



Sygn. akt II CSK 132/05

**WYROK
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 23 lutego 2006 r.

Sąd Najwyższy w składzie :

SSN Barbara Myszka (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Krzysztof Pietrzykowski

SSN Hubert Wrzeszcz

Protokolant Maryla Czajkowska

w sprawie z powództwa Banku [...]

przeciwko Skarbowi Państwa Dyrektorowi Izby Skarbowej w S.

o zapłatę,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej w dniu 23 lutego 2006 r.,

skargi kasacyjnej strony pozwanej

od wyroku Sądu Apelacyjnego w [...]

z dnia 27 kwietnia 2005 r.,

**uchyla zaskarżony wyrok i przekazuje sprawę Sądowi
Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania, pozostawiając temu
Sądowi rozstrzygnięcie o kosztach postępowania kasacyjnego.**

Uzasadnienie

Sąd Okręgowy w S. – po rozpoznaniu sprawy z powództwa Banku [...] przeciwko Skarbowi Państwa – Dyrektorowi Izby Skarbowej w S. – wyrokiem z dnia 7 września 2004 r. zasądził od pozwanego na rzecz powoda kwotę 1 335 703 zł z ustawowymi odsetkami od dnia 26 lipca 2003 r.

Istotne elementy stanu faktycznego przyjętego za podstawę tego wyroku przedstawiały się następująco.

Z dniem 1 lipca 1991 r. Bank Kredytowy w S. uległ przekształceniu z banku państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa pod firmą Bank Kredytowy S.A. Zmiana ta doprowadziła do powtórnego opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów Banku Kredytowego S.A. z tytułu odsetek od udzielonych kredytów, które już wcześniej zostały opodatkowane według zasad obowiązujących w 1990 r. Bank Kredytowy S.A. wszczął postępowanie administracyjne zmierzające do skorygowania tego stanu, jednak Pierwszy Urząd Skarbowy w S. w dniu 29 września 1994 r. wydał decyzję dlań niekorzystną, a Izba Skarbowa w S. decyzją z dnia 30 grudnia 1994 r. utrzymała tę decyzję w mocy. Po zaskarzeniu decyzji z dnia 30 grudnia 1994 r. do Naczelnego Sądu Administracyjnego strony w dniu 10 maja 1995r. zawarły ugodę, w której Izba Skarbowa uznała fakt dwukrotnego opodatkowania w 1991 r. przychodów z tytułu odsetek. W związku z tym strony postanowiły, że Bank Kredytowy S.A. złoży wniosek do Pierwszego Urzędu Skarbowego o zaniechanie poboru zaliczek na podatek dochodowy za rok 1995 do wysokości 7 814 612,10 zł, że wniosek ten zostanie rozpatrzony pozytywnie, że po złożeniu wstępnego zeznania rocznego za rok 1995 Bank wystąpi o umorzenie kwoty 7 814 612,10 zł oraz że wniosek ten zostanie również rozpatrzony pozytywnie. Ponadto strony stwierdziły, że Bank Kredytowy S.A. – przyjmując, że korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego z tytułu wtórnej sprzedaży papierów wartościowych – zaniżył podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym za rok 1993, w związku z czym złoży deklarację korygującą.

Decyzją z dnia 29 września 1994 r. Pierwszy Urząd Skarbowy ustalił podatek dochodowy należny od Banku Kredytowego S.A. za rok 1992 na kwotę 177 797 333 000 zł (*przed denominacją*), stwierdzając, że w wyniku kontroli skarbowej ustalono, iż Bank zaniżył podstawę opodatkowania o 271 834 220 000 zł (*przed*

