

**Wyrok z dnia 22 września 1999 r.**

**III RN 92/99**

**Ogólny charakter art. 2 Konstytucji RP, wyklucza możliwość przyjęcia tego przepisu za jedyną podstawę rozstrzygnięcia konkretnej sprawy, co oznacza, że zarzut jego naruszenia nie może stanowić wyłącznej podstawy rewizji nadzwyczajnej.**

Przewodniczący: SSN Andrzej Wróbel, Sędziowie: SN Jerzy Kwaśniewski, NSA Bogusław Gruszczyński (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 14 września 1999 r. sprawy ze skargi Cukrowni „R.” Spółki Akcyjnej w R. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w R. z dnia 29 kwietnia 1997 r. [...] w przedmiocie odmowy zwrotu nadpłaty w podatku od nieruchomości za 1995 r. i 1996 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 11 grudnia 1998 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Wyrokiem z dnia 11 grudnia 1998 r. Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Rzeszowie oddalił skargę Cukrowni „R.” S.A. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w R. z dnia 29 kwietnia 1997 r., utrzymującą w mocy decyzję Burmistrza Miasta i Gminy R. z dnia 20 lutego 1997 r. w sprawie odmowy zwrotu rzekomej nadpłaty w podatku od nieruchomości za lata 1995-1996. Naczelny Sąd Administracyjny podzielił pogląd organów obu instancji, że nadpłata nie powstała. Jednocześnie nie zgodził się ze stanowiskiem skarżącej Spółki, jakoby podstawę opodatkowania stanowiła wartość początkowa budowli, bez uwzględnienia jej aktualizacji na dzień 1 stycznia 1995 r.

Sąd zwrócił uwagę, że zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia

1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym w 1995 r., podstawę opodatkowania budowli stanowiła ich wartość początkowa, określona według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji, chociażby były one całkowicie zamortyzowane. Zdaniem Sądu, tymi odrębnymi przepisami było rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz.U. Nr 7, poz. 34). W szczególności Minister Finansów w § 4 rozporządzenia zdefiniował wartość początkową środków trwałych, w § 9 nakazał aktualizować wycenę tych środków, a w § 3 ust. 1 przesądził, że odpisów amortyzacyjnych należy dokonywać od wartości zaktualizowanej. Oznacza to – w przekonaniu Sądu – iż podstawą opodatkowania budowli była wartość początkowa brutto, stanowiąca zaktualizowaną cenę nabycia albo zaktualizowany koszt wytworzenia lub też wartość rynkową. W konsekwencji Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że Spółka w pierwotnie złożonych deklaracjach podatkowych prawidłowo określiła wysokość podstawy opodatkowania budowli, wpisując ich wartość zaktualizowaną. Późniejsza korekta deklaracji nie była zasadna, w związku z czym nadpłata wynikająca z korekty faktycznie nie powstała. Tym samym nie zaistniały przesłanki z art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.).

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego zaskarżył rewizją nadzwyczajną Prezes tegoż Sądu, zarzucając rażące naruszenie art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. oraz art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.). W uzasadnieniu podniósł, że jedną z istotnych cech państwa prawnego, o którym mowa we wskazanym wyżej przepisie Konstytucji, jest pewność prawa, a zatem pewność tego, że w oparciu o prawo podatnik może kształtować swoje stosunki życiowe. Zmiana prawa nie powinna następować w momentach dowolnych. Tymczasem zastosowane przez Naczelny Sąd Administracyjny rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. weszło w życie dopiero 27 stycznia 1995 r. i miało zastosowanie z mocą wsteczną od dnia 1 stycznia 1995 r. Podobnie retroaktywny charakter nosiło obwieszczenie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 8 lutego 1995 r., w sprawie wskaźników przeliczeniowych do aktualizacji środków trwałych na dzień 1 stycznia 1995 r., które zostało ogłoszone w Monitorze Polskim nr 9 pod pozycją 125

dopiero w dniu 27 lutego 1995 r. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego zaakcentował, że przed ostatnio wymienioną datą podatnicy nie mieli możliwości dokonania aktualizacji wyceny budowli. Jego zdaniem, przepisy te naruszyły zasadę zakazu zmian podatków w trakcie roku podatkowego, wyrażoną w orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 marca 1994 r. (K 13/93) i dlatego nie powinny być stosowane. Prezes podkreślił nadto, iż retroaktywne działanie prawa podatkowego narusza zasadę państwa prawnego, na co zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 14 grudnia 1993 r. (K 8/93).

