

Wyrok z dnia 21 maja 2002 r.

III RN 76/01

Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek jego wykonania (art. 59 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), odmiennie aniżeli w wypadku wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek przedawnienia (art. 59 § 1 pkt 3 tej ustawy), nie przesądza o bezprzedmiotowości rozpoznania sprawy w wyniku odwołania podatnika wniesionego od decyzji organu podatkowego pierwszej instancji (art. 78 Konstytucji RP w związku z art. 220 oraz art. 224 § 1 Ordynacji podatkowej).

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Ryszarda Walczaka po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 21 maja 2002 r. sprawy ze skargi Kazimierza B. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 17 marca 1999 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 1992 r., na postanowienie Izby Skarbowej w O. z dnia 17 marca 1999 r. [...] w sprawie kosztów postępowania przed organem podatkowym na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 kwietnia 2000 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok w punkcie 1 i w tej części oddalił skargę.

U z a s a d n i e

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 25 listopada 1997 r. [...] uchylił decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 27 marca 1996 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 1992 r. należnego od podatnika - Kazimierza B., wobec nie uwzględnienia przez organy podatkowe poniesionych przez niego kosztów związanych z budową pawilonu handlowego wznoszonego w M. przy ul. W. W konsekwencji tego wyroku, Izba Skarbowa w O. decyzją z dnia 6 maja

1998 r. uchyliła również wcześniejszą decyzję Urzędu Skarbowego w K. z dnia 28 grudnia 1995 r., mocą której podatnikowi - Kazimierzowi B. określone zostało zobowiązanie podatkowe w podatku od osób fizycznych za 1992 rok, stwierdzając równocześnie, że sprawa ta wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, w tym ewentualnie także dowodu z opinii biegłego, w celu ustalenia poniesionych przez podatnika kosztów związanych z budową wymienionego pawilonu handlowego. Następnie, w ramach postępowania wyjaśniającego w powyższej sprawie, Urząd Skarbowy w K. pismem z dnia 18 maja 1998 r. zlecił Biuru Techniczno-Prawnemu w O. dokonanie szacunku wysokości nakładów poniesionych w celu wybudowania pawilonu handlowego w M. przy ul. W. 7, według stanu na dzień 7 lipca 1992 r., w wyniku czego Biuro to przedstawiło Urzędowi Skarbowemu w K. w dniu 16 listopada 1998 r. stosowny operat szacunkowy i równocześnie wystawiło rachunek za jego sporządzenie na kwotę 98,00 zł. W tej sytuacji, Urząd Skarbowy w K. w dniu 17 grudnia 1998 r. wydał równocześnie: po pierwsze - decyzję określającą podatnikowi - Kazimierzowi B. podatek dochodowy od osób fizycznych za 1992 r. w kwocie 204,60 zł, od której, jako od zaległości podatkowej w tym podatku, naliczone zostały także odsetki na dzień wydania decyzji w kwocie 666,40 zł; oraz po drugie - postanowienie, na podstawie art. 269 i art. 267 § 1 pkt 5 lit. b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), mocą którego obciążył podatnika kosztami sporządzenia powyższego operatu szacunkowego. W wyniku wniesienia przez podatnika odwołania od powyższej decyzji oraz zażalenia na powyższe postanowienie: po pierwsze - decyzją z dnia 25 marca 1999 r. Izba Skarbowa utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w K. z dnia 17 grudnia 1998 r., stwierdzając w uzasadnieniu swego rozstrzygnięcia w szczególności, że: a) jakkolwiek w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji Urzędu Skarbowego mowa jest o udziale podatnika w $\frac{1}{4}$ kosztów budowy pawilonu handlowego, co mogłoby wskazywać na wadliwość tego rozstrzygnięcia, to jednak nie miało to wpływu na prawidłowość wyliczonego podatku i nie może być podstawą żądania zmiany lub uchylenia decyzji organu pierwszej instancji; b) nietrafny jest zarzut podatnika dotyczący powołania w zaskarżonej decyzji niewłaściwej podstawy prawnej, bowiem wydane na podstawie art. 58 Ordynacji podatkowej rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 31 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 162, poz. 1124 ze zm. - powoływane nadal jako: rozporządzenie Rady Ministrów z 1997 r.), zgodnie z § 30 tego rozporządzenia, weszło w życie z dniem 1 stycznia

