

Wyrok z dnia 17 czerwca 1997 r.
III RN 29/97

**Strony umowy leasingu mogą się zobowiązać, iż leasingobiorca pokryje
zobowiązania podatkowe likwidowanego w drodze umowy leasingu przedsiębiorstwa.**

Przewodniczący SSN: Janusz Łętowski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski, Andrzej Wasilewski.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 5 czerwca 1997 r. sprawy ze skargi Fabryki Urządzeń Mechanicznych "K." SA w K. na decyzję Izby Skarbowej w P. z dnia 2 października 1995 r. [...] w przedmiocie odmowy zwrotu nienależnie uiszczonych zobowiązań podatkowych, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 29 października 1996 r. [...]

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

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

Minister Sprawiedliwości wniósł w dniu 25 kwietnia 1997 r. rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 29 października 1996 r. [...] wydanego w sprawie ze skargi Fabryki Urządzeń Mechanicznych "K." SA w K. na decyzję Izby Skarbowej w P. z dnia 2 października 1995 r. [...] w przedmiocie odmowy zwrotu, nienależnie uiszczonych zobowiązań podatkowych.

Wyrokowi powyższemu zarzucił rażące naruszenie art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 5 ust. 1 i art. 29 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111 ze zm.), wnosząc w konsekwencji o jego uchylenie i oddalenie skargi lub o przekazanie sprawy Nacelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Rzeszowie do ponownego rozpoznania.

Stan faktyczny sprawy przedstawiał się następująco.

W doręczonym w dniu 5 października 1993 r. Prezesowi Zarządu - Dyrektorowi Generalnemu Fabryki Maszyn i Urządzeń Przemysłu Spożywczego "S." w likwidacji w K., wyniku kontroli skarbowej rozliczenia z budżetem za okres od stycznia do czerwca 1992 r. określona została wysokość zobowiązania podatkowego. Wobec niezłożenia w ustawowym terminie żądania skierowania sprawy na drogę postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych (art. 27 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej - Dz. U. Nr 100, poz. 441 ze zm.), wynik tej kontroli stał się decyzją ostateczną ustalającą zobowiązanie podatkowe za wymieniony okres. To zobowiązanie podatkowe zostało w 1993 r. uiszczone przez Spółkę Akcyjną - Fabrykę Urządzeń Mechanicznych "K." w K., która powstała w miejsce zlikwidowanego przedsiębiorstwa państwowego pod nazwą Fabryka Maszyn i Urządzeń Przemysłu Spożywczego "S." z siedzibą w K. [...]. W dniu 30 czerwca 1995 r. Fabryka Urządzeń Mechanicznych "K." SA złożyła jednak w Urzędzie Skarbowym w P. wniosek o zwrot nienależnie uiszczonych jej zdaniem zobowiązań podatkowych (nadpłaty) wraz z oprocentowaniem. Decyzją [...] z dnia 24 lipca 1995 r. Urząd Skarbowy w P. odmówił uwzględnienia wymienionego wniosku, a Izba Skarbowa w P. utrzymała zaskarżoną decyzję w mocy decyzją [...] z dnia 2 października 1995 r.

Decyzje organów podatkowych zaskarżyła do Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie, Spółka Akcyjna - Fabryka Urządzeń Mechanicznych "K." zarzucając im naruszenie przepisu art. 2 ust. 2 i art. 29 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.

Wyrokiem z dnia 29 października 1996 r. [...] Sąd ten uwzględnił skargę i uchylił obie zaskarżone decyzje. W uzasadnieniu wyroku Sąd stwierdził, że obowiązek podatkowy jest obowiązkiem osobistym, który nie może być przenoszony na inny podmiot w drodze umowy cywilnoprawnej. Taka zaś sytuacja zaistniała w niniejszej sprawie, kiedy w miejsce zlikwidowanego w drodze prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowego powstała spółka akcyjna. Uiszczenie zaś przez tę Spółkę zobowiązania podatkowego spowodowało nadpłatę, która jest świadczeniem nienależnym i powinna zostać zwrócona przez organ podatkowy.

