

Bogumił Brzeziński, Marek Kalinowski

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 października 1987 r. (III SA 496)

Palestra 34/6-7(390-391), 67-70

1990

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Orzecznictwo

Z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Glosa

do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 20 października 1987 r. (III SA 496/87)

Śmierć podatnika nie pozbawia Skarbu Państwa możliwości ustalenia zobowiązania podatkowego podatnika i doręczenia decyzji spadkobiercy, skoro obowiązek podatkowy powstał jeszcze za życia podatnika. W myśl art. 30 § 4 k.p.a. w sprawach dotyczących praw zbywalnych lub dziedzicznych w razie zbycia prawa lub śmierci strony w toku postępowania, na miejsce dotychczasowej strony wstępują jej następcy prawni.

I. Teza glosowanego wyroku wiąże się z zagadnieniem dawności w prawie podatkowym. Na pojęcie dawności składają się — obok problematyki przedawnienia zaległości podatkowych oraz przedawnienia prawa do wydania decyzji podatkowej — wszelkie kwestie związane z wpływem czasu, bądź też sekwencją określonych zdarzeń na możliwość wszczynania, prowadzenia bądź wznawiania postępowania podatkowego oraz wydawania decyzji podatkowych. Problematyka dawności w polskim prawie podatkowym jest mało zbadana. Z różnym powodzeniem radzi sobie z nią orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Sądu Najwyższego.

Znaczenie problematyki dawności bierze się stąd, że na tej płaszczyźnie ma miejsce konfrontacja różnych idei towarzyszących opodatkowaniu. Z jednej stro-

ny tradycyjne zasady sprawiedliwości podatkowej i pewności podatku wskazują na potrzebę zapłaty — wcześniej czy później — podatku, czy to przez podatnika, czy to przez inne osoby, które z faktu niezapłacenia podatku przez tego pierwszego odnosiły bądź tylko mogły odnosić korzyści.

Z drugiej natomiast strony rysuje się potrzeba ochrony interesów jednostki przed nieograniczoną w czasie ingerencją państwa w jej stosunki majątkowe, przed nieograniczoną w czasie odpowiedzialnością za zobowiązania podatkowe powstałe na skutek działania osób trzecich (choćby bliskich), a także potrzeba dyscyplinowania przebiegu postępowania podatkowego.

Obowiązujące regulacje prawne są wy-
padkową tych tendencji i dążeń. Wydaje

się przy tym, że zamierzenia ustawodawcy w tej dziedzinie odzwierciedlone zostały w przepisach prawnych w sposób nie zaw sze doskonały.

II. Glosowany wyrok wydany został — jak to wynika z jego uzasadnienia — w następującym stanie faktycznym: Rzemieślnik Waldemar P., w 1978 r. sprzedał z zyskiem zakupioną za granicą folię samo-przylepną, bez zgłoszenia w tym zakresie obowiązku podatkowego i zapłaty należnych zobowiązań podatkowych. W roku 1980 Waldemar P. zginął w wypadku drogowym, a zakład rzemieślniczy przejęła w drodze spadku wdowa po nim, Teresa P.

Decyzją z 10 listopada 1982 r. Naczelnik Dzielnicy Warszawa-Ochota, działając jako organ podatkowy I instancji, wymierzył podatek obrotowy od dokonanej transakcji oraz — biorąc jako podstawę opodatkowania skumulowany dochód ze sprzedaży folii i prowadzonej w 1978 r. działalności gospodarczej — podatek dochodowy. Decyzję o wymiarze podatku doręczono Teresie P., spadkobierczyni zmarłego podatnika.

Podatkowa Komisja Odwoławcza przy Izbie Skarbowej w Warszawie, po rozpatrzeniu odwołania Teresy P., obniżyła tylko nieznacznie wysokość należnego podatku dochodowego, a próbując samą zasadę jego wymierzenia spadkobierczyni podatnika, Teresie P.

Naczelny Sąd Administracyjny, po rozpatrzeniu skargi podatkniczki na ostateczną decyzję Podatkowej Komisji Odwoławczej, skargę tę oddalił. W uzasadnieniu wyroku sformułowano m.in. przytoczoną na wstępie tezę.

III. Dla oceny prawidłowości tezy, sformułowanej przez NSA, kluczowe znaczenie ma ustalenie treści pojęcia obowiązku podatkowego oraz charakteru prawnego instytucji określanej tym terminem. Obowiązek podatkowy uważany jest w literaturze prawnopodatkowej za rodzaj złożonego stosunku prawnego, którego zawieranie łączy się z nałożeniem na podatnika szeregu obowiązków zarówno materialnoprawnych, jak i proceduralnych.¹ W

szczegółności, na osobie objętej obowiązkiem podatkowym ciąży obowiązek poddania się postępowaniu podatkowemu.

