

Wyrok z dnia 20 czerwca 1995 r.
III ARN 22/95

Dla uchylenia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyniku rewizji nadzwyczajnej konieczne jest stwierdzenie przez Sąd Najwyższy, iż wyrok ten wydany został z rażącym naruszeniem prawa. Takie naruszenie prawa nie występuje jednak, gdy na tle tych samych przepisów możliwe jest wyrażenie rozbieżnych poglądów.

Przewodniczący SSN: Janusz Łętowski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Kazimierz Jaśkowski, Jerzy Kwaśniewski, Teresa Flemming-Kulesza, Andrzej Wróbel,

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 20 czerwca 1995 r. sprawy ze skargi "R." Spółki Akcyjnej w W. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 30 czerwca 1994 r. [...] dotyczącą odmowy zapłaty odsetek od nadpłaty podatku dochodowego od osób prawnych za rok 1989, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 stycznia 1995 r., [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Minister Sprawiedliwości wniósł w dniu 5 maja 1995 r. rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 stycznia 1995 r., [...], w sprawie ze skargi "R." Spółki Akcyjnej w W. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 10 czerwca 1994 r. [...] dotyczącą odmowy zapłaty odsetek od nadpłaty podatku dochodowego od osób prawnych za rok 1989.

Wyrokowi powyższemu zarzucił rażące naruszenie przepisu art. 29 ust. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111 ze zm.) oraz naruszenie interesu Rzeczypospolitej Polskiej, wnosząc w konsekwencji o jego uchylenie i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania, bądź uchylenie wyroku i wydanie orzeczenia co do istoty sprawy.

Stan sprawy - w ujęciu rewizji nadzwyczajnej przedstawiał się następująco:

Wyrokiem z dnia 13 stycznia 1995 r. w sprawie [...] Naczelnny Sąd Administracyjny uchylił decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 10 czerwca 1994 r. [...] w części dotyczącej odmowy zapłaty Spółce Akcyjnej "R." w W. odsetek od nadpłaty podatku dochodowego od osób prawnych za 1989 rok.

Podstawą wyroku była dokonana przez Sąd wykładnia prawa dotycząca przepisów ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111 ze zm.).

Zdaniem rewidującego NSA, nie kwestionuje, że przepis art. 5 powyższej ustawy zawiera odrębne unormowanie w kwestii "ustalenia" podatku (ustęp 1) i odrębne unormowanie w kwestii "określenia" podatku (ustęp 3), oraz że odrębność ta wynika z

odrębnego trybu powstania zobowiązania podatkowego; w pierwszym wypadku zobowiązanie podatkowe powstaje z chwilą doręczenia decyzji ustalającej, a w drugim wypadku zobowiązanie podatkowe powstaje z chwilą zaistnienia stosownych okoliczności (art. 5 ust. 2), zaś wydanie decyzji określającej tak powstałe zobowiązanie nie ma charakteru kreującego, konstytutywnego, a tylko charakter deklaratoryjny. Tym niemniej Sąd przyjął założenie, że ustawa w niekonsekwentny sposób posługuje się pojęciami "decyzja ustalająca" i "decyzja określająca", a skoro tak nietrafne byłoby wyprowadzanie z tych różnic terminologicznych, merytorycznych skutków, o jakich stanowi przepis art. 29 ust. 2 tej ustawy (w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 1993 r.), który oprocentowanie nadpłaty wiązał z decyzją "ustalającą" zobowiązania podatkowe.

Rewidujący uznał, iż z wymienionym poglądem nie sposób się zgodzić.

Zdaniem Ministra Sprawiedliwości orzecznictwo, sądów stoi jednolicie na stanowisku akcentującym prymat wykładni językowej, dopuszczającym możliwość sięgania po inne dyrektywy interpretacyjne dopiero wtedy, gdy interpretacja językowa zawodzi.

Na poparcie powyższego poglądu powołuje się na poglądy Trybunału Konstytucyjnego wyrażone m.in. w orzeczeniach z dnia 28 maja 1986 r., U 1/86 i z dnia 5 listopada 1986 r., U 5/86, na pogląd Sądu Najwyższego wyrażony np. w wyroku z dnia 22 października 1992 r., III ARN 50/92, a także na jednolite w tej mierze stanowisko wyrażone w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, iż w drodze wykładni nie można "uzupełniać ustawodawcy", a podstawy do ustalenia praw i obowiązków winny wprost wynikać z ustawy.

