

Zbigniew Szonert

Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Palestra 50/7-8(571-572), 240-249

2005

Artykuł został 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.

Zbigniew Szonert

Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

**Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 25 kwietnia 2005 r., sygn. akt FPS 6/04**

Zagadnienie prawne:

1. Niezastosowanie w danej sprawie trybu określonego w art. 200 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60) nie jest wystarczającą przesłanką do uznania, że jest podstawa wznowienia postępowania wymieniona w art. 240 § 1 pkt 4 tej ustawy. 2. Naruszenie przez organ odwoławczy art. 200 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa jest naruszeniem przepisów postępowania, które może doprowadzić do uchylenia zaskarżonej decyzji na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), jeżeli wspomniane naruszenie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Z uzasadnienia do uchwały:

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wnioskiem z 15 grudnia 2004 r. wystąpił na podstawie art. 36 § 1 i 2 ustawy z 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269) oraz na podstawie art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) o podjęcie przez skład 7 sędziów NSA uchwały wyjaśniającej następujące wątpliwości prawne: 1. Czy w każdym wypadku naruszenie przez organ odwoławczy art. 200 § 1 w zw. z art. 123 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) stanowi podstawę uchylenia decyzji przez sąd administracyjny na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), 2. Czy niewyznaczenie przez organ podatkowy stronie terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału, o którym mowa w art. 200 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) stanowi podstawę do wznowienia postępo-

wania, o której mowa w art. 240 § 1 pkt 4 tej ustawy, uzasadniająca uchylenie zaskarżonej decyzji w oparciu o art. 145 § 1 pkt 1 lit. b ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi?

W uzasadnieniu wniosku Prezes NSA podał, iż w orzecnictwie sądów administracyjnych występują rozbieżności w interpretacji art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej. Kontrowersje dotyczą zwłaszcza tego, czy w postępowaniu podatkowym wydanie decyzji zawsze powinno być uzależnione od wyznaczenia stronie terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, czy też dopuszczalne są pewne wyjątki, inne niż w sposób wyraźny przewidziane w § 2 tego artykułu. Wątpliwość dotyczy tego, czy organ odwoławczy w każdym przypadku ma obowiązek wyznaczyć stronie termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, czy też tylko wtedy gdy zgromadził dodatkowe dowody. Prezes NSA podał, iż wydane pod rządem ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) przez składy powiększone uchwały NSA nie doprowadziły do przyjęcia przez organy odwoławcze powszechnej praktyki w zakresie jednolitego stosowania art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej, a także nie doprowadziły do jednolitego zachowania się sądów administracyjnych przy rozstrzyganiu zarzutów naruszenia przedmiotowej normy prawnej. Zarówno w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 27 maja 2002 r., FPS 3/02, jak i uchwale pięciu sędziów z 24 listopada 2003 r., FPK 5/03 NSA stanął na stanowisku, iż uchybienie obowiązkowi określone w art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej stanowi naruszenie podstawowej zasady procedury podatkowej, mianowicie zapewnienia stronie czynnego udziału w każdym stadium postępowania. Naruszenie tej normy pozbawia stronę chociażby możliwości ustosunkowania się do stanowiska organu I instancji w przedmiocie zarzutów odwołania. Takie naruszenie przepisów postępowania powinno podlegać ocenie Sądu. Organ podatkowy pierwszej instancji przekazując odwołanie wraz z aktami sprawy właściwemu organowi odwoławczemu, jest obowiązany ustosunkować się do przedstawionych w odwołaniu zarzutów zgodnie z art. 227 § 2 Ordynacji podatkowej. NSA uznał, iż wyrażony w trybie art. 227 § 2 pogląd organu I instancji stanowi istotną część składową materiału dowodowego i podlega ocenie organu II instancji na równi ze wszystkimi dowodami ujawnionymi w postępowaniu. Następnie Prezes NSA przedstawił odmienne stanowiska NSA wyrażone m.in. w wyroku NSA z 5 maja 1999 r., SA/Sz 1046/98 i w wyroku NSA z 19 maja 1999 r., I SA/Ld 2137/98. Składy orzekające w orzeczeniach tych stwierdziły, że odstąpienie przez organ odwoławczy od wymagania ustanowionego w art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej – poza sytuacją przewidzianą w § 2 tego artykułu – jest możliwe wtedy, gdy w postępowaniu odwoławczym nie zebrano żadnych nowych dowodów ani materiałów.