denominacją), a podatek dochodowy o 108 733 688 000 zł (*przed denominacją*), czego przyczyną było m.in. zawyżenie kosztów uzyskania przychodów o wydatki na tworzenie rezerw w wysokości 130 896 829 000 zł (*przed denominacją*) na pokrycie należności przypadających od Huty [...] i Zakładów „C.” (*w łącznej kwocie 123 209 000 000 zł przed denominacją*) oraz na udzielone przez Bank gwarancje dewizowe wraz z odsetkami (*w łącznej kwocie 4 719 289 000 zł przed denominacją*). Bank Kredytowy S.A. złożył odwołanie, jednak Izba Skarbowa decyzją z dnia 22 grudnia 1994 r. utrzymała powyższą decyzję w mocy. Na skutek skargi Banku, Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 13 października 1995 r. uchylił decyzję Izby Skarbowej, stwierdzając, że, zgodnie z art. 15 ust. 2 pkt 10 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (*Dz.U. Nr 21, poz. 86*), kosztami uzyskania przychodów są również należności opisane jako nieściągalne oraz rezerwy tworzone na pokrycie należności, których nieściągalność została uprawdopodobniona, a także inne rezerwy, jeżeli obowiązek ich tworzenia w ciężar kosztów wynika z odrębnych przepisów, z wyjątkiem rezerw tworzonych na pokrycie należności z tytułu odsetek. Po ponownym rozpatrzeniu odwołania Banku od decyzji z dnia 29 września 1994 r., Izba Skarbowa decyzją z dnia 28 lutego 1997 r. utrzymała zaskarżoną decyzję w mocy, uznając, że Bank Kredytowy S.A. nie uprawdopodobnił nieściągalności wierzytelności przypadających mu od Huty [...] i Zakładów „C.”. Skargę Banku Kredytowego S.A. na tę decyzję Naczelny Sąd Administracyjny oddalił wyrokiem z dnia 2 grudnia 1997 r.

Wcześniej, decyzją z 9 czerwca 1995 r., Pierwszy Urząd Skarbowy ustalił podatek dochodowy należny od Banku Kredytowego S.A. za rok 1993 na kwotę 18 887 400 zł (*188 874 000 000 zł przed denominacją*).

W dniu 26 sierpnia 1998 r. Bank Kredytowy S.A. – powołując się na art. 79 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (*Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.; jedn. tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm. – dalej: „Ordynacja podatkowa”*) – wystąpił z wnioskiem do Pierwszego Urzędu Skarbowego o stwierdzenie nadpłaty podatku dochodowego należnego w latach 1993 – 1997 w kwocie 4 924 075 zł, w tym w roku 1993 – w kwocie 805 984 zł (*tj. 188 874 000 000 zł – 180 814 160 000 zł = 8 059 840 000 zł; po denominacji = 805 984 zł*).

Pierwszy Urząd Skarbowy uwzględnił wniosek w części dotyczącej nadpłaty w latach 1994 – 1997, natomiast decyzją z dnia 27 października 1998 r. odmówił stwierdzenia nadpłaty w roku 1993, uznając, że przepis art. 79 § 1 Ordynacji podatkowej nie ma zastosowania, ponieważ ostateczną decyzją wydaną 9 czerwca 1995 r. wysokość należnego w tym roku podatku ustalona została na kwotę 18 887 400 zł (*188 874 000 000 zł przed denominacją*). Decyzją z dnia 10 marca 1999 r. Izba Skarbowa utrzymała decyzję z 27 października 1998 r. w mocy. Na skutek skargi złożonej przez Bank, Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 6 lipca 2000 r. uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Pierwszego Urzędu Skarbowego z 27 października 1998 r. W uzasadnieniu stwierdził natomiast, że na skutek nieuznania za koszty uzyskania przychodów rezerw utworzonych na nieściągalne należności Bank Kredytowy S.A. uiścił za rok 1993 podatek wyższy od należnego o kwotę 805 984 zł. Przeszkodę w stwierdzeniu tej nadwyżki w trybie art. 79 § 2 Ordynacji podatkowej stanowi istotnie ostateczna decyzja ustalająca wysokość podatku, jednakże, ze względu na obowiązek prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych i podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśniania sprawy (*art. 121 § 1 i art. 122 Ordynacji podatkowej*), organy podatkowe – stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny – powinny skierować działania strony na wznowienie postępowania zakończonego decyzją z dnia 9 czerwca 1995 r. bądź podjąć takie postępowanie z urzędu, doprowadzić do uchylenia tej decyzji oraz do wydania decyzji prawidłowo określającej wymiar podatku za rok 1993, by w ten sposób wykazać nadpłatę, która jest oczywista.