Zdaniem rewidującego, założenie powyższe szczególnie wyraźnie akcentowane jest na gruncie prawa podatkowego, bowiem tam właśnie każde odejście od gramatycznej treści zapisu prawnego powoduje rozliczne i rozległe nieraz konsekwencje. Uważa on przy tym, iż potrzeba bardzo ścisłego i jednolitego interpretowania norm prawa podatkowego, wyrażonych w formie konkretnych przepisów i za pomocą konkretnych terminologii, jest niezbędna zwłaszcza z uwagi na zasadę powszechności obowiązku podatkowego.

Wychodząc z tych ogólnych założeń, rewidujący stwierdza, iż norma zawarta w art. 5 ustawy o zobowiązaniach podatkowych została wyrażona jednoznacznie czytelnie przez terminologię użytą w tym przepisie i wyraża (nie kwestionowaną przez omawiany wyrok, a także przez komentarze nauki) odrębność trybów powstania zobowiązań podatkowych. Do tej odrębności dostosowana była wprost norma zawarta w przepisie art. 29 ust. 2 w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 1993 r. W istocie bowiem unormowania dotyczące nadpłaty podatków korespondują bezpośrednio z unormowaniami regulującymi powstanie zobowiązań podatkowych i sposoby ich zapłaty.

Toteż dla stosowania przepisu art. 29 ust. 2 nie zachodziła i nie zachodzi - zdaniem rewidującego - potrzeba sięgania do porównawczych analiz terminologii zawartej w innych, nie związanych z omawianą kwestią, przepisach omawianej ustawy, a już tym bardziej do wykładni celowościowej.

Skoro bowiem ustawa w art. 5 specjalnie realizuje określony cel w postaci terminologicznego wyodrębnienia różnych trybów powstania zobowiązań podatkowych, to - bez naruszenia takiego celu - nie można przypisywać normie zawartej w art. 29 ust. 2 innej treści.

W konsekwencji rewidujący wyraża pogląd, że w stanie faktycznym i prawnym

niniejszej sprawy, gdy wykładnia gramatyczna stosowana wprost mogła stanowić podstawę rozstrzygnięcia, nie zachodziła potrzeba odwoływania się do innych metod wykładni prawa. Jeśli jednak, mimo braku takiej rzeczywistej potrzeby, taką wykładnię zastosowano, to w niniejszym przypadku nie była ona uzasadniona.

Ponadto zgodnie ze stanowiskiem rewidującego skoro z powodu nieuzasadnionej wykładni prawa nastąpiło uchylene decyzji administracyjnej, zaś ta wykładnia prawa, przy ponownym rozpoznaniu, ma dla organu administracyjnego moc wiążącą (art. 209 k.p.a.), to - biorąc pod uwagę bardzo znaczne wartości przedmiotu sprawy - należy upatrywać w takim rozstrzygnięciu również naruszenia interesu Rzeczypospolitej Polskiej.

W odpowiedzi na rewizję nadzwyczajną Spółka "R. SA" stwierdziła, iż zaskarżony tą rewizją wyrok nie narusza prawa ani interesu Rzeczypospolitej Polskiej i wniosła o jej oddalenie.

Zgodnie z zajęтым przez nią stanowiskiem wykładnia wspomnianego wyżej przepisu art. 29 ust. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. została dokonana przez Naczelny Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku zgodnie z zasadami interpretacji przepisów prawa. Uznają one podstawowe znaczenie wykładni językowej przepisu, nakazując jednakże sięgnięcie do dyrektyw wykładni systemowej i funkcjonalnej wówczas, gdy wykładnia oparta na brzmieniu przepisu zawodzi i prowadzi do przypisania innym przepisom aktu normatywnego związanym z nim funkcjonalnie znaczenia nie dającego się pogodzić z zasadami racjonalnego działania ustawodawcy lub do wniosków, które nie dadzą się pogodzić z celem, który ma realizować dana regulacja prawna.