Efektom tego postępowania jest zazwyczaj wydanie decyzji ustalającej indywidualizowaną wysokość świadczenia podatkowego. Doręczenie takiej decyzji podatnikowi powoduje powstanie zobowiązania podatkowego, którego treścią jest konieczność zapłaty określonej kwoty podatku w określonym terminie, na rachunek właściwego organu podatkowego.

Obowiązkowi poddania się przez podatnika postępowaniu wymiarowemu odpowiada uprawnienie organu podatkowego do prowadzenia takiego postępowania (przy stosowaniu określonej procedury prawnej) oraz wydania i doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Obowiązek podatkowy jest ściśle związany z osobą podatnika. Przymiot „bycia podatnikiem” zyskują — w świetle przepisów materialnego prawa podatkowego — tylko te podmioty, które wkroczyły w „pole obowiązku podatkowego”, tzn. które znalazły się w okolicznościach abstrakcyjnie ujętych w hipotezach norm prawnopodatkowych wynikających z obowiązujących ustaw podatkowych.² Podmiot, który znajdzie się w takich okolicznościach, staje się z mocy prawa podmiotem obowiązku podatkowego.

Żaden natomiast przepis obowiązującego materialnego prawa podatkowego nie przewiduje możliwości przenoszenia obowiązku podatkowego na osoby trzecie — ani w drodze cesji, ani też w drodze sukcesji. W konsekwencji żaden inny podmiot niż ten, u którego powstał obowiązek podatkowy, nie może stać się stroną postępowania wymiarowego (i realizować w ten sposób jeden z obowiązków składających się na treść stosunku prawnego obowiązku podatkowego).

Stroną postępowania wymiarowego nie może być w szczególności osoba trzecia, która w myśl art. 40 i nast. ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych³ może odpowiadać za zaległość podatkową podatnika. Osoba taka może

być jedynie stroną w postępowaniu podatkowym, którego celem jest ustalenie takiej odpowiedzialności, gdyż przepisy prawa materialnego określają obowiązki tych kategorii osób jako obowiązki o charakterze pochodnych wobec istniejącego już zobowiązania podatkowego (zaległości podatkowej). Nie mogą one natomiast być stronami postępowania wymiarowego.

Z rozważań powyższych płynie wniosek, że postępowanie podatkowe może zostać wszczęte i toczyć się prawidłowo tylko wtedy, gdy istnieje (żyje) podatnik. Postępowanie podatkowe może bowiem zostać wszczęte tylko wtedy, gdy — w myśl art. 28 k.p.a. — istnieje podmiot, którego interesu prawnego lub obowiązku dotyczyć ma postępowanie.

To samo odnieść trzeba do wznowienia postępowania podatkowego. W uzasadnieniu głosowanego wyroku mowa jest co prawda o wszczęciu postępowania. Trudno jednak uznać takie działanie za prawidłowe, gdyż postępowanie w sprawie wymiaru podatku już się przecież toczyło i zakończone zostało decyzjami ostatecznymi. W takiej sytuacji — niezależnie od oceny merytorycznej zasadności prowadzenia postępowania wymiarowego wobec żony zmarłego podatnika — może mieć miejsce jedynie wznowienie postępowania podatkowego. Wznowienie postępowania możliwe jest jednak wyłącznie w odniesieniu do osoby, która już wcześniej była podmiotem obowiązku podatkowego (i w stosunku do której toczyło się już postępowanie wymiarowe).

IV. Zaprezentowane w uzasadnieniu wyroku rozumowanie NSA pomija milczeniem omówione wyżej, materialnoprawne aspekty zagadnienia, koncentrując się na sprawach proceduralnych. Sąd znajduje rozwiązanie w ogólnym przepisie art. 30 ust. 4 k.p.a., regulującym kwestie sukcesji prawa bądź obowiązku bycia stroną postępowania administracyjnego w razie śmierci osoby będącej dotychczas stroną takiego postępowania.