W uzasadnieniu wniosku Prezes NSA podał, iż problematyka dotycząca interpretacji i stosowania art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej poruszona została dotychczas w 34 skargach kasacyjnych wniesionych do Izby Finansowej NSA.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Przystępując do wyjaśnienia przepisów prawnych wskazanych przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, zacząć trzeba od wykładni art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej. Po pierwsze stwierdzić należy, że przepis ten jest adresowany zarówno do organu podatkowego pierwszej, jak i drugiej instancji. Przemawia za tym okoliczność, że art. 235 Ordynacji podatkowej nakazuje w postępowaniu odwoławczym stosować odpowiednio przepisy o postępowaniu przed organami pierwszej instancji w sprawach nieuregulowanych w art. 220–234. W ostatnio wymienionych przepisach kwestia umożliwienia stronie wypowie-

dzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego nie została uregulowana. Nie ulega zaś wątpliwości, że prawo takie przysługuje stronie także w postępowaniu odwoławczym, skoro wynika z ogólnej zasady uregulowanej w art. 123 § 1 *in fine*, a zasada dwuinstancyjności (art. 127) oznacza, że w wyniku złożenia odwołania sprawa podatkowa będzie w całości przedmiotem ponownego postępowania przed organem drugiej instancji. Ponadto adresatem normy zawartej w art. 200 § 1 jest organ podatkowy, a art. 13 zalicza do organów podatkowych zarówno organy pierwszej, jak i drugiej instancji. Po drugie podkreślenia wymaga, że art. 200 § 1 ma zastosowanie w postępowaniu odwoławczym także wówczas, gdy organ drugiej instancji nie prowadził żadnego postępowania dowodowego. Skoro przepis ten mówi o materiale dowodowym zebrany w sprawie, to znaczy, że chodzi zarówno o materiał zebrany przed organem pierwszej, jak i drugiej instancji (por. M. Masternak: Glosa do wyroku NSA z 5 maja 1999 r., SA/Sz 1046/98 – „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2001, nr 1, s. 86 i n.). Ponadto w aktach każdej sprawy rozpatrywanej przez organ odwoławczy musi znajdować się stanowisko organu pierwszej instancji, wyrażone w trybie art. 227 § 2, a stanowisko to należy do materiału dowodowego (por. uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów z 27 maja 2002 r., FPS 3/02 – ONSA 2003, z. 1, poz. 6). Zauważyć dalej należy, że prawo strony do wypowiedzenia się „...w sprawie zebranego materiału...” oznacza także prawo do stwierdzenia, że materiał ten nie został zebrany w koniecznym zakresie (por. M. Masternak, *op. cit.*, s. 87–88).

Reasumując, zarówno organ odwoławczy, jak i organ pierwszej instancji nie mogą uchylić się od obowiązku wyznaczenia stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego z innych przyczyn, niż wymienione w art. 200 § 2. W przeciwnym razie zawsze dojdzie do naruszenia art. 200 § 1. Czym innym jednak jest stwierdzenie, że doszło do naruszenia wspomnianego przepisu, a czym innym zagadnienie, czy naruszenie to w każdym wypadku musi prowadzić do uchylecia zaskarżonej decyzji przez wojewódzki sąd administracyjny.