Dla ustalenia treści normy prawnej wynikającej z art. 29 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych niezbędne jest ustalenie znaczenia zastosowanego w tym przepisie zwrotu "ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego". Zwrotem tym posługuje się również szereg innych przepisów ustawy. Jednym z nich jest art. 5, wprowadzający rozróżnienie dwu trybów powstania zobowiązań podatkowych (z chwilą doręczenia decyzji wymiarowej albo zaistnienia okoliczności przewidzianych prawem). Określając czas powstania zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy obowiązek jego wykonania wynika z doręczenia decyzji wymiarowej, ustawodawca zastosował w art. 5 ust. 1 zwrot "decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego". Jednocześnie, regulując w art. 5 ust. 3 prawo organu podatkowego do wyznaczenia wysokości zobowiązania podatkowego w przypadku jego niewykonania przez podatnika mimo zaistnienia okoliczności, z którymi przepisy prawa łączą powstanie zobowiązania podatkowego, użył zwrotu "decyzja, w której (organ podatkowy) określa wysokość tego zobowiązania". Wprowadzony w art. 5 podział decyzji wymiarowych na konstytutywne i deklaratoryjne nie powoduje niejasności. Wątpliwości pojawiają się natomiast w toku wykładni innych przepisów ustawy, z których wiele, regulując prawa i obowiązki podatników i organów państwa w zakresie wykonywania zobowiązań podatkowych, wiąże się z istnieniem zobowiązania podatkowego oraz wyznaczeniem jego wysokości. Przepisy ustawy, poza art. 5 ust. 3, w zasadzie nie posługują się zwrotem "określenie wysokości zobowiązania podatkowego". W wielu przepisach ustawy, w szczególności w art. 5, 7, 8, 18, 21, 24, 29, 32, 33, 34, 38, 45, 46 zastosowany został natomiast zwrot "ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego", bądź "ustalenie zobowiązania podatkowego". Każdy z wskazanych przepisów pozostaje w związku z przepisem art. 5, który reguluje tryb powstania zobowiązań podatkowych.

Zdaniem strony, uzasadnienie rewizji nadzwyczajnej opiera się na założeniu, iż sprecyzowanie znaczenia zwrotu "ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego", zawartego w art. 29 ust. 2 ustawy, powinno zostać dokonane bez uwzględnienia jego znaczenia w innych przepisach ustawy, z jedynym wyjątkiem dotyczącym art. 5 ustawy. W świetle rewizji nadzwyczajnej, norma zawarta w art. 29 ust. 2 ustawy jest dostosowana wprost do wyrażonej w art. 5 ustawy odrębności dwóch trybów powstania zobowiązań podatkowych, a unormowania dotyczące nadpłaty podatków korespondują bezpośrednio z unormowaniami regulującymi powstanie zobowiązań podatkowych i sposoby ich zapłaty. Wynikiem tej argumentacji byłoby stwierdzenie, iż przewidziane w art. 29 ust. 2 ustawy oprocentowanie nadpłaty podatku obejmuje jedynie przypadek, gdy nadpłata wynikła w związku z uchycieniem lub zmianą decyzji wymiarowej, o której mowa w art. 5 ust. 1 ustawy.

Pogląd taki jednak - zdaniem strony - nie może być uznany za trafny. Podnoszone bezpośrednio dostosowanie przepisu art. 29 ust. 2 ustawy do art. 5 oraz korespondowanie obu unormowań nie jest bowiem cechą szczególną jedynie wskazanych dwóch przepisów ustawy. Związek taki, a nawet ściślejszy (choć "stopień intensywności" relacji przepisów jest kategorią ocenną) występuje między wieloma przepisami ustawy posługującymi się wskazanym zwrotem. Kryterium wzajemnego korespondowania art. 5 ustawy z innymi przepisami ustawy nie jest więc cechą wyróżniającą relację między art. 29 ust. 2 a art. 5 ustawy od stosunku w jakim pozostaje do art. 5 szereg innych wskazanych przepisów ustawy. Przyjęcie proponowanego w rewizji rozumienia wskazanego zwrotu nie mogłoby więc być ograniczone jedynie do ustalenia treści normatywnej art. 29 ust. 2 ustawy, lecz konsekwentnie musiałoby ono być stosowane w odniesieniu do innych przepisów ustawy, które się nim posługują. Zgodnie bowiem z jedną z podstawowych dyrektyw wykładni językowej nie można nadawać identycznym sformułowaniom w ramach tego samego aktu prawnego różnego znaczenia, o ile z tego aktu nie wynikają wskazówki, pozwalające na takie różne rozumienie. Zabieg taki prowadziłby wprost do radykalnego ograniczenia zakresu ochrony interesu państwa w sferze zapewnienia pełnego wykonania zobowiązań podatkowych przez wszystkich podatników. Szereg przepisów ustawy dotyczyłby bowiem jedynie tych zobowiązań podatkowych, które powstają z chwilą doręczenia decyzji wymiarowej. Poza zakresem ochrony interesu państwa realizowanej przez wiele przepisów ustawy pozostawałyby zobowiązania powstające z mocy prawa, które dominują w systemie podatkowym. W wyniku ewolucji systemu podatkowego dominuje bowiem od lat zasada "samoobliczenia" podatku (kiedy obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego powstaje z chwilą zaistnienia przewidzianych prawem okoliczności), a zakres zobowiązań podatkowych powstających z chwilą doręczenia decyzji ogranicza się jedynie do podatku od spadków i darowizn. Skutkiem wskazanej interpretacji byłoby przydanie licznym normom ustawy znaczenia nie dającego się pogodzić z zasadą powszechności obowiązku podatkowego, która obejmuje również powszechny charakter środków prawnych stosowanych przez organy państwa dla zapewnienia należytego wykonania zobowiązań podatkowych. Naruszałoby to dyrektywę wykładni, która wskazuje, iż w razie sprzeczności normy z zasadą systemu prawa, należy tak ustalić znaczenie interpretowanej normy, by nie była ona sprzeczna z tą zasadą.