W dniu 17 października 2000 r. powodowy Bank [...], jako następca prawny Banku Kredytowego S.A., złożył wniosek o wznowienie postępowania zakończonego ostateczną decyzją z 9 czerwca 1995 r. Postanowieniem z 22 listopada 2000 r. Pierwszy Urząd Skarbowy wznowił postępowanie, po czym decyzją z 28 grudnia 2000 r. odmówił uchylenia ostatecznej decyzji z dnia 9 czerwca 1995 r. z tej przyczyny, że od dnia jej doręczenia upłynęło pięć lat (*art. 245 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej*). Izba Skarbowa decyzją z 5 kwietnia 2001 r. utrzymała powyższą decyzję Pierwszego Urzędu Skarbowego w mocy, natomiast Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 22 stycznia 2003 r. uchylił zaskarżoną

decyzję Izby Skarbowej i podkreślił, że organ podatkowy – wydając decyzję o odmowie uchylenia decyzji ostatecznej z przyczyny wymienionej w art. 245 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, pomimo stwierdzenia naruszeń przewidzianych w art. 240 § 1 – jest obowiązany wskazać nie tylko okoliczności, z powodu których wadliwa decyzja ostateczna nie może być uchylona, lecz także naruszenia prawa, jakie stwierdził przy jej wydaniu. Wskazanie rodzaju naruszenia prawa jest bowiem konieczne ze względu na wynikające z art. 260 Ordynacji podatkowej roszczenie odszkodowawcze. Po ponownym rozpatrzeniu odwołania od decyzji Pierwszego Urzędu Skarbowego z dnia 28 grudnia 2000 r., Izba Skarbowa decyzją z 30 kwietnia 2003 r. utrzymała zaskarżoną decyzję w mocy. W uzasadnieniu stwierdziła natomiast, że decyzja z dnia 9 czerwca 1995 r., określająca podatek dochodowy za rok 1993 w kwocie 18 887 400 zł, wydana została z naruszeniem art. 16 ust. 1 pkt 26 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (*jedn. tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm. – dalej: „ustawa o podatku dochodowym”*), lecz nie może być uchylona z powodu upływu pięcioletniego terminu od dnia jej doręczenia stronie.

Sąd Okręgowy uznał, iż podstawę prawną roszczenia powoda stanowi przepis art. 260 Ordynacji podatkowej w jego pierwotnym brzmieniu, przy czym zdarzeniem, które spowodowało szkodę, było wydanie przez Pierwszy Urząd Skarbowy decyzji z dnia 9 czerwca 1995 r., określającej podatek dochodowy za rok 1993 z naruszeniem przepisu art. 16 ust. 1 pkt 26 ustawy o podatku dochodowym. Szkada powstała natomiast w chwili, w której zaistniały warunki do zwrotu nadpłaty podatku dochodowego w latach 1993 – 1997, czyli 29 listopada 1998 r., w dniu tym bowiem nastąpił zwrot nadpłaty z wyjątkiem kwoty 805 984 zł za rok 1993. Izba Skarbowa w uzasadnieniu decyzji z 30 kwietnia 2003 r. stwierdziła, że decyzja z dnia 9 czerwca 1995 r. wydana została z naruszeniem art. 16 ust. 1 pkt 26 ustawy o podatku dochodowym, a Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku z 6 lipca 2000 r. stwierdził, że nadpłata podatku w kwocie 805 984 zł jest oczywista oraz że organy podatkowe powinny ukierunkować działania Banku na wznowienie postępowania zakończonego wadliwą decyzją lub wznowić to postępowanie z urzędu. Stwierdzenie, że decyzja z dnia 9 czerwca 1995 r. wydana została z naruszeniem prawa przesądza o bezprawności i winie

funkcjonariusza państwowego, a pozwany nie wykazał – stwierdził Sąd Okręgowy – by przesłanki, które uzasadniały uchylenie tej decyzji powstały z winy powoda. Szkodą powoda jest uszczerbek majątkowy, którego doznał wskutek niezwrócenia mu nadpłaty w kwocie 805 984 zł, oraz utracone odsetki za czas od 30 listopada 1998 r. do 25 lipca 2003 r. w wysokości 529 719 zł. W świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 września 2003 r., K 20/02, stwierdzającego, że art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej w części ograniczającej odszkodowanie za niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej do rzeczywistej szkody jest niezgodny z art. 77 ust. 1 Konstytucji, nie ulega bowiem wątpliwości, stwierdził Sąd Okręgowy, że w sprawie ma zastosowanie przepis art. 361 § 2 k.c.

