

Wyrok z dnia 6 marca 2002 r.

III RN 24/01

Uchylenie przez Naczelną Sąd Administracyjny rozstrzygnięcia organu podatkowego w celu poczynienia dodatkowych ustaleń w przedmiocie faktycznej daty doręczenia spornej decyzji nie może być kwalifikowane jako rażące naruszenie zasady prawdy obiektywnej (art. 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), jeżeli zastrzeżenia strony co do tej daty nie są oczywiście bezzasadne.

Przewodniczący SSN Andrzej Wasilewski, Sędziowie SN: Józef Iwulski, Andrzej Kijowski (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 6 marca 2002 r. sprawy ze skargi Witolda C. na postanowienie Izby Skarbowej w L. z dnia 26 listopada 1999 r. [...] w przedmiocie stwierdzenia uchybienia terminu do wniesienia odwołania, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 2 czerwca 2000 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Inspektor Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w L. decyzją z dnia 9 września 1999 r. [...], wydaną po kontroli prawidłowości rozliczeń z budżetem, określił Witoldowi C. za 1995 r. podatek dochodowy od osób fizycznych, zaległość w tym podatku oraz odsetki od zaległości wyliczone na dzień 31 sierpnia 1999 r. Wymieniona decyzja została tego samego dnia doręczona podatnikowi na ręce Tomasza D. - jego pełnomocnika z Kancelarii Adwokackiej przy ul. C. w L., co zostało potwierdzone na oryginale i kopii decyzji datą oraz podpisem pracownika Kancelarii. Następnie postanowieniem z dnia 13 września 1999 r, doręczonym w ten sam sposób, została sprostowana omyłka w decyzji podatkowej przez zastąpienie wyrazów T.

Urząd Skarbowy wyrazami P. Urząd Skarbowy. Pełnomocnik podatnika adwokat Tomasz D. odwołał się od przedmiotowej decyzji w dniu 24 września 1999 r., o czym świadczy data stempla pocztowego na kopercie, w której przesłano odwołanie.

Izba Skarbowa w L. po otrzymaniu akt sprawy stwierdziła, że odwołanie zostało wniesione z uchybieniem 14 - dniowego terminu określonego w art. 223 § 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), gdyż bieg tego terminu rozpoczął się w dniu 10 i zakończył w dniu 23 września 1999 r. Wobec tego Izba Skarbowa w L. postanowieniem z dnia 26 listopada 1999 r. [...] pozostawiła odwołanie bez rozpoznania jako wniesione po upływie terminu na dokonanie tej czynności, podnosząc w uzasadnieniu, że strona nie zgłosiła też wniosku o przywrócenie uchybionego terminu.

Pismem datowanym 1 grudnia 1999 r. i tego samego dnia złożonym w Urzędzie Kontroli Skarbowej w L. adwokat Tomasz D. zwrócił się do Inspektora Kontroli Skarbowej Marka W. o wyrażenie pisemnego stanowiska w sprawie terminu doręczenia decyzji podatkowej, argumentując, że w jego ocenie decyzja ta została faktycznie doręczona w dniu 10 września 1999 r. Inspektor Kontroli Skarbowej w dniu 6 grudnia 1999 r. wyjaśnił pełnomocnikowi, że decyzja podatkowa została doręczona w dniu 9 września 1999 r. w jego Kancelarii Adwokackiej, co dokumentuje odcisk pieczęci, a wszelkie terminy w sprawach Witolda C. były szczególnie dokładnie przestrzegane ze względu na długotrwałość postępowania i liczne skargi podatnika. Pisma adwokata Tomasza D. i Inspektora Kontroli Skarbowej zostały w dniu 7 grudnia 1999 r. przedstawione Izbie Skarbowej.

Skargę wniesioną przez podatnika uwzględnił Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie i wyrokiem z dnia 2 czerwca 2000 r. [...] uchylił zaskarżone postanowienie. Przedmiotowe postanowienie zostało zdaniem Sądu wydane z naruszeniem przepisów postępowania mogącym mieć istotny wpływ na jego treść. Organy podatkowe powinny zwłaszcza wyjaśnić dokładnie okoliczności, w jakich nastąpiło doręczenie decyzji, a następnie z uwzględnieniem materiałów znajdujących się już w aktach podatkowych ocenić jego całokształt z zachowaniem art. 191 i 192 Ordynacji podatkowej.

Powyższy wyrok Minister Sprawiedliwości zaskarżył rewizją nadzwyczajną, zarzucając rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 122, 180, 187 § 1 i art. 191 Ordynacji podatkowej i z powołaniem się