W końcowej części rewizji nadzwyczajnej jej autor zauważył, że w identycznym stanie faktycznym i prawnym Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie odmówił zastosowania wspomnianego rozporządzenia Ministra Finansów, a także obwieszczenia Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 8 lutego 1995 r., w zakresie podatku od nieruchomości za 1995 r. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wymienił także kilka innych wyroków wspomnianego Ośrodka Zamiejscowego, w których zaprezentowano analogiczne stanowisko.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie jest zasadna. Przede wszystkim należy zauważyć, że zgodnie z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej – Prawo upadłościowe i prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.), przy rozpoznaniu rewizji nadzwyczajnych od orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, Sąd Najwyższy stosuje odpowiednio przepisy o postępowaniu kasacyjnym. W związku z tym odpowiednie zastosowanie ma między innymi art. 393<sup>11</sup> KPC, według którego Sąd Najwyższy rozpoznaje sprawę w granicach kasacji, a z urzędu bierze pod rozwagę jedynie nieważność postępowania. Oznacza to, że przedmiotem rozpoznania w sprawie niniejszej mogą być tylko zarzuty wymienione w rewizji nadzwyczajnej.

Zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. nie jest trafny już choćby z tego powodu, że skoro Naczelny Sąd Administracyjny kontroluje legalność decyzji administracyjnych (art. 16 § 2 KPA oraz art. 21 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym), to bierze pod

uwagę stan prawny istniejący w chwili wydania zaskarżonej decyzji. W momencie orzekania przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze w R. przepis wskazany w rewizji nadzwyczajnej jeszcze nie obowiązywał. Obowiązywał natomiast identycznie brzmiący art. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 22 lipca 1952 r., utrzymany w mocy na podstawie art. 77 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426 ze zm.). Niezależnie od faktu, że obowiązujący wówczas przepis konstytucyjny nie został w rewizji nadzwyczajnej powołany, zauważyć należy, że jego ogólny charakter wykluczał możliwość przyjęcia go za jedyną podstawę rozstrzygnięcia konkretnej sprawy. Tym samym nie mógłby być jedyną podstawą rewizji nadzwyczajnej. Sądy – w tym sąd administracyjny – mogły go natomiast uwzględniać przy wykładni i stosowaniu innych przepisów prawa. Wspomniany przepis powinien być zatem brany pod uwagę przy stosowaniu i wykładni przepisów powołanego przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego – nawiasem mówiąc tylko w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej – rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz.U. Nr 7, poz. 34 ze zm.). Zarzut naruszenia przepisów tego rozporządzenia mógłby stanowić odrębną podstawę rewizji nadzwyczajnej, gdyby został odpowiednio sprecyzowany. Tymczasem Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego nie wskazał jakie konkretne przepisy rozporządzenia zostały naruszone, ograniczając się jedynie do zarzutu naruszenia ogólnych zasad, takich jak zasada niedziałania prawa wstecz czy też zasada niezmienniania przepisów prawa podatkowego w ciągu roku podatkowego.

Należy zauważyć, że obie powyższe zasady, jakkolwiek niekwestionowane, nie były absolutyzowane przez Trybunał Konstytucyjny, który dopuszczał od nich odstępstwa (por. np. orzeczenie z dnia 29 stycznia 1992 r., K 15/91, OTK Nr 1 z 1992 r., poz. 8). Nie przesądzając, czy odstępstwo takie można zaakceptować w odniesieniu do omawianego rozporządzenia, Sąd Najwyższy zwraca uwagę, że rozporządzenie to nie nakładało nowego podatku, nie określało podmiotów ani przedmiotów opodatkowania, nie wprowadzało nowych stawek podatkowych, jak również ulg, umorzeń lub zwolnień. Innymi słowy – nie wkraczało w sferę szczególnie chronioną przez Konstytucję. Oczywiście, nie można tracić z pola widzenia okoliczności, iż aktualizacja wyceny środków trwałych ma wpływ na obliczanie podstawy podatku od

nieruchomości, a w konsekwencji prowadzi do wzrostu tego podatku. Sam jednak mechanizm aktualizacji znany był w stanie prawnym obowiązującym przed dniem 1 stycznia 1995 r. Stosowano go także przy obliczaniu podstawy podatku od nieruchomości (por. np. § 11, § 14 i § 14a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 marca 1992 r. w sprawie składników majątkowych uznawanych za środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, zasad i stawek ich amortyzacji oraz trybu i terminów aktualizacji wyceny środków trwałych (jednolity tekst: Dz.U. z 1994 r. Nr 104, poz. 508). To samo dotyczy istotnych elementów pojęcia „wartość początkowa” (por. § 31 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości – Dz.U. Nr 10, poz. 35 ze zm.). Ponadto już dnia 19 listopada 1994 r. opublikowano ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 121, poz. 591), która zawierała termin „wartość początkowa” (art. 31 ust. 1) i nakazywała aktualizację tej wartości (art. 31 ust. 4). Nie sposób więc przyjąć, że treść rozporządzenia wymienionego w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej stanowiła dla podatnika zaskoczenie.