Apelację pozwanego od tego wyroku Sąd Apelacyjny oddalił wyrokiem z dnia 27 kwietnia 2005 r., przeprowadzając następującą argumentację.

Sąd pierwszej instancji poczynił prawidłowe ustalenia i trafnie ocenił, że pozwany nie wykazał, by przesłanki, które uzasadniały uchylenie decyzji z dnia 9 czerwca 1995 r., powstały z winy powoda. Fakt wydania w dniu 9 czerwca 1995 r. decyzji określającej nieprawidłowy wymiar podatku pozostaje poza sporem, podobnie jak fakt nadpłaty kwoty 805 984 zł. Nie ulega też wątpliwości, że istniały podstawy do wznowienia postępowania zakończonego wspomnianą decyzją, skoro ujawniła się nowa okoliczność, jaką było rozstrzygnięcie zawarte w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 grudnia 1997 r., zgodnie z którym rezerwy utworzone na nieściągalne należności od Huty [...] i Zakładów Chemicznych „C.” powinny podlegać zaliczeniu na koszty uzyskania przychodów w 1993 r. Wiedząc o tym, organy podatkowe powinny poinformować powoda o możliwości wznowienia postępowania zakończonego decyzją z 9 czerwca 1995 r. lub wznowić to postępowanie z urzędu. Ignorowanie okoliczności stwierdzonych w wyroku z dnia 2 grudnia 1997 r. narusza zasadę zaufania do organów podatkowych i pozostaje w sprzeczności z zasadą praworządności i bezstronności. Pomędzy istnieniem wadliwej decyzji z dnia 9 czerwca 1995 r. a powstałą szkodą, która wyraża się nie tylko uszczerbkiem w majątku powoda w postaci nadpłaconego podatku, lecz także utratą korzyści, jakie mógłby osiągnąć, gdyby dysponował kwotą równą nadpłaconemu podatkowi, zachodzi bezpośredni związek przyczynowy, a sama wysokość szkody nie była

przez pozwanego kwestionowana. Z tych względów Sąd Apelacyjny uznał apelację za bezzasadną.

W skardze kasacyjnej złożonej od wyroku Sądu Apelacyjnego pozwany – powołując się na obydwie podstawy określone w art. 398³ k.p.c. – wnosił o jego uchylenie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania. W ramach pierwszej podstawy kasacyjnej wskazał na naruszenie przepisów: art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej przez przyjęcie odpowiedzialności Skarbu Państwa mimo wyłącznej winy powoda w powstaniu okoliczności uzasadniających wznowienie postępowania, będących, zgodnie z art. 245 § 1 Ordynacji podatkowej, przesłanką uchylenia decyzji, oraz art. 361 § 1 k.c. przez przyjęcie odpowiedzialności odszkodowawczej z tytułu deklaratoryjnej decyzji organu podatkowego, wydanej na skutek samoopodatkowania i zapłaty przez powoda zobowiązania w zawyżonej wysokości na podstawie złożonego zeznania podatkowego, które następnie okazało się nierzetelne wobec zaniżenia zobowiązania za poprzedni okres rozliczeniowy. Natomiast w ramach drugiej podstawy skarżący postawił zarzut obrazy przepisów: art. 378 § 1 k.p.c. przez nieuwzględnienie zarzutów apelacji dotyczących oceny dowodów świadczących o wyłącznej winie powoda w powstaniu nadpłaty, i art. 382 k.p.c. przez pominięcie zebranego materiału, co doprowadziło do błędnych ustaleń w zakresie winy powoda w powstaniu nadpłaty i przyczyn wznowienia postępowania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Przystępując w pierwszej kolejności do oceny zasadności przytoczonej podstawy kasacyjnej z art. 398³ § 1 pkt 2 k.p.c., trzeba zauważyć, że w uzasadnieniu podniesionego w jej ramach zarzutu naruszenia art. 382 k.p.c. skarżący wywodził, iż Sąd Apelacyjny nie rozważył postawionego w apelacji zarzutu niezgodności istotnych ustaleń Sądu pierwszej instancji z treścią zebranego materiału, przez co nie objął swą oceną dowodów dotyczących wyłączenia przesłanek odpowiedzialności Skarbu Państwa na podstawie art. 260 Ordynacji podatkowej. Skarżący nie wskazał jednak dowodów, które – w jego ocenie – miały zostać przez Sąd Apelacyjny bezpodstawnie pominięte.