Art. 145 § 1 pkt 1 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi stanowi, że uchylene przez sąd decyzji lub postanowienia możliwe jest w razie stwierdzenia co najmniej jednego z trzech niżej wymienionych naruszeń prawa: a) naruszenia prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, b) naruszenia prawa dającego podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego, c) innego naruszenia przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Analiza tego przepisu prowadzi do wniosku, że poza przypadkiem wymienionym pod literą b, warunkiem *sine qua non* uchylecia zaskarżonej decyzji jest stwierdzenie, że naruszenie prawa, którego dopuścił się organ administracyjny, miało lub mogło mieć wpływ na wynik sprawy.

Ustawodawca wyżej stawia prawo strony do udziału w każdym stadium postępowania od prawa strony do wypowiedzenia się w trybie przewidzianym w art. 200 § 1. Ponadto nie można stawiać znaku równości pomiędzy stanem faktycznym, w którym strona nie brała udziału w całym postępowaniu albo w jego istotnych czynnościach, a sytuacją, w której strona uczestniczyła w postępowaniu od początku do końca, z tym tylko, że w sprawie nie doszło do czynności przewidzianych w art. 200 § 1. O ile naruszenie ostatnio wymienionego przepisu może doprowadzić do uchylecia zaskarżonej decyzji, to jednak brak jest racjonalnych podstaw do przyjęcia, że ustawodawca dopuszcza wzruszenie z tego powodu każdej ostatecznej decyzji w trybie wznowienia postępowania. Należy więc przyjąć, że zamieszczenie w art. 240 § 1 pkt 4 tylko pierwszej części hipotezy art. 123 § 1 było zamierzone. Rozważając przesłankę z art. 240 § 1 pkt 4 nie można oczywiście tracić z pola widzenia ak-

centowanej w literaturze okoliczności, że omawiana podstawa obejmuje zarówno przypadki, gdy strona w ogóle nie brała udziału w postępowaniu, jak również i te, gdy nie brała ona udziału w istotnych czynnościach danego postępowania.

Przyjęcie zatem, że rozpatrywany przepis pozwala wznowić postępowanie jedynie w razie pozbawienia strony udziału w określonej fazie postępowania, a nie w razie pozbawienia jej prawa do wypowiedzenia się w trybie art. 200 § 1, nie zwalnia Sądu od oceny, czy trybu tego nie należy traktować jako jednej z faz postępowania, w której strona ma prawo wziąć udział. Odpowiedź na to pytanie jest oczywiście pozytywna. Wypowiedzenie się przez stronę w sprawie zebranego materiału dowodowego jest niewątpliwie czynnością istotną. Tyle tylko, że trzeba odróżnić sytuację, w której przeprowadzono daną czynność bez udziału strony, od sytuacji, w której w ogóle nie przeprowadzono danej czynności. Jeżeli np. w sprawie występowało kilka stron, a jedną z nich pominięto przy wykonaniu czynności z art. 200 § 1, to można rozważać przesłankę z art. 240 § 1 pkt 4. W takim wypadku doszło bowiem do fazy postępowania przewidzianej w art. 200 § 1, w której jedna ze stron nie brała udziału i tym samym została potraktowana gorzej od stron pozostałych. Jeżeli natomiast w ogóle nie zastosowano trybu z art. 200 § 1, to znaczy, że pominięto fazę, o której mowa w tym przepisie. Innymi słowy, w omawianym wypadku nie mamy do czynienia z brakiem udziału strony w przeprowadzanej czynności lecz z nieprzeprowadzeniem tej czynności. Jest to zupełnie inny rodzaj naruszenia prawa. Nie stanowi on podstawy wznowienia postępowania. Można go porównać z nieprzesłuchaniem istotnego w sprawie świadka. Nikt nie ma wątpliwości, że pominięcie nawet istotnego dowodu nie uzasadnia wznowienia postępowania. Gdyby jednak dowód przeprowadzono, ale strona nie brałaby udziału w tej czynności, mielibyśmy klasyczny przypadek przewidziany w art. 240 § 1 pkt 4. Z tych względów na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi przeczącej, to znaczy, że niezastosowanie w danej sprawie trybu z art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej nie jest wystarczającą przesłanką do uznania, że zaistniała podstawa do wznowienia postępowania wymieniona w art. 240 § 1 pkt 4 tej ustawy. Przecząca odpowiedź na pytanie drugie czyni koniecznym udzielenie odpowiedzi na pytanie pierwsze. Jeżeli bowiem nie zachodzi podstawa do wznowienia postępowania, ewentualne uchylenie zaskarżonej decyzji mogłoby nastąpić jedynie na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, wymienionego w pytaniu pierwszym. Jednakże treść tego przepisu jednoznacznie stanowi, iż uchylenie decyzji możliwe jest tylko wówczas, gdy naruszenie przepisów postępowania mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Wynika z tego, że w każdej sprawie sąd indywidualnie bada, czy naruszenie art. 200 § 1 mogło mieć wpływ na jej wynik. Może to uczynić na podstawie art. 134 § 1 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Jeżeli natomiast zarzut naruszenia art. 200 § 1 podnosi stronę, w jej interesie leży wykazanie wpływu tego uchybienia na wynik sprawy.

