sąd Administracyjny zasadnie podzielił stanowisko zaskarżonej decyzji, gdyż podatek dochodowy od osób fizycznych jest zobowiązaniem podatkowym - jak to określa art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej - powstającym z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Takie zobowiązanie podatkowe - stosownie do art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej - przedawnia się z upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Nie ma natomiast zastosowania art. 68, określający zakaz doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe po upływie określonego terminu - zakaz dotyczący takich zobowiązań podatkowych, które powstają dopiero z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego (por. art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej).

O ile nie nasuwa zastrzeżeń to, że art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej jest właściwym przepisem, według którego należało ocenić kwestię przedawnienia przedmiotowego zobowiązania podatkowego, o tyle - zasadnie zarzucono w rewizji nadzwyczajnej - że w zaskarżonym wyroku błędnie ten przepis został zastosowany do ustalonych okoliczności. Błąd wyroku odnosi się do ustalenia początkowego dnia terminu przedawnienia na koniec 1994 r. (i jego w związku z tym zakończenie 31 grudnia 1999 r.) z pominięciem „zdarzenia” i skutków, o których mowa we wskazanych w rewizji nadzwyczajnej przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zachodzi wyraźna sprzeczność pomiędzy stanem faktycznym sprawy - okolicznościami faktycznymi opisanymi w zaskarżonej decyzji (także wskazanymi w uzasadnieniu wyroku NSA), a rozstrzygnięciem sprawy, nie wiadomo dlaczego pomijającym te istotne okoliczności, jakby one nie zachodziły.

Mianowicie chodzi tu o powołane w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku ustalenia Izby Skarbowej, że podatnicy w dniu 12 sierpnia 1994 r. złożyli oświadczenie, iż dochód uzyskany z dokonanej w dniu 4 sierpnia 1994 r. przedmiotowej sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego wydadzą na kupno działki budowlanej i budowę domu ale do dnia 4 sierpnia 1996 r. warunkiem tego nie dochowali. Tymczasem, stosownie do przepisów art. 28 ustawy: po pierwsze, przychodu z odpłatnego zbycia między innymi spółdzielczego własnościowego prawa lokalu mieszkalnego nie łączy się z przychodami (dochodami z innych źródeł, art. 28 ust. 1 i art. 10 1 pkt 8 lit. b), po drugie, podatek ustala się w formie określonego ryczałtu, który jest płatny bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania sprzedaży, chyba że podatnik w tym samym terminie złoży oświadczenie, że dochód uzyskany ze sprzedaży wyda na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a (art. 28 ust. 2) i po trzecie, jeżeli nie zostaną spełnione warunki, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a, podatek jest płatny najpóźniej następnego dnia po upływie terminów określonych w tym przepisie z określonymi odsetkami (art. 28 ust. 3). Skoro według zaskarżonej decyzji podatnicy złożyli stosowne oświadczenie, ale nie zrealizowali go w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży (we wskazanym art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w jego brzmieniu z 1994 r. mowa jest o terminach jednego roku i dwóch lat), to - w konsekwencji zastosowania powołanych wyżej regulacji z art. 28 ust. 2 i ust. 3 - termin płatności przedmiotowego podatku upłynął 4 sierpnia 1995 r. lub 4 sierpnia 1996 r., w zależności od tego, czy miarodajny w tym przypadku jest termin jednego roku, czy termin dwóch lat według art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a. W każdym razie, z powyższego wynika, że proste podstawienie ustalonych okoliczności pod art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, prowadzi do stwierdzenia wadliwości ustalenia przez NSA, że pięcioletni termin przedawnienia upłynął z końcem 1999 r., skoro - w tym przypadku - licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (koniec roku 1996 albo koniec roku 1995), pięcioletni termin przedawnienia nie mógł upłynąć wcześniej niż z końcem 2000 r. Jeżeli więc zaskarżona decyzja została wydana 29 lutego 2000 r., to - wbrew zasadniczej ocenie zaskarżonego wyroku - nie została wydana po wygaśnięciu zobowiązania podatkowego (na skutek jego przedawnienia).

Z powyższych przyczyn i w zakresie wyżej przedstawionym, rewizja nadzwyczajna miała usprawiedliwione podstawy, co spowodowało jej uwzględnienie z zastosowaniem art. 393¹³ § 1 k.p.c.

