

Wyrok z dnia 22 października 1998 r.

III RN 69/98

Organ skarbowy nie ma podstawy prawnej do wydania decyzji administracyjnej o odmowie zwrotu nienależnego świadczenia spełnionego poza stosunkiem prawnopodatkowym.

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 22 października 1998 r. sprawy ze skargi Fabryki Urządzeń Mechanicznych „K.” S.A. 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 22 stycznia 1998 r. [...]

1) u c h y l i ł zaskarżony wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w punkcie I;

2) stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji Izby Skarbowej w P. z dnia 2 października 1995 r. oraz poprzedzającej ją decyzji Urzędu Skarbowego w P. z dnia 24 lipca 1995 r. [...]

U z a s a d n i e

W sprawie tej Sąd Najwyższy rozpatrzył zarzuty, które Minister Sprawiedliwości zgłosił w rewizji nadzwyczajnej od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 22 stycznia 1998 r.

Okoliczności, które są istotne dla rozstrzygnięcia sprawy i które brane były pod uwagę w zaskarżonym wyroku przedstawiają się jak następuje:

Przedsiębiorstwo Państwowe Fabryka Maszyn i Urządzeń Przemysłu „S.” w K. w likwidacji celem prywatyzacji zostało uznane za zlikwidowane z dniem 1 lipca 1992 r. na podstawie decyzji Ministra Przemysłu i Handlu z dnia 15 czerwca 1992 r. [...]. Postanowieniem z dnia 31 lipca 1992 r. Sąd Rejonowy w P. wykreślił tę Fabrykę z rejestru przedsiębiorstw.

W dniu 12 sierpnia 1992 r., na podstawie art. 37 ust. 1 pkt 3 i art. 39 ustawy z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz.U. Nr 51, poz. 298 ze zm.) oraz z uwzględnieniem przepisów zarządzenia Ministra Finansów z dnia 10 listopada 1990r. w sprawie zasad ustalania należności za korzystanie z mienia Skarbu Państwa (M.P. Nr 43, poz. 334 ze zm.), została zawarta umowa o oddanie mienia Skarbu Państwa do odpłatnego korzystania. Skarb Państwa był w tej umowie reprezentowany przez Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Przemysłu i Handlu, a drugą stroną reprezentował Prezes Związku Spółki Akcyjnej Fabryki Urządzeń Mechanicznych „K.”. Paragraf 7 tej umowy, oprócz zobowiązania Fabryki „K.” do korzystania z przedmiotu umowy zgodnie z jego przeznaczeniem, zawiera zobowiązanie tej Fabryki do przejęcia zobowiązań i należności wynikających z bilansu likwidacji Fabryki „S.” z dnia 30 czerwca 1992 r. W drugim półroczu 1992 r. Spółka „K.” bez wszczynania postępowania podatkowego wpłaciła dobrowolnie na rachunek Urzędu Skarbowego w P. kwotę 334.189,09 zł (oraz 13.934 zł odsetek). Kwota ta odpowiada określonym w bilansie likwidacji Fabryki „S.” i przeniesionym bez zmian do bilansu otwarcia Spółki „K.” zobowiązaniom Fabryki „S.” z tytułu podatku obrotowego, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku od wzrostu wynagrodzeń, podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od wynagrodzeń, a także zawiera zobowiązanie z tytułu dywidendy obligatoryjnej. W okresie od 5 sierpnia 1993 r. do 23 września 1993 r. Urząd Kontroli Skarbowej w P. przeprowadził kontrolę dotyczącą prawidłowości określenia zobowiązań podatkowych obciążających Fabrykę Maszyn i Urządzeń Przemysłu Spożywczego „S.” w likwidacji za okres od stycznia do czerwca 1992 r. W dokumencie z dnia 5 października 1993 r. określonym jako „wynik kontroli” Urząd Kontroli Skarbowej w P. wyliczył zobowiązania z tytułu podatku obrotowego, opłaty skarbowej i podatku od osób prawnych na łączną kwotę 19.377,16 zł (nowych) oraz z tytułu odsetek w kwocie 14.576,60 zł. Dokument ten adresowany do Fabryki „S.” został przyjęty przez Zarząd Spółki „K.” i Spółka ta w 1993 r. uiszczyła na rzecz Urzędu Skarbowego w P. wszystkie wynikające z tego dokumentu zobowiązania zlikwidowanego Przedsiębiorstwa „S.”. Pismem z dnia