Jeżeli natomiast przed Sądem skarżący nie przedstawi istotnych argumentów dotyczących zebranego w sprawie materiału dowodowego, to znaczy, że naruszenie art. 200 § 1 nie mogło mieć wpływu na wynik sprawy. Z tych przyczyn na pytanie pierwsze należało odpowiedzieć jak w pkt 2 sentencji uchwały. Ewentualne obawy, że treść niniejszej uchwały rozluźni dyscyplinę organów podatkowych w zakresie przestrzegania art. 200 § 1, rozwiać można konstatacją, że nawet oddalenie skargi w danej sprawie nie usprawiedliwia naruszenia prawa, a za naruszenie prawa urzędnik ponosi odpowiedzialność, w tym także dyscyplinarną. Zgodnie z art. 155 § 1 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi skład orzekający sądu administracyjnego może w formie postanowienia poinformować właściwe

organy lub ich organy zwierzchnie o wspomnianych wyżej naruszeniach prawa. Ponadto Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego może na podstawie art. 15 § 2 ustawy z 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269) informować Prezesa Rady Ministrów o wadliwym funkcjonowaniu organów podatkowych. Istnieją zatem mechanizmy reagowania na sytuacje patologiczne. Mając na względzie wszystkie przytoczone wyżej okoliczności, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 w zw. z art. 264 § 1 i § 2 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi podjął uchwałę jak w sentencji.

**Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 11 marca 2005 r., sygn. akt FSK 203/04**

Zagadnienie prawne:

Po ogłoszeniu upadłości żaden wierzyciel nie może samodzielnie realizować swoich uprawnień. Dotyczy to również Skarbu Państwa. Postępując wbrew prawu upadłościowemu, fiskus świadomie działa bowiem ze szkodą dla pozostałych wierzycieli. Długi spółki, która ogłosiła upadłość, muszą być spłacane według kolejności wskazanej w rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej z 24 października 1934 r. – Prawo upadłościowe (tekst jedn. Dz.U. z 1991 r. Nr 118, poz. 512 ze zm.). Najpierw wymieniono tam roszczenia pracownicze.

Z uzasadnienia wyroku:

Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyrokami z 17 stycznia 2003 r. – w sprawie I SA/Lu 557/02 uchylił postanowienie Izby Skarbowej w L. z 6 czerwca 2002 r. oraz poprzedzające je postanowienie Trzeciego Urzędu Skarbowego w L. w sprawie zaliczenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za październik 2001 r. na poczet zaległości w zaliczkach na podatek dochodowy od osób fizycznych za marzec i kwiecień 2001 r. ciężącej na „DMP” Sp. z o.o. w upadłości z siedzibą w L., – w sprawie I SA/Lu 558/02 uchylił postanowienie tejże Izby z 6 czerwca 2002 r. oraz poprzedzające je postanowienie Trzeciego Urzędu Skarbowego w L. w sprawie zaliczenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za listopad 2001 r. na poczet zaległości w zaliczkach na podatek dochodowy od osób fizycznych za marzec i kwiecień 2001 r. ciężącej na ww. Spółce w upadłości.