1998 r. razem z Ordynacją podatkową, a to oznacza, że: „ma zastosowanie do decyzji określających zaległość podatkową i odsetki wydanych po 31.12.1997 r., tj. także do przedmiotowej decyzji wydanej 17.12.1998 r.”; c) organ podatkowy drugiej instancji nie uwzględnił także zarzutu podatnika dotyczącego naliczenia odsetek od zaległości podatkowej na dzień wydania decyzji „ze względu na wcześniejszą wpłatę podatku wraz z odsetkami i zwrócenie tych kwot przez Urząd w wyniku uchylenia decyzji”. W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego na tę decyzję podatnik zarzucił, że jest ona wadliwa, ponieważ dotyczy zobowiązania podatkowego, które uległo przedawnieniu na podstawie art. 68 § 1 i § 2 oraz art. 70 Ordynacji podatkowej, a więc zobowiązanie to wygasło (art. 59 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej), a w konsekwencji nie podlega ono określeniu na podstawie art. 21 w związku z art. 51 i art. 53 Ordynacji podatkowej. Po drugie - postanowieniem z dnia 17 marca 1999 r. Izba Skarbowa utrzymała również w mocy wydane na podstawie art. 269 i art. 267 § 1 pkt 5 lit. b Ordynacji podatkowej postanowienie Urzędu Skarbowego z dnia 17 grudnia 1998 r., bowiem: a) zgodnie z tymi przepisami, podatnika obciążają koszty powstałe z jego winy oraz wynikłe wskutek „zatajenia lub nie przedstawienia dowodu w wyznaczonym terminie”; b) tymczasem z akt sprawy wynika, że w danym wypadku podatnik „do dnia oględzin nie dostarczył żadnych dokumentów (co jest poza sporem), a dopiero po opracowaniu opinii (wrzesień 1998 r.) dostarczył do Urzędu w dniu 2.12.1998 r. faktury wystawione na Stowarzyszenie Kupców i protokół odbioru końcowego i przekazania do użytku zewnętrznego sieci kanalizacyjnej i wodociągowej z przyłączami do pawilonu oraz kserokopię faktury (wystawionej na Stowarzyszenie Kupców) dotyczącej budynku stacji transformatorowej”, przy czym „koszty wynikające z dostarczonych po wycenie w/w faktur zostały ostatecznie przez Urząd Skarbowy uwzględnione (w proporcji przypadającej na podatnika)”; jest też poza sporem, że do momentu wyceny przez rzeczoznawców podatnik „nie przedłożył żadnych dokumentów związanych z budową pawilonu, a oświadczył wręcz, że takich nie posiadał”; ponadto, „w odwołaniu z dnia 10.01.1996 r. od decyzji Urzędu Skarbowego z dnia 28.11.1995 r. pełnomocnik wskazuje, że przed wydaniem decyzji Urząd Skarbowy winien powołać biegłego, a zatem można również uznać, że została spełniona także przesłanka określona w art. 267 § 1 pkt 1 cyt. ustawy, iż stroną obciążają koszty, jeżeli zostały poniesione na jej żądanie”; c) równocześnie Izba Skarbowa stwierdziła, „że skoro podatnik był w stanie dostarczyć kserokopie faktur w m-cu grudniu 1998 r., mógł również to zrobić wcześniej”, tym bardziej, że „skarżący był inspektorem nadzo-