Skutkiem przyjęcia przedstawionego w rewizji nadzwyczajnej sposobu wykładni przepisów ustawy byłoby praktyczne wyłączenie stosowania jedynej regulacji ustawy

zapewniającej podatnikowi prawo uzyskania rekompensaty straty spowodowanej wadliwym działaniem organu podatkowego. Regulacji będącej jedną z nielicznych, które w ustawie realizują funkcję ochrony praw podatnika. Jednocześnie należy wziąć pod uwagę, iż skutkiem takiej interpretacji musiałoby być zrezygnowanie z realizacji celów ustawy przez szereg jej przepisów, które konsekwentnie miałyby zastosowanie jedynie do zobowiązań podatkowych powstających z chwilą doręczenia decyzji organu podatkowego.

Jak wskazano w motywach zaskarżonego wyroku, nie ma przesłanek, które nakazywałyby dokonywać wykładni art. 29 ust. 2 w sposób wąski, ograniczony jedynie do nadpłat powstałych w związku z uchyceniem lub zmianą decyzji wymiarowej, o której mowa w art. 5 ust. 1 ustawy. Nie sposób bowiem podać argumentów przemawiających za wyłączeniem prawa do oprocentowania nadpłaty, powstałej w wyniku wydania przez organ podatkowy decyzji, która "określa wysokość zobowiązania podatkowego", wskazanej w art. 5 ust. 3 ustawy. Pozycja prawna podatnika wobec organu administracji działającego w sposób władczy jest bowiem taka sama w przypadku obu kategorii decyzji wymiarowych wymienionych w art. 5 ustawy. Musi się on podporządkować decyzji i zachować w sposób w niej nakazany, niezależnie od tego, czy została ona wydana na podstawie ustępu 1 czy 3 tego artykułu.

Zdaniem strony nie można również zgodzić się z twierdzeniem rewizji nadzwyczajnej, jakoby spójność merytoryczna między normami art. 5 i art. 29 ust. 2 ustawy, wyrażająca się w tym, że ustawodawca związał określony element zadośćuczynienia (odsetki) z faktem, gdy zapłata podatku nienależnego była wynikiem błędu organu podatkowego, a pozostawił już ryzyku podatnika skutki złego "samoopodatkowania" i związanych z tym konsekwencji (art. 25 ust. 2 i ust. 3 ustawy), miała przemawiać w niniejszej sprawie przeciwko prawidłowości zaskarżonego wyroku. Nadpłata będąca podstawą wniosku o zapłatę oprocentowania powstała bowiem w wyniku wydania przez organ podatkowy wadliwej decyzji wymiarowej, a nie w rezultacie samoobliczenia podatku przez podatnika. Wskazana spójność przemawia więc wprost za trafnością rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego, bowiem wskazany w rewizji błąd organu stanowi okoliczność będącą przesłanką prawa do oprocentowania niezależnie od tego czy wystąpił on w przypadku wydania decyzji na podstawie ust. 1, czy też ust. 3 artykułu 5 ustawy. Nie ma bowiem podstaw po temu, aby ryzyko takiego błędu było przenoszone na podatnika. Jak stwierdził bowiem Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 26 marca 1993 r. (sygn. III SA 2059/92), przywołanym w zaskarżonym wyroku, pokrzywdzenie podatnika jest identyczne w wypadku zmuszenia go do zapłaty nienależnego podatku przez decyzję wydaną na podstawie art. 5 ust. 1, jak i przez decyzję deklaratoryjną.