W uwzględnieniu skarg syndyka masy upadłości tejże Spółki sąd administracyjny w powyższych wyrokach podzielił zarzuty syndyka.

Sąd administracyjny stwierdził, iż w sprawie chodzi o wierzytelność Skarbu Państwa, która dotyczy nieuiszczonych zaliczek na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych i wierzytelność ta (zaległość podatkowa) powstała przed ogłoszeniem upadłości, a zatem jest to wierzytelność przeciwko upadłemu.

Sąd I instancji zauważył w związku z tym, iż przepisy prawa upadłościowego stanowią, że roszczenia powstałe przed ogłoszeniem upadłości podlegają dochodzeniu w postępowaniu upadłościowym, a żaden inny przepis ustawy nie przewiduje szczególnego uprzywilejowania Skarbu Państwa w zaspokojeniu roszczeń względem masy upadłości, co oznacza, że Skarb Państwa tak jak każdy inny z wierzycieli upadłego może być zaspokojony jedynie w trybie i na podstawie przepisów prawa upadłościowego.

Powyższe wyroki zaskarżone zostały skargami kasacyjnymi Dyrektora Izby Skarbowej w L., w których domagał się uchylenia zaskarżonych wyroków w całości, rozpoznania sprawy i oddalenia skarg podatnika oraz zasądzenia kosztów postępowania według norm przepisanych.

W skargach kasacyjnych postawiony został zarzut naruszenia prawa materialnego przez błędną wykładnię art. 21 ust. 8b ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), polegający na przyjęciu przez Sąd, że przepis art. 204 § 1 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z 24 października 1934 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 1991 r. Nr 118, poz. 512 ze zm.) ma charakter *lex specialis* wobec cytowanego przepisu ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. W uzasadnieniu skarg kasacyjnych podniesiono, że zgodnie z art. 21 ust. 8b ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., jeżeli u podatnika występują zaległości w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa, kwota zwrotu różnicy podatku podlega z urzędu zaliczeniu na zaległe zobowiązania podatkowe. W związku z tym należy stwierdzić, iż dokonując zaliczenia zwrotu podatku VAT powstałego po ogłoszeniu upadłości „DMP” Sp. z o.o. w L. na poczet zaległości podatkowej upadłej Spółki organy podatkowe nie naruszyły przepisów Prawa upadłościowego, a w szczególności przepisu art. 204.

Z treści art. 27 § 1 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa wynika wprost, że płatnik odpowiada całym swoim majątkiem za niewpłacenie w terminie pobranych podatków. Płatnik nawet przez moment nie staje się właścicielem kwot należnych Skarbowi Państwa od podatnika tytułem podatku dochodowego od osób fizycznych. Zatem majątek upadłego, o którym mowa w art. 20 Prawa upadłościowego, ze względów oczywistych nie może obejmować podatku pobranego, lecz niewpłaconego organowi podatkowemu, gdyż masy upadłości, choćby w ułamkowej części, nie stanowi cudza należność podatkowa nieprawnie zabrana przez płatnika, lecz tylko te dobra, które w chwili ogłoszenia upadłości stanowiły majątek upadłego. Rygory postępowania upadłościowego w sensie przedmiotowym obejmują masę upadłości. Jeżeli zatem podatek należny od osoby fizycznej nie może stać się składnikiem masy upadłości, nie może też być poddany rygorom związanego z nią postępowania. Należność ta powinna być zwrócona bezpośrednio wierzycielowi (Skarbowi Państwa) z kwot potrąconych podatnikowi lub zaspokojona z majątku płatnika poza postępowaniem upadłościowym.

W odpowiedziach na skargi kasacyjne Spółka w upadłości wniosła o ich oddalenie oraz zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego, podzielając wywody zawarte w zaskarżonych wyrokach.