ru budowy w zakresie instalacji wodnokanalizacyjnej. Zatem był zorientowany w zasadach prowadzonej budowy”.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego na to postanowienie Izby Skarbowej podatnik zarzucił naruszenie art. 267 § 1 pkt. 5 lit b Ordynacji podatkowej, ponieważ: a) mógł przedstawić niezbędne w sprawie dokumenty dopiero wtedy, gdy miał do nich dostęp, a zatem nie można go obciążać winą z powodu niedostarczenia ich w terminie wcześniejszym; b) zarzucił, że nie zostało mu doręczone postanowienie o dopuszczeniu dowodu z opinii biegłych, co uniemożliwiło mu wypowiedzenie się co do osoby biegłego oraz zakresu takiej opinii; c) a poza tym, o kosztach tej opinii należało orzec wedle przepisów o należnościach dla biegłych, a orzeczenie w sprawie tych kosztów należało doręczyć stronie w celu umożliwienia jej zaskarżenia tego orzeczenia.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 19 kwietnia 2000 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 25 marca 1999 r. (podając mylnie w sentencji tego wyroku jako datę wydania decyzji na dzień 17 marca 1999 r.), natomiast oddalił skargę podatnika na postanowienie Izby Skarbowej w O. z dnia 17 marca 1999 r. W uzasadnieniu tego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że: po pierwsze - zarzut skarżącego dotyczący przedawnienia zobowiązania podatkowego określonego w zaskarżonej decyzji jest zasadny, bowiem jakkolwiek decyzje organów podatkowych pierwszej i drugiej instancji w niniejszej sprawie zostały wydane na podstawie art. 21 § 3 i art. 53 § 4 Ordynacji podatkowej oraz Izba Skarbowa trafnie ustaliła, że w rozpoznawanej sprawie zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 1992 r. przedawnia się z dniem 31 grudnia 1998 r. (art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej), to jednak Sąd nie podzielił stanowiska Izby Skarbowej, że „wydanie decyzji w postępowaniu odwoławczym po dniu 31 grudnia 1998 r. nie powoduje naruszenia instytucji przedawnienia, jeżeli decyzja organu pierwszej instancji wydana została przed tą datą”, skoro z art. 70 Ordynacji podatkowej „nie wynika, aby bieg terminu przedawnienia został przerwany wskutek wydania decyzji przez organ pierwszej instancji”. Po drugie - Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił zarzutów skargi w kwestii bezzasadności obciążenia podatnika kosztami postępowania na podstawie art. 267 § 1 pkt 5 lit. b Ordynacji podatkowej.

Minister Sprawiedliwości pismem z dnia 11 kwietnia 2001 r. [...] wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 kwietnia 2000 r. [...] w części, w której wyrokiem tym uchylona zo-

stała zaskarżona decyzja Izby Skarbowej w O. z dnia 25 marca 1999 r., zarzucając rażące naruszenie art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 70 § 1 i art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. W konsekwencji, na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA Minister Sprawiedliwości wniósł o uchylenie powyższego wyroku w tym zakresie i oddalenie skargi podatnika na tę decyzję. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że: po pierwsze - należy czynić wyraźne rozróżnienie pomiędzy przedawnieniem ustalenia zobowiązania podatkowego (art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej) oraz przedawnieniem wykonania zobowiązania podatkowego (art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej); po drugie - stosownie do art. 224 Ordynacji podatkowej, wniesienie odwołania od decyzji organu podatkowego nie wstrzymuje obowiązku jej wykonania; po trzecie - z kolei, zgodnie z art. 59 § 1 Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części między innymi wskutek zapłaty podatku; po czwarte - w rozpoznawanej sprawie jest poza sporem, że: a) decyzja Urzędu Skarbowego w K. z dnia 17 grudnia 1998 r. została doręczona podatnikowi w dniu 18 grudnia 1998 r., a więc przed upływem pięcioletniego terminu przedawnienia tego zobowiązania podatkowego, czyli przed dniem 31 grudnia 1998 r.; następnie, w wyniku zapłaty należnego podatku przez podatnika w dniu 22 grudnia 1998 r., decyzja ta została wykonana, co spowodowało wygaśnięcie zobowiązania podatkowego; b) natomiast wykonanie zaskarżonego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego musiałyby oznaczać konieczność uchylenia tej decyzji Urzędu Skarbowego w K. i umorzenie postępowania, a w konsekwencji także obowiązek zwrotu uiszczonego już podatku wraz z należnymi odsetkami z tytułu jego nadpłaty i to pomimo, że został on uiszczony w wyniku wcześniej prawidłowo przeprowadzonego postępowania podatkowego; doprowadziłoby to w rezultacie do naruszenia nie tylko przepisów prawa podatkowego, lecz także sformułowanej w art. 84 Konstytucji RP zasady powszechności opodatkowania; c) nie jest przy tym uzasadniony pogląd, że wygaśnięcie zobowiązania podatkowego powoduje każdorazowo konieczność umorzenia postępowania podatkowego jako bezprzedmiotowego; pogląd taki pozostałby bowiem w sprzeczności z konstytucyjną zasadą dwuinstancyjności postępowania i dlatego w wypadku wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w wyniku zapłacenia podatku organ podatkowy drugiej instancji ma obowiązek rozpoznania odwołania także po upływie pięciu lat; natomiast umorzenie postępowania podatkowego prowadzonego przez organ drugiej instancji byłoby możliwe po upływie pięciolet-