Strona zwraca też uwagę na okoliczność, iż wskazane w rewizji nadzwyczajnej poglądy przedstawione w powołanych orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego koncentrują się wokół problemu prawidłowości wykorzystania przez organ wydający akt normatywny zakresu delegacji ustawowej do wydania aktu wykonawczego i nie wydaje się, aby wyrażały opinie mające wprost zastosowanie w niniejszej sprawie. Również powołany wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 października 1992 r. (sygn. akt III ARN 50/92) nie wyraża poglądów, które podważałyby zgodność z prawem i prawidłowość zaskarżonego wyroku. Przeciwnie: motywy wyroku Sądu Najwyższego, podkreślając wagę zasady nakładania obowiązków podatkowych drogą ustawy, wypowiedają się

przeciwko rozszerzającej interpretacji przepisów nakładających takie obowiązki. Idea przewodnią powołanego wyroku jest ochrona podatnika przed rozszerzającą interpretacją jego obowiązków dokonywaną przez organ administracji. W sprawie niniejszej dokonana przez NSA wykładnia dotyczy praw podatnika naruszonych w rezultacie działania organu administracji państwowej, przy czym skutkiem wyroku jest zapewnienie minimum symetrii praw i obowiązków organu i podatnika w przypadku popełnienia błędu w zakresie wykonania zobowiązania podatkowego (odsetki od zaległości podatkowej obciążające podatnika - oprocentowanie nadpłaty podatku wynikłej z decyzji organu).

W odpowiedzi na rewizję nadzwyczajną wyrażono też pogląd, iż zaskarżony wyrok powinien być uznany za prawidłowy nawet, gdyby przyjąć wykładnię ograniczającą treść art. 29 ust. 2 ustawy do nadpłat wynikłych w związku z uchycieniem lub zmianą decyzji wymiarowej, o której mowa w art. 5 ust. 1 ustawy. Również wówczas stronie przysługiwałoby prawo do oprocentowania nadpłaty w niniejszej sprawie. Decyzja wymierzająca podatek dochodowy od osób prawnych za 1989 r. z tytułu różnic kursowych została bowiem w istocie wydana na podstawie ustępu 1, a nie ustępu 3 artykułu 5 ustawy.

W myśl art. 5 ust. 2 i 3 ustawy, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego jedynie w razie niewykonania przez podatnika zobowiązania podatkowego mimo zaistnienia okoliczności, z którymi przepisy prawa łączą powstanie zobowiązania podatkowego.

W stanie prawnym obowiązującym w latach 1989 i 1990 przepisy ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 3, poz. 12 i Nr 54, poz. 320) nie łączyły uzyskania przychodów z tytułu różnic kursowych z powstaniem zobowiązania podatkowego. Ustawa z 31 stycznia 1989 r. nie zawierała bowiem przepisów przewidujących powstanie obowiązku zapłaty podatku dochodowego z tego tytułu. Zostało to jednoznacznie potwierdzone przez Naczelną Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 stycznia 1992 r. (sygn. akt III SA 618/91) oraz w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 22 października 1992 r. (sygn. akt III ARN 50/92), oddalającym rewizję nadzwyczajną od wskazanego wyroku NSA. Uzyskanie przychodu z tytułu różnic kursowych nie było więc okolicznością, o której mowa w art. 5 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych i nie powodowało powstania zobowiązania podatkowego.

Zdaniem strony skoro jej zobowiązanie podatkowe w zakresie dochodu z tytułu różnic kursowych w istocie rzeczy nie powstało - nie mogło dojść do jego niewykonania przez podatnika, niewykonania, o którym mowa w art. 5 ust. 3 ustawy. Nie zaistniała więc przewidziana w art. 5 ust. 3 ustawy przesłanka warunkująca wydanie decyzji, w której organ podatkowy określa wysokość zobowiązania podatkowego.

Jedyną podstawą prawną wydania przez organ podatkowy decyzji wymiarowej z dnia 24 sierpnia 1990 r. w przedmiocie wysokości zobowiązania podatkowego za 1989 r., dotyczącej opodatkowania przychodów z tytułu różnic kursowych, mógł więc być przepis art. 5 ust. 1 ustawy. Decyzja ta była więc w istocie decyzją, której doręczenie powodowało powstanie zobowiązania podatkowego, a więc przewidzianą w art. 5 ust. 1 ustawy. Nie "korygowała" ona bowiem ustalonej przez podatnika wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie przychodów z różnic kursowych, które powstało wcześniej, gdyż zobowiązanie takie w ogóle nie istniało. Decyzja ta, odmiennie od decyzji deklaracyjnych, o jakich mówi art. 5 ust. 3 ustawy, kreowała, na skutek

niewłaściwej wykładni przepisów ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r., zobowiązanie podatkowe, które nie istniało poprzednio.