Wedle poglądu rewizji nadzwyczajnej, wyrok ten rażąco narusza powołane na wstępie przepisy prawa. Rewidujący stwierdza, iż sąd orzekający, całkowicie dowolnie, wbrew materiałowi dowodowemu zebranemu przez organy podatkowe przyjął, że zobowiązanie podatkowe w badanej sprawie nie wynika z ostatecznej decyzji podatkowej. Decyzją taką stał się bowiem w myśl art. 28 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 100, poz. 442 ze zm.) wynik kontroli rozliczenia z budżetem za okres od stycznia do czerwca 1992 r. W decyzji tej określone zostały podstawy prawne należności podatkowych wobec Skarbu Państwa i ich wysokość co wypełnia dyspozycję art. 5 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. W badanej sprawie wynik kontroli, o której mowa nie został zaskarżony środkiem prawnym przewidzianym w art. 27 powołanej ustawy o kontroli skarbowej, tj. nie żądano skierowania sprawy na drogę postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych i jak podano wyżej stał się decyzją ostateczną.

Decyzja ta została doręczona w dniu 5 października 1993 r. Fabryce Maszyn i Urządzeń Przemysłu Spożywczego "S." w likwidacji celem prywatyzacji, z siedzibą w K. [...], co potwierdził własnoręcznym podpisem prezes Zarządu - Dyrektor Generalny. W momencie doręczenia wymienionej decyzji, zobowiązanie podatkowe w myśl art. 5 ust. 1 powołanej ustawy o zobowiązaniach podatkowych stało się wymagalne i podatki nią określone zostały zapłacone. Decyzja ta nie została do dnia dzisiejszego wzruszona. Nietrafne są więc zarzuty podnoszone przez Spółkę Akcyjną i Sąd orzekający, że została ona doręczona niewłaściwemu adresatowi. Decyzja, o której mowa nie była przedmiotem kontroli sądowej, a Spółka nie podjęła środków prawnych zmierzających do jej wzruszenia. Po upływie około 2 lat od doręczenia wymienionej decyzji i uiszczenia podatków, Fabryka Urządzeń Mechanicznych "K." Spółka Akcyjna, w którą przekształciło się zlikwidowane przedsiębiorstwo państwowe, uznała, że uiszczyła podatek nienależny i wystąpiła do Urzędu Skarbowego o jego zwrot na podstawie art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Wniosek w tej sprawie złożony został w dniu 30 czerwca 1995 r. Organy podatkowe obu instancji trafnie uznały, że unormowania prawne wynikające z art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych nie mają zastosowania w tej sprawie i odmówiły zwrotu rzekomo nadpłaconego podatku. Natomiast Sąd orzekający, jak podano wyżej, niezasadnie przyjął, że Spółce Akcyjnej, która powstała w miejsce zlikwidowanego przedsiębiorstwa państwowego i która podatek uiszczyła, należy się jego zwrot, ponieważ jest to świadczenie nienależne. Swoje stanowisko Sąd poparł obszernymi wywodami dotyczącymi skutków prawnych przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w spółkę prawa handlowego, co wobec braku podstawy prawnej z art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, nie ma w niniejszej sprawie znaczenia. Rozważania Sądu w tym zakresie są zbędne i sprzeczne zarówno ze stanem faktycznym sprawy, jak i unormowaniami prawnymi dotyczącymi tzw. nadpłat podatków. Rewidujący konkluduje, iż z uwagi na to, że decyzje organów podatkowych I i II instancji nie naruszają prawa, wniesiona skarga winna ulec oddaleniu na podstawie art. 27 ust. 1 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Nie ulega wątpliwości, że ani stan prawny w dacie spełnienia przez wnioskodawcę świadczenia, ani umowa leasingowa nie nakładała nań prawnego obowiązku pokrycia zobowiązań podatkowych przedsiębiorstwa "S." zlikwidowanego w celu prywatyzacji, którego mienie przekazano w leasing spółce "K.". Pokrycie tych zobowiązań nastąpiło dobrowolnie przez wnioskodawcę. W tej sytuacji wnioskodawca zapłacił podatek, którego uiszczyć nie musiał. Sytuację tego rodzaju reguluje art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, przewidujący obowiązek zwrotu sum uiszczonych w wyniku nieistniejącego zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie to ciążyło na innym podmiocie, niż wnioskodawca i ani z mocy ustawy, ani z mocy umowy leasingowej nie ciążyło na wnioskodawcy. Gdyby nawet było brak zasady sformułowanej w art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, a kwestię rozpatrywać na tle przepisów o nienależnym świadczeniu, to także sytuacja wnioskodawcy uprawniałaby go do domagania się zwrotu (art. 411 pkt 1 KC). Wnioskodawca działał bowiem pod wpływem błędu, sądząc, że obciąża go obowiązek zapłaty, w rzeczywistości jednak nie istniejący. A tylko sytuacja, gdy spełniający świadczenie wiedział w momencie jego spełnienia, iż nie był do świadczenia obowiązany, wyklucza żądanie zwrotu na zasadzie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu.