Postępowanie administracyjne, jak każda procedura, ma za zadanie urzeczywistnianie stosunków wynikających z prze-

pisów materialnoprawnych (tu — prawa podatkowego). W tym kontekście przepis art. 30 ust. 4 k.p.a. ma do spełnienia dość wyraźnie określoną funkcję — pozwala on na kontynuowanie i zakończenie wszczętego postępowania administracyjnego w sytuacji, gdy na skutek sprzedaży bądź dziedziczenia następuje zmiana podmiotu stosunku materialnoprawnego (prawa administracyjnego). Umożliwia to kontynuację prowadzonego już wcześniej postępowania, bez potrzeby jego ponownego wszczęcia. Przepis ten nie stanowi natomiast podstawy prawnej przenoszenia praw bądź obowiązków o charakterze administracyjnoprawnym pomiędzy różnymi podmiotami. Stąd też nie sposób zgodzić się z przedstawioną na wstępie tezą głosowanego wyroku.

V. Należy jednocześnie zwrócić uwagę na fakt, że nawet w sytuacji, w której przepisy materialnego prawa podatkowego przewidywałyby sukcesję obowiązku podatkowego, przepis art. 30 ust. 4 k.p.a. nie mógłby znaleźć zastosowania. Stanowi on bowiem, że *„w sprawach dotyczących praw (...) dziedzicznych w razie (...) śmierci strony w toku postępowania na miejsce dotychczasowej strony wstępują jej następcy prawni”*.

NSA, stosując powyższy przepis, przyjął, nie wyrażając tego co prawda *expressis verbis*, że prawa i obowiązki wynikające z przepisów podatkowych są dziedziczne. Poglądu tego nie można — naszym zdaniem, podzielić, gdyż jest wynikiem błędnej wykładni pojęcia „prawa dziedziczne”.

Prawa dziedziczne to niewątpliwie pojęciem materialnego prawa cywilnego. W myśl art. 922 § 1 k.c. *„prawa i obowiązki majątkowe zmarłego przechodzą z chwilę jego śmierci na jedną lub kilka osób stosownie do przepisów księgi niniejszej”* (tj. księgi IV k.c. — „Spadki”). W myśl poglądu wyrażanego w doktrynie prawa cywilnego, spadek obejmuje prawa i obowiązki spadkodawcy mające charakter cywilnoprawny, których źródłem są przepisy k.c. lub przepisy ustaw szczegól-

nych.⁴ Nie należą zatem do spadku, a więc nie są prawami dziedzicznymi — prawa i obowiązki administracyjnoprawne, finansowoprawne, czy też karnoprawne. Nie należą do spadku, a więc również nie są obowiązkami dziedzicznymi zobowiązania podatkowe spadkodawcy, chociaż wysokość tych zobowiązań wpływa na określenie wartości spadku.⁵

Ustawodawca „administracyjny“, przejmując pojęcie praw dziedzicznych do k.p.c., nie dokonał żadnych zmian w zakresie tego pojęcia, pozostawiając mu

takie znaczenie, jakie ma w prawie cywilnym. Tak więc, gdyby w trakcie postępowania wymiarowego podatnik zmarł, wówczas w jego miejsce nie mógłby wstąpić spadkobierca, gdyż postępowanie to nie dotyczy obowiązku mającego charakter dziedziczny.

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI
MAREK KALINOWSKI

Przypisy

¹ Tak m.in. R. Mastalski: Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, tom III, Wrocław 1985, s. 210.

² Por. K. Ostrowski: Prawo finansowe. Zarys ogólny, Warszawa 1970, s. 148.

³ Dz.U. Nr 27, poz. 111 z późn. zm.

⁴ Tak np. J. St. Piątowski: Prawo spadkowe. Zarys wykładu, Warszawa 1987, s. 36 i nast.; por. też Kodeks cywilny z komentarzem, red. J. Winiarz, tom II, Warszawa 1989, s. 830.

⁵ Por. J. Gwiazdomorski: Prawo spadkowe w zarysie, Warszawa 1985, s. 34 i nast.

Z orzecznictwa dyscyplinarnego

O zakazie adwokackiej reklamy (U nas i w świecie)

W dniu 17 grudnia 1988 r. Wyższy Sąd Dyscyplinarny wydał orzeczenie dotyczące adwokackiej reklamy (orz. WSD 32/88). A oto jego dwie zasadnicze tezy:

1. Umieszczenie w prasie ogłoszenia o indywidualnej kancelarii adwokackiej narusza zasadę etyki adwokackiej dotyczącej zakazu korzystania z reklamy w jakiegokolwiek postaci.

2. Zbiór Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu jest ramowym drogowskazem postępowania adwokatów, którzy — w wypadku nie przewidzianym w Zbiorze — powinni kierować się zwyczajami przyjętymi w środowisku adwokackim.