Naczelny Sąd Administracyjny po połączeniu spraw w celu ich łącznego rozpoznania i rozstrzygnięcia zważył, co następuje:

Skargi kasacyjne nie mają usprawiedliwionych podstaw, albowiem należało podzielić pogląd zaprezentowany przez sąd I instancji, iż przepisy Prawa upadłościowego zawarte w rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej z 24 października 1934 r. – Prawo upadłościowe (tekst jedn. Dz.U. z 1991 r. Nr 118, poz. 512 ze zm.) mają charakter *lex specialis* w stosunku do przepisów prawa podatkowego, w tym przepisów ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Taki pogląd przeważa w doktrynie oraz w orzecnictwie Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Sąd Najwyższy w wyroku z 21 maja 2002 r. – III RN 67/01 (OSP 2004 nr 5, poz. 67) przyjął niedopuszczalność egzekucji administracyjnej podatków stanowiących wydatki połączone z likwidacją masy upadłości (por. akceptującą głosę R. Hausera i A. Skoczylas – tamże s. 282–285). W tym orzeczeniu Sąd Najwyższy podzielił stanowisko zawarte w uchwale SN z 18 kwietnia 2000 r. – III CZP 3/00 (OSNC 2000 z. 11, poz. 196), iż obowiązuje zasada wyłączności

ści postępowania upadłościowego dla dochodzenia należności od dłużnika, w stosunku do którego orzeczona została upadłość. Za taką zasadą przemawia także zmiana ustawowa dokonana w prawie upadłościowym dokonana ustawą z 31 lipca 1997 r., gdyż zostały ograniczone możliwości zaspokojenia się wierzyciela poza postępowaniem upadłościowym. Podkreślenia wymaga, iż upadłość jest specjalnym rodzajem przymusowego zaspokojenia wierzycieli dopuszczalnego w razie niewypłacalności dłużnika skierowanym do całego jego majątku. Celem specyficznych rozwiązań przyjętych w prawie upadłościowym jest wspólne i co do zasady równe zaspokojenie wszystkich wierzycieli. Te reguły odnoszą się także do wierzycieli Skarbu Państwa z tytułu zobowiązań podatkowych upadłego. Owe reguły zostały zapisane w art. 204 Prawa upadłościowego, dotyczą one zasad zaspokajania wszystkich wierzycieli, a więc i Skarbu Państwa. Godzi się zauważyć, iż wierzycielności z tytułu podatków zostały w art. 204 § 1 pkt 1 Prawa upadłościowego zaliczone do kategorii uprzywilejowanych. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 30 czerwca 2004 r. – FSK 213/04 stwierdził, iż po ogłoszeniu upadłości organy podatkowe tracą uprawnienie do korzystania z instytucji zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych w trybie określonym w art. 75 Ordynacji podatkowej, albowiem te zaległości powinny być realizowane według przepisów Prawa upadłościowego i przy zachowaniu kolejności wyznaczonej przepisami art. 204 tegoż Prawa.

Należy zauważyć, iż zasady wymienione w art. 75 Ordynacji podatkowej i art. 21 ust. 8b ustawy VAT mają charakter ogólny, nie zawierają przepisów wyłączających normy zawarte w prawie upadłościowym, co uzasadnia stanowisko przyjęte w prezentowanym wyżej orzecznictwie sądowym.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza zatem, iż nie było usprawiedliwionych podstaw do uwzględnienia zarzutów naruszenia art. 21 ust. 8b ustawy o VAT. Naczelny Sąd Administracyjny jest związany granicami skargi kasacyjnej (art. 183 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) i w związku z tym nie mógł ustosunkować się do wywodów skargi kasacyjnej, iż podatek należny od osoby fizycznej (pracownika upadłego) nie jest składnikiem masy upadłości i z tego względu nie może być poddany rygorom postępowania upadłościowego. Mając powyższe na uwadze, na podstawie art. 184 i art. 204 pkt 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi orzeczono o oddaleniu skargi.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 stycznia 2005, sygn. akt FSK 1624/04

Zagadnienie prawne:

Sąd administracyjny ma nie tylko uprawnienie, ale i obowiązek do stwierdzenia nieważności decyzji nawet wówczas, gdy w skardze nie podniesiono zarzutu nieważności decyzji, ale sąd stwierdzi, iż zachodzą przesłanki uzasadniające stwierdzenie jej nieważności w postępowaniu podatkowym.