W świetle powyższego uznać należy, iż jedyną rzeczywistą podstawę prawną decyzji z 24 sierpnia 1989 r. stanowił przepis art. 5 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, a nie przywołany w tej decyzji ustęp 3 tego artykułu. O rzeczywistej podstawie prawnej i charakterze decyzji podatkowej przesądzają bowiem przepisy prawa, a nie uznanie organu podatkowego o istnieniu określonej podstawy do wydania decyzji. Skoro podstawą prawną decyzji wymiarowej był w istocie art. 5 ust. 1 ustawy, nadpłata podatku podlegała oprocentowaniu nawet, gdyby przyjąć wykładnię art. 29 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych ograniczającą zakres stosowania tego przepisu do przypadków uchylenia lub zmiany decyzji, o której mowa w art. 5 ust. 1 ustawy.

Konkludując strona stwierdza, iż rewizja nadzwyczajna nie przedstawiła przekonujących poglądów za tezą, iż zaskarżony wyrok narusza prawo. Nie przedstawia ona również okoliczności świadczących o tym, że wyrok narusza interes Rzeczypospolitej Polskiej. Nie można bowiem uznać za jego naruszenie stwierdzenia istnienia obowiązku organu państwa do wyrównania straty poniesionej przez podatnika na skutek wadliwego władczego działania organu. Działania nakazującego uiszczenie daniny publicznej, obowiązek poniesienia której nie wynikał z przepisów ustawy.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zgodnie z przepisem art. 417 § 1 k.p.c. rewizja nadzwyczajna może być uwzględniona przez Sąd Najwyższy tylko wówczas, gdy zaskarżone orzeczenie rażąco narusza prawo lub interes Rzeczypospolitej Polskiej. W świetle dotychczasowego jednolitego stanowiska doktryny i orzecznictwa nie można utożsamiać każdego naruszenia prawa z naruszeniem "rażącym". Naruszenie prawa o rażącym charakterze występuje przede wszystkim wówczas, gdy treść rozstrzygnięcia pozostaje w wyraźnej i oczywistej sprzeczności z treścią przepisów prawa i gdy charakter tego naruszenia powoduje, iż rozstrzygnięcie nie może być zaakceptowane jako akt wydany przez organ praworządny państwa. Obowiązkiem organu wnoszącego rewizję nadzwyczajną jest zatem wyraźne wykazanie, jaki przepis prawa został naruszony i dlaczego naruszenie to ocenia on jako rażące. W orzecznictwie NSA (wyrok z 12 grudnia 1988 r., III SA 481/88) stwierdza się trafnie, iż naruszenie przepisów prawa nawet mające istotny wpływ na wynik sprawy, nie może być podstawą wzruszenia ostatecznego rozstrzygnięcia, jeśli nie nosi wyraźnych cech rażącego naruszenia prawa, a więc takiego, w wyniku którego powstają skutki niemożliwe do zaakceptowania z punktu widzenia praworządności. Ponadto, w wyroku z dnia 5 listopada 1991 r. (SA 301/81) ten sam Sąd stwierdził wyraźnie, iż utrzymanie w mocy naruszającego prawo rozstrzygnięcia tylko z uwagi na racje ekonomiczne lub gospodarcze samo stanowi rażące naruszenie prawa. Można zatem wyraźnie stwierdzić, iż polska prawnicza communis opinio zmierza w kierunku traktowania "rażącego naruszenia prawa" jako zjawiska o wyjątkowym charakterze i wymagającego - dla jego stwierdzenia - szczególnie wnikliwego i rozważnego postępowania. W tym świetle uzasadniona jest również teza, że rewizja nadzwyczajna może być uwzględniona tylko wówczas, gdy stwierdzone naruszenie prawa ma znacznie większą wagę niż stabilność prawomocnego orzeczenia sądowego.

Trzeba też tu zwrócić uwagę na jeszcze jedną okoliczność. Sąd Najwyższy w obecnym składzie podziela w pełni pogląd wyrażony w orzeczeniu SN z dnia 22 października 1987 r. (III CRN 314/87), iż nie może zachodzić rażące naruszenie prawa wówczas, gdy dokonany wybór znaczenia normy prawnej, będącej podstawą rozstrzygnięcia, wskazuje na możliwość przyjęcia rozwiązania alternatywnego. Oznacza to także, iż jeżeli w orzecznictwie lub w doktrynie wskazuje się na możliwość rozbieżnej interpretacji konkretnej normy, a więc dopuszczenia możliwości podjęcia na jej tle rozstrzygnięć o różnej treści, a dla każdego z takich rozstrzygnięć można znaleźć oparte na prawidłowej wykładni argumenty, oznacza to w oczywisty sposób, iż żadnego z takich rozstrzygnięć nie możnaby kwalifikować jako "rażącego naruszenia prawa". Rażące naruszenie prawa z reguły bowiem jest wyrazem ewidentnego i jasno uchwytnego błędu w interpretowaniu prawa; jeśli jednak przepis dopuszcza rozbieżną interpretację, nawet - w konkretnych wypadkach - mniej lub bardziej uzasadnioną, to wybór jednej z takich interpretacji, jeśli nawet zostanie potem uznany za nieprawidłowy (albo, co się częściej zdarza - inna interpretacja zostanie uznana za lepszą, słuszniejszą albo bardziej racjonalną) nie może być oceniany jako naruszenie prawa "rażące". Jeśli mamy do czynienia z rażącym naruszeniem prawa, to uchybienie prawu ma charakter oczywisty, jasny i bezsporny, nie dopuszczający możliwości odmiennej wykładni: chodzi więc raczej o stwierdzenie ewidentnego błędu, nie zaś o wybór jednej z możliwych do przyjęcia interpretacji.