30 czerwca 1995 r. Fabryka Urządzeń Mechanicznych „K.” S.A. w K. wystąpiła do Urzędu Skarbowego w P. o zwrot lub zaliczenie na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych nienależnie uiszczonych zobowiązań podatkowych w kwocie 382.076,85 zł oraz zażądała zapłaty lub zaliczenia na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych należnych jej odsetek (w wysokości pobieranej od zaległości podatkowych) od powyższej kwoty nadpłaty za okres od dnia 1 stycznia 1994 r. do dnia zwrotu nadpłaty lub jej zaliczenia na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Żądania te Spółka „K.” uzasadniła w ten sposób, że zobowiązania podatkowe Przedsiębiorstwa „S.” pozostając w przekonaniu, że uregulowała obciążając ją one na podstawie § 7 ust. 2 umowy leasingowej z dnia 12 sierpnia 1992 r. Jednakże obecnie uznaje to stanowisko za błędne, ponieważ wszelkie postanowienia umów cywilnoprawnych w zakresie przenoszenia obowiązków o charakterze publicznoprawnym są prawnie bezskuteczne. Nie ma natomiast podstawy prawnej do tego, ażeby uważać, iż Spółka „K.” jest następcą prawnym Przedsiębiorstwa Państwowego „S.” w zakresie zobowiązań publicznoprawnych.

Organy skarbowe, po przeprowadzeniu dwuinstancyjnego postępowania w trybie Kodeksu postępowania administracyjnego, w decyzjach administracyjnych stwierdziły, że nie zachodzą podstawy do zwrotu kwot, które zostały wprawdzie uiszczone przez Spółkę „K.”, ale na pokrycie zobowiązań podatkowych prawidłowo wyliczonych wobec Przedsiębiorstwa „S.”, które było podatnikiem.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Rzeszowie po rozpoznaniu skargi Spółki „K.” wyrokiem z dnia 29 października 1996 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję organu pierwszej instancji. Na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości Sąd Najwyższy, wyrokiem z dnia 17 czerwca 1997 r., III RN 29/97, uchylił zaskarżony wyrok NSA i przekazał sprawę temu Sądowi do ponownego rozpoznania. Polemizując z oceną prawną wyroku NSA Sąd Najwyższy wyraził pogląd, że w przedmiotowej umowie leasingowej nie chodzi o przeniesienie 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, który mógł w ten sposób określić należne świadczenie leasingobiorcy z tytułu przekazanego mu przedmiotu leasingu, co jest oczywiście dozwolone. Ponieważ umowa między stronami leasingu w § 7 ust. 2 zawiera stosowne zobowiązanie wnioskodawcy, to

należy w dalszym postępowaniu rozważyć, czy nie chodzi tu właśnie o wynikające z umowy leasingu zobowiązanie cywilnoprawne wobec leasingodawcy, w szczególności poprzez ocenę bilansu sporządzonego w związku z likwidacją Przedsiębiorstwa „S.”.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 22 stycznia 1998 r. [...] - podobnie jak w wyroku z dnia 29 października 1996 r. - uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w P.

Z uzasadnienia tego wyroku wynika, że Naczelny Sąd Administracyjny poprzez ocenę poszczególnych postanowień umowy leasingowej oraz analizę danych wynikających z bilansu likwidacji Przedsiębiorstwa „S.” i wartości przyjętego przez Spółkę „K.” majątku doszedł do wniosku, że brak jest podstaw do przyjęcia aby zawarte w umowie zobowiązanie Spółki „K.” miało charakter zastrzeżenia wykonania świadczenia na rzecz osoby trzeciej (nie będącej stroną tejże umowy) w rozumieniu art. 393 Kodeksu cywilnego. W konsekwencji - zdaniem NSA - należy uznać, że na Spółce „K.” nie ciąży obowiązek zapłaty zobowiązań podatkowych obciążających Przedsiębiorstwo „S.” i wobec tego rozstrzygnięcie zawarte w zaskarżonej decyzji nie może być co do zasady uznane za prawidłowe, tj. zgodne z art. 29 ustawy z dnia 10 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych. (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm. przy uwzględnieniu art. 330 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa - Dz. U., Nr 137, poz. 926).

Sąd Najwyższy rozpatrując przedstawione przez Ministra Sprawiedliwości zarzuty naruszenia przez powyższy wyrok NSA art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 328 ze zm.) w związku z art. 7 i 77 §1 KPA oraz art. 5 ust. 1 art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych zważył, co następuje:

Naczelny Sąd Administracyjny w sposób nie nasuwający zastrzeżeń, w szczególności zgodnie z oceną prawną wyrażoną w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 17 czerwca 1997 r. ustalił, że wszystkie przedmiotowe świadczenia Spółki „K.” na rzecz Urzędu Skarbowego w P. zostały dokonane bez podstawy o charakterze prawopodatkowym. W obecnym stanie wyjaśnienia sprawy nie budzi już zatem wątpliwości, że Spółka „K.” świadczyła określone kwoty sama nie będąc podatnikiem i nie będąc w żadnym stopniu zobowiązana do uiszczenia należności podatkowych.

