

**Wyrok z dnia 10 czerwca 2003 r.**

**III RN 116/02**

**Wydanie decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej przez organ podatkowy pierwszej instancji nie wpływa na bieg terminu przedawnienia (art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej).**

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 10 czerwca 2003 r. sprawy ze skargi Marii W., Jerzego W. na decyzję Izby Skarbowej w R. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 1994 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prokuratora Generalnego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 15 stycznia 2002 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Maria i Jerzy małżonkowie W. w złożonym wspólnym zeznaniu podatkowym za 1994 r. wykazali łączny podatek dochodowy od osób fizycznych w kwocie 16.740,60 zł, wpłacone zaliczki w kwocie 21.690 zł oraz nadpłatę w kwocie 4.955,40 zł.

Decyzją z dnia 3 listopada 2000 r. Urząd Skarbowy w T., w wyniku przeprowadzonego postępowania kontrolnego i podatkowego, określił Marii i Jerzemu małżonkom W. podatek dochodowy od osób fizycznych za 1994 r. w kwocie 24.564,30 zł, zaległość podatkową w tym podatku w kwocie 7.823,70 zł oraz odsetki za zwłokę w kwocie 20.109,80 zł.

Na skutek odwołania Izba Skarbowa w R. decyzją z dnia 2 lutego 2001 r. uchyliła decyzję organu pierwszej instancji w części dotyczącej odsetek i określiła ich wysokość w kwocie 13.553,80 zł. W pozostałym zakresie zaskarżona decyzja Urzędu Skarbowego została utrzymana w mocy.

W wyniku rozpoznania skargi podatników Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejskowy w Rzeszowie wyrokiem z dnia 15 stycznia 2002 r. uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w R. Sąd ustalił, że decyzja ta została wydana już po upływie okresu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, to jest określiła zobowiązanie podatkowe, które wcześniej wygasło, chyba że zachodziły sytuacje (art. 59 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej) przewidziane w art. 70 § 2 - 6 Ordynacji podatkowej, co wymaga wyjaśnienia.

Powyższy wyrok zaskarżył rewizją nadzwyczajną Prokurator Generalny 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. 70 § 1 oraz z art. 70 § 2 - § 6 i art. 59 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

Rewidujący uważa, że skoro decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego (zaległości podatkowej) podjęta została w pięcioletnim okresie, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, to nie może być ona uchylona tylko z tego powodu, że rozpoznanie sprawy w instancji odwoławczej nastąpiło po upływie tego okresu.

Sąd Najwyższy zważył co następuje:

Wynikające z rewizji nadzwyczajnej zagadnienie prawne dotyczy pytania o skutki prawne upływu 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, - przewidzianego w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej - w toku postępowania odwoławczego w sytuacji, gdy zaskarżona decyzja organu pierwszej instancji została wydana przed upływem tego terminu. Do rozważenia pozostawały dwa sprzeczne ze sobą stanowiska - zaskarżonego wyroku i rewidującego ten wyrok Prokuratora Generalnego.

Na wstępie należy wskazać te elementy ustalonego w zaskarżonym wyroku stanu faktycznego sprawy, które stanowią niekwestionowane tło przedmiotowej kontrowersji. W sprawie chodzi o postępowanie podatkowe wszczęte przez Urząd Skarbowy w trybie art. 45 ust. 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.). Postępowanie to dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych za 1994 r., zostało wszczęte pod rządem Ordyna-

cji podatkowej i w pierwszej instancji zostało zakończone decyzją z dnia 3 listopada 2000 r., określającą podatek w wyższej kwocie od tej, którą wykazali podatnicy w ich zeznaniu rocznym. Decyzja ta została wydana przed upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, gdyż w rozważonym wypadku termin ten - liczony od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, to jest od końca 1995 r. upłynął z końcem 2000 r. Nie jest przy tym kwestionowana w rewizji nadzwyczajnej sama zasada odpowiedniości subsumcyjnej art. 70 Ordynacji podatkowej (a więc nie art. 68 tej ustawy) do rozpatrywanego w sprawie stanu faktycznego zobowiązania podatkowego, którego termin płatności wynikał z ustawy (z mocy prawa), a określenie w decyzji podatkowej miało charakter deklaratoryjnego stwierdzenia (a nie ustalenia przewidzianego w art. 68 Ordynacji podatkowej). Istotnym elementem podstawy wyroku jest ponadto ustalenie, że w sprawie nie jest wiadome, czy w związku z wydaniem decyzji Urzędu Skarbowego przed upływem terminu przedawnienia, została podjęta czynność egzekucyjna o której mowa w art. 70 § 3 Ordynacji podatkowej, a także, czy nastąpiły sytuacje, o których mowa w art. 70 § 2 (odroczenia podatku, ulga podatkowa) oraz w art. 70 § 6 (zabezpieczenie hipoteczne).