Zakwestionowany rewizją nadzwyczajną wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 1995 r. III SA 863/94 jest zapewne rozstrzygnięciem do pewnego stopnia kontrowersyjnym (wzbudził nawet natychmiast nieprzychylnie reakcje prasowe), tym niemniej nie można go wcale uznać za skrajne novum w dotychczasowym orzecznictwie NSA. Wyroki oparte na podobnym kierunku wykładni prawa zapadały już wcześniej. I tak, w wyroku z 30 stycznia 1994 r. (SA-P 2659/93) wyraźnie stwierdzono: "instytucja oprocentowania nadpłat podatku jest specyficzną formą wynagrodzenia szkód podatnikowi - wynikłych z wadliwych decyzji organów podatkowych i dlatego też, bez znaczenia dla obowiązku zapłaty jest to, czy organ podatkowy wydał decyzję ustalającą wysokość zobowiązania w trybie art. 5 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, czy też w trybie art. 5 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych". W podobnym w gruncie rzeczy kierunku zmierza orzeczenie NSA z 29 października 1993 r. (SaGd 299/93). Nie są to wcale jedyne orzeczenia oparte na zbliżonym rozumowaniu. Co więcej, interpretacja przyjęta jeszcze w 1994 r. przez Ministerstwo Finansów (pismo skierowane 14 czerwca 1994 r. do Izb Skarbowych, Nr Po 6/k 860-0293/94) omawiając wprowadzoną od 1 stycznia 1994 r. zasadę oprocentowania zwracanych nadpłat w razie uchybienia terminu zwrotu stwierdza, iż może to nastąpić "niezależnie od działań organu podatkowego". A zatem teza przedstawiona w rewizji nadzwyczajnej, iż między sytuacjami przewidzianymi w art. 5 ust. 1 a art. 5 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych zachodzą ewidentne, nieprzekraczalne i widoczne *prima facie* różnice, i że różnice te są ewidentne dla wszystkich, nie może być uznana przez Sąd Najwyższy za przekonującą.

Dodatkową wskazówką przemawiającą za tezą, iż zaskarżonemu wyrokowi NSA nie można przypisać cechy rażącego naruszenia prawa jest też rozbieżność reakcji piśmiennictwa. Podczas gdy jeden z komentatorów (czasopismo *Glosa* Nr 5/1995) zajmuje wobec tego wyroku raczej krytyczne stanowisko, konkludując jednak

stwierdzeniem, iż "niepowodzenie sądu w obronie stawianej przezeń tezy wcale nie oznacza, iż większą prawomocność uzyskuje teza przeciwna", drugi (to samo czasopismo nr 8/1995) stwierdza "w pełni akceptuję zarówno samo rozstrzygnięcie, jak i jego uzasadnienie", czemu następnie bogato daje wyraz. Sąd Najwyższy nie kieruje się zasadniczo, co prawda, w swym orzecznictwie poglądami wyrażanymi w piśmiennictwie, może jednak zauważyć, iż tego rodzaju rozbieżne stanowisko fachowych komentatorów umocniło jego przekonanie, iż w odniesieniu do zaskarżonego wyroku NSA niemożliwe jest w takiej sytuacji przyjęcie, jakoby w sposób widoczny i oczywisty rażąco naruszał on prawo. Skoro zaś skład sędziący nie mógł przyjąć takiego założenia, już tylko z takiej okoliczności wynikało, iż nie było podstaw do uwzględnienia rewizji nadzwyczajnej.

Przy kształtowaniu powyższego poglądu przez Sąd Najwyższy odegrała rolę jeszcze jedna istotna okoliczność. Rewizja nadzwyczajna w sposób zdecydowany stoi na stanowisku, iż w procesie interpretowania przepisów prawa przez sądy zasadniczą i czołową rolę odgrywa zawsze wykładnia językowa, a sięganie po inne dyrektywy interpretacyjne dopuszczalne jest jedynie wówczas, gdy wykładnia językowa zawodzi.