Powoływany w rewizji nadzwyczajnej argument o braku odwołania wnioskodawcy jest o tyle nieistotny, że mógłby on ewentualnie wchodzić w grę tylko w wypadku, gdyby wnioskodawca był prawnym następcą adresata decyzji, czy to pod tytułem ogólnym, czy szczególnym. Taką sytuację regulują obecnie obowiązujące przepisy ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych z 30 sierpnia 1996 r. (Dz. U. Nr 118, poz. 561, zm. Dz. U. Nr 156 poz. 775) w art. 40, przewidując sukcesję kupującego lub przejmującego przedsiębiorstwo we wszelkie prawa i obowiązki poprzednika, bez względu na charakter prawny stosunku prawnego, z którego wynikają. Wprowadzając ten przepis ustawodawca zapewne chciał zapobiec sytuacjom mającym miejsce poprzednio, gdy brak podobnego przepisu prowadził do osłabienia więzi prawnych usprawiedliwiających ewentualną sukcesję. Konstrukcyjnie rzecz biorąc, w wypadku stanowiącym tło niniejszego sporu przedsiębiorstwo prywatyzowane ulegało najpierw likwidacji, a więź prawna jego "następcy" powstawała między tym ostatnim i Skarbem Państwa. Brak przepisu ustawy (analogicznego do art. 40 obecnie obowiązującej ustawy prywatyzacyjnej) wykluczał automatyzm wiązania "K." zobowiązaniami podatkowymi "S.". Brak regulacji kwestii obowiązków finansowych leasingobiorcy względem zobowiązań podatkowych dawnego posiadacza mienia leasingowanego - wyklucza możliwość uznania, że "K." zapłacił ciężące na nim zobowiązanie. Wypada zaznaczyć, że brak było przeszkód w umieszczeniu w umowie leasingowej stosownej klauzuli, inaczej bowiem, niż twierdzi NSA, nie chodzi tu o "przeniesienie w drodze umowy cywilnoprawnej obowiązku podatkowego, który jest obowiązkiem osobistym", ale o zobowiązanie do pokrycia zobowiązań podatkowych już istniejących. Nie byłaby to więc - rzeczywiście niemożliwa - cesja zobowiązania podatkowego (zmiana podmiotu tego zobowiązania), ale zobowiązanie względem Skarbu Państwa, leasingującego prywatyzowane mienie, wynikające z określenia warunków leasingu, co jest oczywiście dozwolone. Jednakże klauzuli takiej w umowie leasingu nie zamieszczono. Przedmiotem sporu są świadczenia, jakie wnioskodawca ("K." SA) spełnił pokrywając podatkowe należności zlikwidowanego "S.". Wnioskodawca zapłaciwszy dobrowolnie kwotę, której zwrotu obecnie dochodzi (wraz z odsetkami), jako zwrotu nienależnie uiszczonego podatku argumentuje, iż nie ciążył na nim obowiązek zapłaty spornej kwoty.

Nie ulega wątpliwości, że ani stan prawny (w dacie spełnienia przez wnioskodawcę

świadczenia), ani sama umowa leasingowa nie nakładała na wnioskodawcę prawnego obowiązku przejęcia zobowiązań podatkowych przedsiębiorstwa "S." zlikwidowanego w celu prywatyzacji, którego mienie przekazano w leasing spółce "K.". Obowiązku takiego nie przewidywała ustawa prywatyzacyjna. Inaczej niż ma to miejsce obecnie, gdzie obowiązujące przepisy ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych z 30 sierpnia 1996 r. (Dz. U. Nr 118, poz. 561, zm. Dz. U. Nr 156, poz. 775), w art. 40 przewidują sukcesję kupującego lub przejmującego przedsiębiorstwo we wszelkie prawa i obowiązki poprzednika, bez względu na charakter prawny stosunku prawnego, z którego wynikają. Wprowadzając ten przepis ustawodawca zapewne chciał zapobiec sytuacjom mającym miejsce poprzednio, gdy brak podobnego przepisu prowadził do braku więzi prawnych usprawiedliwiających ewentualną sukcesję.