Zachodzą podstawy, by stwierdzić, że zarzut obrazy art. 382 k.p.c. nie może odnieść zamierzonego skutku i to co najmniej z trzech powodów. Po pierwsze, podstawa kasacyjna w zakresie obejmującym ten zarzut nie została prawidłowo wywiedziona, ponieważ dla zachowania formy skargi kasacyjnej opartej na podstawie z art. 398³ § 1 pkt 2 k.p.c. konieczne jest nie tylko wskazanie przepisów postępowania, które miały doznać naruszenia, lecz także wyjaśnienie, na czym to naruszenie polegało oraz jaki mogło mieć wpływ na wynik sprawy. Innymi słowy, konieczne byłoby przede wszystkim wskazanie tych spośród przeprowadzonych dowodów, które zostały – zdaniem skarżącego – bezpodstawnie pominięte oraz wyjaśnienie, jaki mogłoby to mieć wpływ na wynik sprawy (*zob. np. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 11 marca 1997 r., III CKN 13/97, oraz orzeczenia powołane w uzasadnieniu tego postanowienia OSNC 1997, nr 8, poz. 114*). Po drugie, uzasadnienie omawianego zarzutu jest nieadekwatne do wskazanego przepisu postępowania, który miał w ten sposób doznać naruszenia. Nierozpoznanie przez sąd drugiej instancji zarzutów podniesionych w apelacji nie oznacza bowiem naruszenia przepisu art. 382 k.p.c. (*zob. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 6 stycznia 1999 r., II CKN 100/98, OSNC 1999, nr 9, poz. 146*). Po trzecie wreszcie, uzasadnienie omawianego zarzutu zdaje się zmierzać do zakwestionowania prawidłowości ustaleń przyjętych za podstawę zaskarżonego wyroku, co – ze względu na regulację zawartą w art. 398³ § 3 w związku z art. 398¹³ § 2 *in fine* k.p.c. – jest niedopuszczalne (*zob. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 23 września 2005 r., III CSK 13/05, OSNC 2006, nr 4, poz. 76*).

W ramach rozważanej podstawy kasacyjnej skarżący wskazał ponadto na naruszenie przepisu art. 378 § 1 k.p.c. przez zaniechanie rozważenia zarzutów apelacji dotyczących wyłącznej winy powoda w powstaniu nadpłaty podatku, która ukształtowała dochodzone odszkodowanie i była przesłanką wznowienia postępowania. Trzeba w związku z tym przypomnieć, że w systemie apelacyjnym postępowanie prowadzone przez sąd drugiej instancji – pozostając postępowaniem odwoławczym i kontrolnym – zachowuje walor postępowania rozpoznawczego, co oznacza, że sąd ten ma z jednej strony pełną, ograniczoną jedynie granicami zaskarżenia, swobodę jurysdykcyjną, z drugiej natomiast ciąży na nim obowiązek rozważenia wszystkich podniesionych w apelacji zarzutów i wniosków. Wynikający

z art. 378 § 1 zdanie pierwsze k.p.c. obowiązek rozpoznania sprawy w granicach apelacji oznacza zatem zarówno bezwzględny zakaz wykraczania przez sąd drugiej instancji poza te granice, jak i nakaz wzięcia pod uwagę i rozważenia wszystkich podniesionych w apelacji zarzutów i wniosków. W konsekwencji, sąd drugiej instancji może – a jeżeli je dostrzeże – powinien naprawić wszystkie stwierdzone w postępowaniu apelacyjnym naruszenia prawa materialnego przez sąd pierwszej instancji, niezależnie od tego, czy zostały wytknięte w apelacji, pod warunkiem, że mieszczą się w granicach zaskarżenia (*zob. postanowienia Sądu Najwyższego: z dnia 21 sierpnia 2003 r., III CKN 392/01, OSNC 2004, nr 10, poz. 161, oraz z dnia 4 października 2002 r., III CZP 62/02, OSNC 2004, nr 1, poz. 7*).