niego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdyby decyzja organu pierwszej instancji dotycząca tego zobowiązania, która została wydana przed upływem terminu przedawnienia, nie została wykonana przed upływem terminu przedawnienia.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zgodnie z dyspozycją art. 59 § 1 Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe wygasa w zasadzie z trzech przyczyn: po pierwsze - w wyniku zapłaty podatku; po drugie - w wyniku pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta; oraz po trzecie - w wyniku przedawnienia, a więc z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej). W rozpoznawanej sprawie jest poza sporem, że pięcioletni termin przedawnienia płatności zobowiązania podatkowego w podatku od osób fizycznych za 1992 r. mijał z dniem 31 grudnia 1998 r. Tymczasem, Urząd Skarbowy w K. określił podatnikowi - Kazimierzowi B. zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 1992 r. z tytułu zaległości w tym podatku w kwocie 204,60 zł wraz z odsetkami za zwłokę obliczonymi na dzień wydania tej decyzji w kwocie 664,40 zł decyzją z dnia 17 grudnia 1998 r., która została doręczona podatnikowi w dniu 18 grudnia 1998 r. Z kolei, podatnik wykonał to zobowiązanie podatkowe - co przeoczył Naczelny Sąd Administracyjny, wydając zaskarżony wyrok - już w dniu 22 grudnia 1998 r., a więc również przed upływem pięciu lat od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku za 1992 r., a to spowodowało wygaśnięcie tego zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej). Równocześnie podkreślenia wymaga to, że fakt wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek jego wykonania (art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej), odmiennie aniżeli w wypadku wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek przedawnienia (art. 59 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej), nie przesądza o bezprzedmiotowości rozpoznania sprawy w wyniku wniesienia przez podatnika odwołania od decyzji organu podatkowego pierwszej instancji (art. 78 Konstytucji RP w związku z art. 220 Ordynacji podatkowej oraz art. 224 § 1 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że wniesienie odwołania nie wstrzymuje obowiązku wykonania zobowiązania podatkowego) i nie czyni bezprzedmiotowym postępowania przed organem drugiej instancji. Wynika stąd, że w rozpoznawanej sprawie - wbrew zawartemu w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku Naczelnego

Sądu Administracyjnego w Warszawie stwierdzeniu - nie było podstaw prawnych do stwierdzenia przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika - Kazimierza B. w oparciu o art. 70 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej i w konsekwencji do umorzenia postępowania w sprawie na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, a decyzja Izby Skarbowej w O. z dnia 17 marca 1999 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 1992 r. nie narusza prawa materialnego.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹⁵ 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.

=====