Według zaskarżonego wyroku regulacje z art. 70 Ordynacji podatkowej (z paragrafów 2 - 6 tego artykułu) określają zdarzenia wpływające na bieg terminu przedawnienia w zamkniętym systemie tych zdarzeń. Zdaniem Sądu wskazują one na to, że ustawodawca enumeratywnie określił przypadki, w których zobowiązanie nie ulega przedawnieniu (w określonym zakresie) i w których bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, ulega zawieszeniu oraz ulega przerwaniu; na upływ okresu przedawnienia nie mają zatem wpływu inne zdarzenia, a w szczególności działania organów podatkowych podjęte w celu skorygowania wysokości zobowiązania podatkowego wyliczonego przez podatników. W konsekwencji powyższej regulacji prawnej nie następuje więc przerwanie biegu przedawnienia na skutek wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy pierwszej instancji. W niniejszej sprawie decyzja organu pierwszej instancji została wprawdzie wydana przed upływem terminu przedawnienia, ale nie przerwała jego biegu, natomiast decyzja organu drugiej instancji wydana została po upływie terminu przedawnienia (w dniu 2 lutego 2001 r.), a więc wtedy, kiedy powstaje już skutek upływu terminu wygaśnięcia zobowiązania. Niemniej jednak w niniejszej sprawie nie zostały wyjaśnione okoliczności, czy ewentualnie nie wystąpiły przypadki

wskazane w powołanych wyżej przepisach, to jest w szczególności przerwanie biegu przedawnienia i jego zawieszenie (art. 70 § 2 - § 6 Ordynacji podatkowej) i wobec powyższego Naczelny Sąd Administracyjny w oparciu o art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym uchylił zaskarżoną decyzję.

Według rewidującego powyższy wyrok Prokuratora Generalnego, NSA nie ma racji zmierzając do wyjaśnienia tego, czy nie zachodzą zdarzenia, o których mowa w art. 70 § 2 - 6 Ordynacji podatkowej. Wyjaśnienie przewidzianych w tych przepisach okoliczności - zdaniem Prokuratora Generalnego - jest w sprawie zbyteczne (bezp przedmiotowe), gdyż dla stwierdzenia, że zobowiązanie podatkowe nie uległo przedawnieniu, całkowicie wystarczające jest ustalenie, że decyzja Urzędu Skarbowego (decyzja organu podatkowego pierwszej instancji) została wydana (także doręczona podatnikowi) przed upływem 5-letniego terminu przedawnienia (art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej). Późniejszy tok postępowania odwoławczego, a w szczególności to, że decyzja organu drugiej instancji została wydana już po upływie terminu przedawnienia, nie mają - dla rozpatrywanej kwestii prawnej - żadnego znaczenia.

Z dwu przedstawionych stanowisk Sąd Najwyższy uznaje za prawidłowe stanowisko zaskarżonego wyroku. Zasadnie NSA w swej analizie interpretacyjnej przedawnienia zobowiązania podatkowego określonego w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej miał na uwadze, po pierwsze, istotę przedawnienia jako definitywnego zakończenia stosunku prawopodatkowego na skutek wygaśnięcia zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 pkt 9 Ordynacji podatkowej) i, po drugie, systemowy kontekst interpretacyjny dotyczący uregulowanych w ustawie sytuacji (zdarzeń) powodujących wyłączenie przedawnienia (art. 70 § 6), zawieszenie biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 2) i przerwę biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 3 - 5). Wydanie decyzji administracyjnej przez organ pierwszej instancji w postępowaniu podatkowym dwuinstancyjnym (por. art. 127 Ordynacji podatkowej) nie stanowi ostatecznego rozstrzygnięcia sprawy (por. art. 128 Ordynacji podatkowej). Z istoty nieostateczności decyzji organu pierwszej instancji - jeżeli służy od niej odwołanie („otwarty” jest termin do złożenia odwołania lub toczy się postępowanie odwoławcze) - wynika, że decyzja ta (nieostateczna) nie stanowi wiążącego stronę określenia jej zobowiązania. Taki, wiążący skutek prawny decyzja ma dopiero po uzyskaniu procesowej sytuacji ostateczności. Tej generalnej cechy decyzji organu pierwszej instancji nie będącej decyzją ostateczną nie zmieniają regulacje, które ustanawiają określone skutki prawne rozstrzygnięcia sprawy przez organ podatkowy pierwszej instancji (por. art.