na art. 57 ust. 2 ustawy o NSA wniósł o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i oddalenie skargi. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej twierdzi się, że organy skarbowe starannie i dokładnie przeprowadziły postępowanie wyjaśniające co do zachowania terminu dla wniesienia odwołania od decyzji podatkowej. Pełnomocnikiem podatnika był adwokat, a więc osoba profesjonalnie trudniąca się sporządzaniem i wnoszeniem środków odwoławczych, świadoma znaczenia terminu do wniesienia odwołania i skutków jego uchybienia. Twierdzeniom NSA o dopuszczalności przyjęcia w świetle zasad życiowego doświadczenia możliwości uchybienia w pracy kancelarii polegającego na posługiwaniu się fałszywą datą, przeczy dokument w postaci podpisanego przez pełnomocnika odwołania od decyzji z użyciem sformułowania: „zaskarżam w całości decyzję organu kontroli skarbowej z dnia 9 września 1999 r. doręczoną mi jako pełnomocnikowi w tym samym dniu”. Tymczasem od daty doręczenia decyzji do sporządzenia odwołania upłynęło wystarczająco dużo czasu, aby pełnomocnik mógł się zorientować o wadliwej dacie pieczęci przystawionej przez pracownika na otrzymanej decyzji. Kwestionowanie daty otrzymania decyzji rozpoczęło się zresztą dopiero po otrzymaniu przez pełnomocnika postanowienia informującego go o uchybieniu terminowi do wniesienia odwołania. Wtedy w piśmie do Inspektora Kontroli Skarbowej pełnomocnik podatnika po raz pierwszy sugerował, że wskutek nieprzestawienia datownika na pieczęci wpływu przesyłki została ona ostemplowana błędną datą. Pomimo otrzymania od Inspektora Kontroli Skarbowej odpowiedzi nie pozostawiającej wątpliwości co do faktycznej daty doręczenia przedmiotowej decyzji, a tym samym wniesienia odwołania po terminie, pełnomocnik podatnika wniósł skargę do NSA. Nieuzasadnione są więc zarzuty NSA, że przy wydaniu zaskarżonego postanowienia organy podatkowe naruszyły takie przepisy postępowania, jak art. 122 i 187 §1 Ordynacji podatkowej. Faktyczna data doręczenia przedmiotowej decyzji podatkowej została wyjaśniona w sposób nie budzący wątpliwości, więc dokonywanie dodatkowych ustaleń w tej kwestii jest zbędne. Organy podatkowe zgodnie z 191 Ordynacji podatkowej oceniły całokształt materiału dowodowego zebranego w tej sprawie z uwzględnieniem terminowości i skuteczności doręczenia decyzji, natomiast NSA „skoncentrował się jedynie na kwestiach samego doręczenia (pora dnia, kto, kiedy i w jakich okolicznościach) w istocie rażąco naruszył powołany przepis”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest bezzasadna. Dla uwzględnienia tego szczególniego środka zaskarżenia nie wystarczy bowiem „zwykłe” naruszenie prawa. Zgodnie z art. 57 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) konstrukcyjną przesłanką rewizji nadzwyczajnej jest postawienie zaskarżonemu orzeczeniu zarzutu rażącego naruszenia prawa lub interesu Rzeczypospolitej Polskiej. Przedmiotowa rewizja nadzwyczajna nawet nie próbuje sugerować dopuszczenia się przez NSA w niniejszej sprawie naruszenia interesu RP. Co prawda wnoszący rewizję nadzwyczajną twierdzi o istnieniu drugiej, alternatywnej przesłanki tego środka, a więc „rażącego” naruszenia prawa, lecz twierdzenie to jest umotywowane nieprzekonywająco, a nawet niekonsekwentnie. W końcowej części uzasadnienia rewizji nadzwyczajnej napisano, że organy podatkowe oceniając w zgodzie z art. 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa całokształt materiału dowodowego zebranego w niniejszej sprawie, z uwzględnieniem terminowości i skuteczności doręczenia decyzji, ustaliły w sposób nie budzący żadnych wątpliwości faktyczną datę tego doręczenia, podczas gdy NSA „koncentrował się jedynie na kwestiach samego doręczenia (pora dnia, kto, kiedy i w jakich okolicznościach)”. Innymi słowy, data doręczenia decyzji oceniana w całokształcie materiału dowodowego nie budzi pod względem skuteczności i terminowości żadnych zastrzeżeń, a tymczasem NSA chce, aby organ podatkowy ustosunkowywał się do szczegółowych kwestii dotyczących samego doręczenia. Gdyby jednak wyjaśnienie pełnomocnikowi strony - zgodnie z oczekiwaniami NSA - „okoliczności, w jakich nastąpiło doręczenie tej decyzji, w szczególności czy wydanie decyzji do doręczenia zostało odnotowane w dokumentacji organu pierwszej instancji, w jakiej porze dnia i kto dokonał tego doręczenia, komu decyzję wydano, kiedy, kto i w jakich okolicznościach ujawnił błędne (?) potwierdzenie daty doręczenia decyzji” mogło i miało podważyć ogólne ustalenia co do „skuteczności i terminowości doręczenia” spornej decyzji, to ustaleń tych nie wolno by oceniać jako zgodnych z zasadą dążenia organów podatkowych do ustalenia prawdy obiektywnej (art. 122 Ordynacji podatkowej), czy też zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego (art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej), względnie trzeba by się wycofać z tezy głoszonej w rewizji nadzwyczajnej, że naruszenia tych przepisów dopuścił się NSA, a tym bardziej że naruszenie to miało rażący charakter. Tymczasem uchylene rozstrzygnięcia organu podatkowego w celu poczynienia dodatkowych ustaleń co do faktycznej daty doręczenia spornej decyzji nie może być kwalifikowane jako „rażące” naruszenie przepisów Or-

dynacji podatkowej. W tej sytuacji zbędne są ewentualne rozważania, czy zaskarżone orzeczenie jest dotknięte „zwykłą” bezprawnością.

Z powyższych względów Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹² 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.)orzekł jak w sentencji.

=====