Z uzasadnienia wyroku:

Wyrokiem z 21 stycznia 2004 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie oddalił skargę P-B. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w Sz. na decyzję Izby Skarbowej w Sz. z 4 lutego 2002 r., którą to utrzymano w mocy decyzję Inspektora Kontroli Skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Sz. z 31 października 2001 r., określającą skarżącą wysokość odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 1998.

W skardze na tę decyzję, złożonej do Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie strona powołała się na zaskarżenie również decyzji określającą

cej wysokość zobowiązania podatkowego i zaległości podatkowej. Niezgodności z prawem decyzji określającej wysokość odsetek strona upatrywała w niezgodności z prawem decyzji wymiarowej. Oddalając skargę Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (właściwy do rozpoznania sprawy na podstawie art. 97 § 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz.U. Nr 153, poz. 1271 ze zm.) odwołał się do treści art. 27 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.), zgodnie z którym podatnicy obowiązani są składać urzędowi skarbowym zeznania o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym, wstępnie do końca trzeciego miesiąca następnego roku i w tym też terminie wpłacać podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku. Zeznanie o ostatecznej wysokości dochodu podatnicy obowiązani są złożyć w terminie 10 dni od daty zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego, nie później jednak niż przed upływem 9 miesięcy od zakończenia roku podatkowego. Podatek wynikający z zeznania jest podatkiem należnym za dany rok podatkowy, chyba że urząd skarbowy wyda decyzję, w której określi podatek w innej wysokości.

Gdy organ podatkowy stwierdzi, we wszczętym postępowaniu podatkowym, iż podatnik nie zapłacił w całości lub części ciążącego na nim podatku, albo że wysokość zobowiązania jest inna od wykazanej w deklaracji, zobowiązany jest wydać decyzję, w której określi wysokość zaległości podatkowej albo stwierdzi nadpłatę. Zaległością podatkową jest niezapłacony w terminie podatek (art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej). Od zaległości podatkowej naliczane są zgodnie z art. 53 § 1 Ordynacji podatkowej odsetki.

Rachunkowe wyliczenie odsetek nie zostało przez skarżącą zakwestionowane ani w zakresie czasu pozostawiania w zwłoce, ani zastosowanej stopy oprocentowania. Zarzuty skargi ograniczają się jedynie do kwestionowania decyzji wymiarowej, a więc wykraczają poza zakres przedmiotowy rozstrzygnięcia zapadłego w rozpoznawanej sprawie. Z tych względów na podstawie art. 151 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270) Wojewódzki Sąd Administracyjny oddalił skargę. Skargę kasacyjną od tego wyroku złożyła P.-B. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w Sz. Zarzuciła naruszenie art. 15 i 16 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz naruszenie przepisów postępowania (przy czym w podstawach kasacyjnych nie wskazano konkretnych przepisów), mające istotny wpływ na wynik sprawy. Wniosła w związku z tym o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i przekazanie sprawy Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Szczecinie.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje: Sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej oraz rozstrzyganie sporów kompetencyjnych i o właściwość między organami jednostek samorządu terytorialnego, samorządowymi kolegiami odwoławczymi i między tymi organami a organami administracji rządowej. Kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, o ile ustawy nie stanowią inaczej (art. 1 § 1 i 2 ustawy z 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych – Dz.U. Nr 153, poz. 1269). Kontrola ta polega m.in. na orzekaniu w sprawach skarg na decyzje administracyjne (art. 3 § 2 pkt 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Rozpoznając skargę sąd administracyjny rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, nie może jedynie orzekać na niekorzyść skarżącego, chyba że stwierdzi naru-