Niezależnie od tego zważyć należy, że rozporządzenie reguluje wiele kwestii i zawiera również uregulowania korzystne dla podatnika. Teza Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, iż całe rozporządzenie nie powinno być stosowane, nie może się zatem ostać. Z kolei poszczególne przepisy rozporządzenia nie mogą być oceniane przez Sąd Najwyższy, skoro autor rewizji nadzwyczajnej ich nie wskazał. Jedynie przykładowo Sąd Najwyższy zwraca uwagę, że nawet § 9, wprowadzający obowiązek aktualizacji wyceny środków trwałych, pociąga za sobą skutki zarówno niekorzystne, jak i korzystne dla podatnika. Wpływa wprawdzie na zwiększenie podatku od nieruchomości, ale jednocześnie zmniejsza wysokość podatku dochodowego od osób prawnych, poprzez zwiększenie kosztów uzyskania przychodu. W szczególności zastosowanie tego przepisu powoduje zwiększenie odpisów amortyzacyjnych, co ma znaczenie przy corocznym obliczaniu podatku, jak również prowadzi do zmniejszenia dochodu z ewentualnej sprzedaży rzeczy (art. 15 i art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.). W rewizji nadzwyczajnej nie wskazano niczego co mogłoby uzasadniać przyjęcie, że ten sam przepis nie powinien być stosowany odnośnie do podatku od nieruchomości, a miałby zastosowanie w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych. Jakkolwiek pierwszy z nich ma charakter podatku majątkowego, a drugi dochodowego, to jednak instytucja

aktualizacji wyceny środków trwałych służy wielu celom – nie tylko podatkowym. Stanowi spójną konstrukcję, której równowaga zostałaby zachwiana, gdyby pozbawić ją jednego z elementów. Zachwianie równowagi mogłoby mieć konsekwencje w postaci naruszenia proporcji między zakładanymi przez ustawodawcę dochodami budżetu państwa, a dochodami gmin.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że istnieją co najmniej wątpliwości, czy zastosowanie przez Sąd wprowadzonego w życie z mocą wsteczną rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. nie da się pogodzić z konstytucyjną zasadą państwa prawnego. Zresztą sam autor rewizji nadzwyczajnej stwierdził, że tylko jeden z Ośrodków Zamiejscowych Naczelnego Sądu Administracyjnego odstąpił od stosowania spornego rozporządzenia. Tymczasem zarówno Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie, jak i jego dziewięć pozostałych Ośrodków Zamiejscowych stosuje wspomniany akt prawny. Przykładem mogą być sprawy I SA/Wr 1834/96, III SA 979/97, III SA 1135, 1136, 1137/97.

Również Cukrownia „R.”, podobnie jak podatnicy będący stronami innych postępowań, wszczętych w wyniku korekty deklaracji podatku od nieruchomości, nie powoływała się na zasadę *lex retro non agit*, lecz prezentowała tezę zaczerpniętą z uzasadnienia uchwały Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 1996 r. (W 2/96, OTK 1996/3/22), iż aktualizacja wyceny środków trwałych nie powinna być dokonywana na podstawie aktów podustawowych. Pod tym kątem Sąd Najwyższy nie był jednak władny zbadać zaskarżonego wyroku, wobec związania granicami rewizji nadzwyczajnej.

Biorąc pod uwagę, że podstawę rewizji nadzwyczajnej stanowić może naruszenie prawa w stopniu rażącym, a wskazane wyżej rozbieżności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego i podniesione wyżej wątpliwości świadczą o złożonym charakterze poruszonego w rewizji nadzwyczajnej zagadnienia, Sąd Najwyższy doszedł do wniosku, że zaskarżonemu wyrokowi nie sposób zarzucić rażącego naruszenia prawa. Zestawienie treści wyroku z treścią zastosowanych w nim przepisów nie wskazuje na ich wzajemną sprzeczność.

Z tych przyczyn, na podstawie art. 393<sup>12</sup> KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej – Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.)

oraz w związku z art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====