W apelacji pozwanego – wśród zarzutów mających uzasadniać wnioszek o zmianę wyroku Sądu pierwszej instancji i oddalenie powództwa znalazł się zarzut naruszenia art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej przez nieuwzględnienie, że okoliczności stanowiące przesłankę do uchylecia decyzji Pierwszego Urzędu Skarbowego z dnia 9 czerwca 1995 r. powstały z winy powoda. Nawiązując do zarzutów podniesionych w odpowiedzi na pozew, pozwany podnosił, że bezpośredni wpływ na rozstrzygnięcie o zobowiązaniach podatkowych za rok 1993 miała potwierdzona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 grudnia 1997 r. bezprawność działania powoda, polegająca na wadliwym rozliczeniu podatku za rok 1992. Przyczyną tej wadliwości było natomiast naruszenie wyrażonej w art. 15 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym zasady rozliczania w czasie wydatków stanowiących koszty uzyskania przychodów. Polegało ono, zdaniem skarżącego, na zawyżeniu kosztów uzyskania przychodów przez zadeklarowanie ich w całości w roku 1992 zamiast – jak należało – rozliczeniu ich w latach 1993 – 1997. W konsekwencji, do zaniżenia kosztów uzyskania przychodów i powstania nadpłaty w następnych latach podatkowych, w tym w roku 1993, doszło wyłącznie z winy powoda. Tezę tę – jak wywodził dalej skarżący – wspiera okoliczność, że do nieprawidłowości, o których mowa, doszło w wykonaniu przez powoda zasady samoopodatkowania wyrażonej w art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym, wobec czego decyzja z dnia 9 czerwca 1995 r. była jedynie konsekwencją złożenia określonej treści zeznania podatkowego.

Sąd Apelacyjny rozpoznający apelację nie uwzględnił przytoczonych zarzutów w swoich rozważaniach ani nie wyjaśnił, dlaczego ich nie rozpoznał. Nie może być bowiem uznana za rozpoznanie podniesionych zarzutów ogólnikowa konstatacja, iż „pozwany Skarb Państwa nie wykazał, że przesłanki które uzasadniały uchylenie decyzji powstały z winy powoda”. Sąd Apelacyjny nie podjął nawet próby zbadania i rozważenia przyczyn wydania decyzji wadliwie ustalającej wysokość podatku za rok 1993.

W tym stanie rzeczy nie może ulegać wątpliwości, że nierozpoznanie omawianych zarzutów, powtórnie przywołanych przez skarżącego w skardze kasacyjnej, stanowi obrazę art. 378 § 1 k.p.c., a brak wypowiedzi Sądu Apelacyjnego w tym przedmiocie powoduje konieczność uchylenia zaskarżonego wyroku i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania (*art. 398¹⁵ § 1 k.p.c.*).

Na koniec trzeba zauważyć, że Sąd Apelacyjny znaczną część swoich rozważań poświęcił omówieniu obowiązków, które, zgodnie z przepisami art. 121, art. 122 i art. 241 Ordynacji podatkowej, spoczywały na organach podatkowych po wydaniu przez Naczelnego Sądu Administracyjnego wyroku z dnia 2 grudnia 1997 r., i którym organy te nie sprostaly. W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku brak jednak podsumowania tych rozważań, zwłaszcza ich znaczenia w aspekcie rozstrzygnięcia Sądu pierwszej instancji opartego na podstawie art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej.

Podniesiony w skardze kasacyjnej zarzut naruszenia prawa materialnego został ściśle powiązany z okolicznościami faktycznymi sprawy, w tym z okolicznościami, których w dotychczasowym postępowaniu Sąd Apelacyjny – z naruszeniem przepisu art. 378 § 1 k.p.c. – nie rozpoznał. W tej sytuacji rozważanie podstawy kasacyjnej z art. 398³ § 1 pkt 1 k.p.c. trzeba uznać za przedwczesne.

Z powyższych względów Sąd Najwyższy na podstawie art. 398¹⁵ § 1 oraz art. 108 § 2 w związku z art. 398²¹ k.p.c. orzekł, jak w sentencji.

jz