Z kolei ma rację NSA, gdy podkreśla, że zobowiązania podatkowe jako mające osobisty charakter nie podlegają możliwości przejęcia długu. Ta ostatnia instytucja wyklucza bowiem przeniesienie długu o osobistym charakterze. Inaczej mówiąc skuteczne przejęcie długu podatkowego, prowadzące do zmiany podmiotu zobowiązanego podatkowo - jest niemożliwe na drodze umownej.

Jednakowoż z tego wszystkiego nie wynika, że wnioskodawca nie mógł skutecznie zobowiązać się wobec leasingodawcy (Skarbu Państwa, statio fisci Minister Przemysłu i Handlu), iż uiszczył także na rzecz odbiorcy świadczenia, którym jest Skarb Państwa (statio fisci, Urząd Skarbowy w P.) kwoty odpowiadające zobowiązaniom i należnościom wynikającym z bilansu likwidacji przedsiębiorstwa "S.". Tego rodzaju zobowiązanie o cywilnoprawnym charakterze, wynikające z umowy leasingu mogło być skutecznie zaciągnięte, przy czym jego stronami byli wnioskodawca (zobowiązany) i Skarb Państwa (Minister Przemysłu i Handlu) leasingodawca. Stroną umowy leasingu nie był natomiast Skarb Państwa (statio fisci Urząd Skarbowy), a zobowiązanie nie było zobowiązaniem podatkowym. Ponieważ akt notarialny z 12 sierpnia 1992 r. w § 7 ust. 2 zawiera stosowne zobowiązanie wnioskodawcy, należy zatem rozważyć, czy nie chodzi tu właśnie o takie zobowiązanie cywilnoprawne, wobec leasingodawcy, wynikające z umowy leasingu. W takim wypadku powoływany w rewizji nadzwyczajnej argument o braku odwołania wnioskodawcy jest o tyle nieistotny, że mógłby on ewentualnie wchodzić w grę tylko w wypadku, gdyby wnioskodawca był prawnym następcą adresata decyzji, czy to pod tytułem ogólnym, czy szczegółowym.

Dodać należy, że prawu cywilnemu (bo w razie ustalenia, że wskazane postanowienie umowy ma taką właśnie treść) [...], znane są sytuacje, gdzie zastrzega się, iż zobowiązanie zostanie spełnione do rąk osoby trzeciej, nie do rąk dłużnika, że czasem owej osobie trzeciej służy własne roszczenie wobec zobowiązanego (gdy umowę zawarto zastrzegając świadczenie na rzecz osoby trzeciej - art. 393 KC).

Tak więc rozpatrzenie sprawy ponownie przez NSA będzie wymagało ustosunkowania się do charakteru zobowiązania wnioskodawcy, zastrzeżonego w § 7 pkt 2 umowy notarialnej, przy założeniu, że w tym wypadku bynajmniej nie musi chodzić o umowę przejęcia długu, lecz własne zobowiązanie leasingobiorcy wobec leasingodawcy, odpowiadające swoją wysokością pozycji bilansu zlikwidowanego przedsiębiorstwa "S.". W tym celu należy dokonać także oceny bilansu sporządzonego w związku z likwidacją przedsiębiorstwa "S.", a to w celu stwierdzenia, czy obejmował on zobowiązanie podatkowe, którego kwota stanowi przedmiot niniejszego sporu.

Dodatkowej wskazówki dostarczy sprawdzenie, czy "K." SA, która przejęła majątek zlikwidowanego przedsiębiorstwa w drodze leasingu, dokonała odliczenia zapłaconej kwoty (będącej przedmiotem sporu) od wartości przejętego majątku w ramach rozliczeń ze Skarbem Państwa.

W tej sytuacji Sąd Najwyższy biorąc pod uwagę wszystkie powyższe okoliczności

orzekł jak w sentencji.

=====