

Wyrok z dnia 6 lutego 2002 r.

III RN 201/00

Organ podatkowy może zwolnić podatnika na jego wniosek z obowiązku pobrania zaliczek na podatek, gdy ich pobranie zagraża ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji (art. 22 § 2 pkt 2 lit. a w związku z art. 3 pkt 3 lit. a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.).

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

Sąd Najwyższy, z udziałem Prokuratora Prokuratury Krajowej Ryszarda Walczaka po rozpoznaniu w dniu 6 lutego 2002 r. sprawy ze skargi Jana D. na decyzję Kierownika Izby Skarbowej w S. - Ośrodka Zamiejscowego w K. z dnia 15 kwietnia 1999 r. [...] w przedmiocie zaniechania poboru podatku, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 19 kwietnia 2000 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Naczelnny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie wyrokiem z dnia 19 kwietnia 2000 r., po rozpoznaniu skargi Jana D. na decyzję Izby Skarbowej w S. - Ośrodka Zamiejscowego w K. z dnia 15 kwietnia 1999 r. utrzymującej w mocy decyzję organu skarbowego pierwszej instancji o odmowie zaniechania przez płatnika poboru zaliczek na podatek dochodowy, uchylił zaskarżoną decyzję.

Minister Sprawiedliwości w rozpatrywanej rewizji nadzwyczajnej zarzucił powyższemu wyrokowi rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sędzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 22 § 2 pkt 2 lit. a i b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926) i z tego powodu wniósł o uchylenie za-

skarżonego wyroku i oddalenie skargi. Zakwestionowana przez Ministra Sprawiedliwości ocena prawna zawarta w zaskarżonym wyroku dotyczy interpretacji wskazanych wyżej przepisów Ordynacji podatkowej. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania zaliczek na podatek może nastąpić na wniosek podatnika także na warunkach określonych w art. 22 § 2 pkt 2 lit. a Ordynacji podatkowej, to znaczy gdy pobranie zaliczki zagraża ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji. Natomiast zaskarżona do NSA decyzja wyrażała zasadniczo odmienny pogląd – że zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania zaliczek na podatek może nastąpić wyłącznie na warunkach określonych w art. 22 § 2 pkt 2 lit. b Ordynacji podatkowej, to jest „jeżeli podatnik uprawdopodobni, że pobrane zaliczki byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy”.

Minister Sprawiedliwości zajmując stanowisko wyrażone w decyzji Izby Skarbowej podniósł, że w art. 22 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej uregulowane zostały odrębnie przesłanki zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania podatku (lit. a) oraz zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania zaliczek na podatek (lit. b). Świadczy to, zdaniem Ministra Sprawiedliwości, o tym, że ustawodawca wyraźnie rozróżnił obie sytuacje, co nie pozwala na uznanie interpretacji „słownikowej” z art. 3 pkt 3 Ordynacji podatkowej, że regulacja dotycząca podatku odnosi się także do zaliczek na podatek.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Stosownie do art. 3 pkt 3 lit. a Ordynacji podatkowej ilekroć w tej ustawie jest mowa o podatkach – rozumie się przez to również zaliczki na podatek. Ustawodawca w ten sposób określił normy prawne w zakresie podatku i w zakresie zaliczek na podatek. To, że konkretny przepis w swym tekście bezpośrednio odnosi się do podatku oznacza, że obejmuje swą regulacją także zaliczki na podatek, skoro ich pominięcie wynika wyłącznie z przyjętego sposobu zredagowania ustawy. Na tle wynikającej z art. 3 pkt 3 lit. a ustawy dyrektywy językowo-redakcyjnej stanowisko zaskarżonego wyroku nie nasuwa zastrzeżeń. Wyrażona przez Naczelny Sąd Administracyjny interpretacja art. 22 § 2 pkt 2 lit. a Ordynacji podatkowej przedstawia się jako prosta i dokładna realizacja reguły interpretacyjnej określonej przez samego ustawodawcę.

Na tym tle nie jest przekonywający argument rewizji nadzwyczajnej, że w obrębie rozważanej jednostki redakcyjnej ustawy (art. 22 § 2 pkt 2) znajduje się uregulowanie przewidziane dla zaliczek na podatek, z czego – według rewidującego – miałyby wynikać jakaś odrębność (specyficzność) tej regulacji. To specjalne uregulowanie w art. 22 § 2 pkt 2 lit. b przesłanki zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania zaliczek na podatek odnosi się bowiem wyłącznie do warunku, który istotnie jest przesłanką specyficzną, nie mającą odniesienia do podatku. Tylko charakterowi prawnemu (cechom konstrukcyjnym) zaliczek na podatek odpowiada określona w powyższym przepisie przesłanka uprawdopodobnienia przez podatnika, „że pobrane zaliczki byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy”. Nie ma natomiast podstaw do przyjęcia, iżby nieodpowiednia do zaliczek na podatek była regulacja z art. 22 § 2 pkt 2 lit. a Ordynacji podatkowej, wymieniającej podatek w brzmieniu tego przepisu. Ten ostatni przepis określa przesłankę zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania podatku – „gdy pobranie podatku zagraża ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji”. Rewidujący nie podał powodów, które wskazywałyby na specyficzną właściwość tej regulacji tylko dla zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania podatku, wyłączającą jej stosowanie do zaliczek na podatek, to jest w zakresie wynikającym z art. 3 pkt 3 lit. a ustawy.

Sąd Najwyższy uznał, że ważne interesy podatnika, o których mowa w art. 22 § 2 pkt 2 lit. a są – ze strukturalnie podobnych przyczyn – przesłanką możliwości, na wniosek podatnika, zwolnienie płatnika nie tylko z obowiązku pobrania podatku, ale także zaliczek na podatek. W konsekwencji takiego zwolnienia stosownie do art. 22 § 5 Ordynacji podatkowej w każdym z przypadków zwolnienia „na podstawie § 2 pkt 2 organ podatkowy określa termin wpłacenia przez podatnika podatku lub zaliczki na podatek.”

Z powyższych przyczyn, stwierdzając że rewizja nadzwyczajna nie ma usprawiedliwionej podstawy, Sąd Najwyższy orzekł stosownie do art. 393¹² KPC odpowiednio zastosowanego.

=====