207 Ordynacji podatkowej). W każdym wypadku, są to skutki prawne wynikające z konkretnego przepisu, np., że organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia (art. 212 Ordynacji podatkowej), że służy odwołanie do organu podatkowego wyższego stopnia (art. 220 Ordynacji podatkowej), a nawet, że co do zasady wniesienie odwołania od decyzji organu podatkowego nie wstrzymuje jej wykonania (por. art. 224 Ordynacji podatkowej). Na tle powyższych konstatacji co do statusu prawnego nieostatecznej decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, brak w przepisach dotyczących przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 § 1 - 6 Ordynacji podatkowej) określenia wpływu (skutków) wydania decyzji przez organ pierwszej instancji prowadzi w konsekwencji do stwierdzenia, że sam fakt wydania takiej decyzji nie ma w zakresie rozpatrywanego zagadnienia następstw prawnych. Natomiast skutek prawny przerwania biegu przedawnienia w myśl art. 70 § 3 - 5 Ordynacji podatkowej, nastąpi wskutek pierwszej czynności egzekucyjnej, o której podatnik został powiadomiony. Sytuacja taka może się wiązać z nieostateczną decyzją organu podatkowego pierwszej instancji, która - jak to już wyżej wspomniano - co do zasady podlega wykonaniu (por. art. 224 Ordynacji podatkowej oraz art. 2 § 1, art. 19, art. 26 § 1 i art. 27 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jednolity tekst: Dz.U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968 ze zm.).

Stanowisko zaskarżonego wyroku - czego rewidujący nie zauważył - jest zgodne z innymi orzeczeniami Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczącymi takiego zagadnienia prawnego jak to, które zostało przedstawione w rozpatrywanej rewizji nadzwyczajnej (por. wyrok z 19 kwietnia 2000 r., III SA 917/99, ONSA 2001 nr 3, poz. 119).

Nie ma natomiast racji rewidujący, jeżeli powołuje się na orzecznictwo dotyczące art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 9 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 111). Stanowisko w tym zakresie, w szczególności wyrażone w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 2 września 1986 r., III AZP 11/86 (OSNC 1987 nr 11, poz. 167), wynikało nie tylko na tle innej ustawy, ale odnosiło się do innej instytucji prawnej. Odpowiednikiem powołanego art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych na gruncie Ordynacji podatkowej jest art. 68, określający tzw. instytucję przedawnienia wymiaru podatku (ustalenia zobowiązania podatkowego z mocy decyzji o charakterze konstytutywnym); tymczasem problem sprawy niniejszej dotyczy wpływu decyzji deklaratoryjnej (nieostatecznej decyzji organu pierwszej instancji) na

bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wynikającego z mocy prawa (art. 70 Ordynacji podatkowej).

Jeżeli w trakcie toczącego się postępowania podatkowego zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu, postępowanie to umarza się w drodze postanowienia. Zacytowane wyżej brzmienie art. 70b Ordynacji podatkowej (dodanego przez art. 1 pkt 59 ustawy z dnia 12 września 2002 r., Dz.U. Nr 169, poz. 1387) ustaliło formę czynności procesowej (postanowienie zamiast dotychczasowej decyzji) umorzenia postępowania podatkowego, które na skutek wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, staje się bezprzedmiotowe.

Wreszcie nie ma racji rewidujący, który na wsparcie swego stanowiska powołał się na wyrok Sądu Najwyższego z dnia 21 maja 2002 r., III RN 76/01 (OSNP 2003 nr 7, poz. 162). Dla rozstrzygnięcia tej sprawy, inaczej niż w sprawie niniejszej, w szczególności istotne znaczenie miał fakt wygaśnięcia zobowiązania podatkowego na skutek wykonania tego zobowiązania przez podatnika przed upływem 5-letniego terminu przewidzianego w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej.

Z powyższych przyczyn Sąd Najwyższy uznał, że rewizja nadzwyczajna nie miała usprawiedliwionych podstaw i dlatego podlegała oddaleniu w myśl art. 393<sup>12</sup> k.p.c.

=====