Jest to zasadnicze ustalenie, którego konsekwencje prawne są zarazem decydujące i wystarczające do rozstrzygnięcia sprawy wynikającej z oceny legalności zaskarżonej do NSA decyzji administracyjnej opartej na podstawie z art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Spółka „K.” na uzasadnienie swego wniosku z dnia 30 czerwca 1995 r. zawierającego żądanie: „o zwrot nienależnie uiszczonych zobowiązań podatkowych (nadpłaty) wraz z oprocentowaniem” podała, że świadczyła przedmiotowe kwoty na rzecz Urzędu Skarbowego będąc w błędnym przekonaniu: „że obowiązek ich zapłaty przez stronę został przeniesiony na nią umową leasingową (§ 7 ust. 2 umowy leasingowej)”. Jeżeli jednak - jak to wyjaśniono w powyższych wyrokach Naczelnego Sadu Administracyjnego i Sądu Najwyższego - ta umowa nie przeniosła zobowiązania podatkowego z dotychczasowego podatnika („S.”) na Spółkę „K.”, czego nie mogła uczynić, to w konsekwencji należy uznać, że przedmiotowe świadczenie ma swe źródło w czynnościach o charakterze cywilnoprawnym. Jeżeli ponadto uwzględnia się prawidłowe ustalenie, że brak jest innych podstaw prawnych z zakresu prawa podatkowego do przyjęcia, że Spółka „K.” była podatnikiem lub, że odpowiadała - według przepisów prawa podatkowego - za zaległości podatkowe, to wynika stąd, że zarówno świadczenie Spółki „K.”, jak i jej żądanie o zwrot tego świadczenia nie podlegają ocenie w postępowaniu prawnopodatkowym, tj. w trybie postępowania administracyjnego. Jeżeli bowiem między Spółką „K.” a Urzędem Skarbowym w P., jako organem administracji państwowej właściwym w sprawach podatkowych, nie powstał stosunek prawny o charakterze prawnopodatkowym, to sytuacje wynikające z żądania zwrotu nienależnego świadczenia (por. przepisy tytułu V Księgi trzeciej Kodeksu cywilnego) należało ocenić w świetle przepisów prawa cywilnego. Konsekwencją prawną jest to, że jeżeli strona stosunku cywilnoprawnego nie spełnia żądania dotyczącego tego stosunku, to wynikający stąd konflikt, a w szczególności rozstrzygnięcie o roszczeniu cywilnoprawnym stanowi sprawę cywilną, której rozpatrzenie należy do sądu cywilnego (art. 1 KPC).

Organy Skarbowe, które rozpatrywały żądanie Spółki „K.” o zwrot nienależnego świadczenia nie miały podstawy prawnej do rozstrzygania o tym żądaniu z pozycji władczej w decyzji administracyjnej. Przepis bowiem art. 29 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych może stanowić podstawę do rozstrzygania kwestii w tym przepisie określonych w drodze postępowania administracyjnego tylko

w ramach stosunku o charakterze prawnopodatkowym, gdy z żądaniem występuje podatnik, co w rozpatrywanej sprawie nie zachodziło.

Przedstawiona wyżej ocena sprawy z punktu widzenia właściwości sądu uwzględnia konstytucyjną zasadę prawa do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP) oraz zasadę sprawowania wymiaru sprawiedliwości przez sądy powszechne (art. 177 Konstytucji R.P.).

W świetle powyższych ustaleń Sąd Najwyższy uznał, że zaskarżona do NSA decyzja administracyjna Izby Skarbowej w P. i poprzedzająca ją decyzja Urzędu Skarbowego w P. wydane zostały bez podstawy prawnej upoważniającej do rozstrzygnięcia sprawy w drodze decyzji administracyjnej (por. art. 1 §1 pkt 1 KPA) i jako takie są nieważne (art. 156 §1 pkt 2 KPA). Ustalenie to przesądza o rozstrzygnięciu sprawy z rewizji nadzwyczajnej, która z przyczyn przedstawionych okazała się usprawiedliwiona. Ponadto, wobec dokonanej oceny prawnej, możliwe stało się orzeczenie co do istoty sprawy w myśl art. 393¹⁵ KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego...(Dz. U., Nr 43, poz. 189 ze zm.) oraz art. 22 ust. 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368).

Jeżeli natomiast chodzi o pozostałe zarzuty rewizji nadzwyczajnej, w szczególności dotyczące naruszenia przez zaskarżony wyrok NSA przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego i w konsekwencji wadliwe ustalenie, że świadczenia Spółki „K.” nie zostały przez nią przejęte w umowie leasingowej, to należy stwierdzić, że zarzuty te i ustalenia Sądu, których one dotyczą, pozostają poza przedstawionymi wyżej istotnymi przesłankami rozstrzygnięcia sprawy. Naczelny Sąd Administracyjny poszedł za daleko w swych ustaleniach. Nie ograniczył się bowiem do ustalenia, że jedynym źródłem przedmiotowego świadczenia Spółki „K.” mogło być zobowiązanie umowne, ale bezpodstawnie rozpatrzył kwestię zasadności takiego zobowiązania do czego - jak to wyżej wskazano - uprawniony jest sąd powszechny.

=====