Tak rygorystyczne stanowisko nie może być uznane za trafne. Jeszcze w wyroku z dnia 8 stycznia 1993 r. (III ARN 84/92) Sąd Najwyższy stwierdził wyraźnie: "Wykładnia gramatyczno-słownikowa jest tylko jednym z przyjmowanych powszechnie w rozumowaniu prawniczym sposobów wykładni, a wnioski z niej płynące mogą być również często mylące i prowadzić do merytorycznie błędnych, niezgodnych z rzeczywistymi intencjami ustawodawcy, a w końcu również do niesprawiedliwych i krzywdzących stronę procesu rezultatów. Dlatego też musi być ona uzupełniana wnioskami płynącymi z zastosowania innych rodzajów wykładni: historycznej, systemowej, funkcjonalnej, logicznej, a wreszcie - jeśli nie przede wszystkim - celowościowej, która w odniesieniu do indywidualnych spraw rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnych uznana jest za najodpowiedniejszą i najlepiej prowadzącą do rozszyfrowania intencji i celów ustawodawcy". Pogląd ten SN w obecnym składzie gotów jest podzielić.

Wykładnia językowa (gramatyczna) jest pierwszym i wstępnym etapem egzegezy tekstu. Jej cechą szczególną jest naturalna, niemożliwa do wyeliminowania chwiejność semantyczna języka prawnego, co powoduje w wypadkach, gdy chwiejność ta (rozbieżność między sensem i znakiem, terminem) staje się szczególnie wyraźna - konieczność sięgnięcia do innych metod wykładni. Właściwa interpretacji językowej wspomniana chwiejność semantyczna ulega intensyfikacji, gdy sam ustawodawca nie zachowuje dyscypliny językowej, gdy używa różnych terminów na oznaczenie tych samych zjawisk, gdy działa niezgodnie z regułami prawidłowej techniki legislacyjnej. Wykładnia gramatyczna (językowa) jest bowiem możliwa tylko przy założeniu, że ustawodawca jest racjonalny, że zna język prawny i w nienaganny sposób posługuje się technikami legislacyjnymi. Priorytet wykładni gramatycznej, wyrażony tak stanowczo, jak to uczyniono w rewizji nadzwyczajnej, mógłby być aprobowany tylko w warunkach dużej spójności systemu prawa i dyscypliny legislacyjnej samego ustawodawcy. Gdy warunki te spełnione nie są, wykładnia językowa daje wyniki niepewne i musi być wspierana przez wykładnię systemową i funkcjonalną. Tak właśnie jest w niniejszym sporze, gdzie problem pojawił się na tle terminologicznych niekonsekwencji ustawodawcy, na co trafnie zwrócił uwagę NSA w zaskarżonym orzeczeniu.

Rewizja nadzwyczajna opiera się wyłącznie na zarzucie niezastosowania się

przez NSA do językowej (gramatycznej) interpretacji art. 5 ust. 1 i 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Zarzut ten nie wyczerpuje znamion rażącego naruszenia prawa. Pogląd o bezwzględnym obowiązku dawania pierwszeństwa temu modelowi wykładni nie jest trafny co do zasady i nie przekonuje jako oczywisty w odniesieniu do interpretacji przepisów stanowiących podstawę zaskarżonego rozstrzygnięcia. W tej sytuacji Sąd Najwyższy nie mógł dopatrzeć się istnienia rażącego naruszenia prawa w zaskarżonym orzeczeniu.

Rewizja nadzwyczajna (choć wniesiona przed upływem sześciu miesięcy od daty zaskarżonego wyroku) powołuje się także na naruszenie przez ten wyrok interesu Rzeczypospolitej Polskiej. Jako uzasadnienie tego ostatniego zarzutu podano wartość przedmiotu sporu. Sąd Najwyższy w niniejszym składzie podziela pogląd wyrażony w orzeczeniu z dnia 11 stycznia 1991 r. (III ARN 41/90), iż nie występuje w sposób automatyczny tożsamość między wartością przedmiotu sporu, a naruszeniem interesu Rzeczypospolitej Polskiej. Ponadto gdyby nawet tę tożsamość (nieprawidłowo) przyjąć, to okoliczność ta byłaby bez znaczenia wobec niewystąpienia na tle sprawy rażącego naruszenia prawa.

Biorąc te wszystkie okoliczności pod uwagę Sąd Najwyższy na zasadzie art. 421 § 1 k.p.c. oddalił rewizję nadzwyczajną.

=====