szenie prawa skutkujące stwierdzeniem nieważności aktu lub czynności (art. 134 § 1 i 2 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Jeżeli uzna, iż zachodzą przyczyny określone w art. 156 k.p.a. lub w innych przepisach stwierdza nieważność decyzji lub postanowienia w całości lub części (art. 145 § 1 pkt 2 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Trafnie zatem skarżący wywodzi w skardze kasacyjnej, iż z art. 145 § 1 pkt 2 w zw. z art. 134 § 1 i 2 powołanej wyżej ustawy wywieść można nie tylko uprawnienie, ale i obowiązek sądu administracyjnego do stwierdzenia nieważności decyzji nawet wówczas, gdy w skardze nie podniesiono zarzutu nieważności decyzji, ale Sąd stwierdzi, iż zachodzą przesłanki uzasadniające stwierdzenie jej nieważności w postępowaniu podatkowym. Zasadność tego twierdzenia nie przesądza jednakże o trafności postawionego na jego podstawie zarzutu naruszenia przepisów postępowania. Przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji w postępowaniu podatkowym określa art. 247 § 1 Ordynacji podatkowej. Są nimi wydanie decyzji z naruszeniem przepisów o właściwości, bez podstawy prawnej, z rażącym naruszeniem prawa, w sprawie poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną, niewykonalnej w dniu jej wydania, przy czym niewykonalność ta ma charakter trwały, decyzji zawierającej wadę powodującą jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu, skierowanej do osoby, która nie jest stroną w sprawie, czy też decyzji, która w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą.

W ocenie strony skarżącej decyzje wydane przez organy podatkowe obu instancji rażąco naruszają prawo, bowiem nie zawierają wszystkich istotnych elementów, jakie zgodnie z art. 210 § 1 Ordynacji podatkowej winna zawierać decyzja podatkowa. Użyte w art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej pojęcie „rażące naruszenie prawa” (identyczne zawarto w art. 156 § 1 pkt 2 *in fine* k.p.a.) budziło wiele kontrowersji w orzecznictwie i doktrynie. Niewątpliwie naruszenie to może dotyczyć przepisów postępowania i polegać powinno na tym, iż czynność organu podatkowego lub istota załatwienia sprawy są w sposób oczywisty sprzeczne z obowiązującymi normami bądź też nie odpowiadają nakazom wynikającym z obowiązujących przepisów czy też łamią wynikające z nich zakazy (por. J. Borkowski w pracy zbiorowej *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. Unimex 2003, s. 808–809, por. też pogląd wyrażony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 czerwca 2000 r., III SA 3179/99 – Lex nr 47 s. 928). Wbrew twierdzeniom strony skarżącej decyzji wydanych w postępowaniu podatkowym i będących przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie nie można uznać za wydane z rażącym naruszeniem prawa. W obu przypadkach wskazano organ wydający decyzję. Zauważyć należy, iż art. 210 § 1 Ordynacji podatkowej nie precyzuje, w jaki (technicznie) sposób nastąpić ma oznaczenie organu. Może ono zatem nastąpić również poprzez przystawienie pieczętki, wskazującej oznaczenie organu i jego siedzibę. W tym przypadku w pieczęci Izby Skarbowej podano zarówno oznaczenie organu, jak i jego adres (czyli siedzibę). Zaznaczyć należy, iż strona skarżąca nie miała wątpliwości co do organu wydającego decyzję w postępowaniu odwoławczym, co wynika chociażby z treści skargi złożonej do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Również oznaczenie strony (adresata decyzji) zostało dokonane prawidłowo. Art. 210 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej nie wskazuje, w którym miejscu ma być zamieszczone oznaczenie strony. Inspektor Kontroli Skarbowej zamieścił oznaczenie strony w treści rozstrzygnięcia wskazując, komu określa odsetki za zwłokę. Podatnik został oznaczony nie tylko poprzez wskazanie jego firmy i adresu, ale również poprzez podanie jego numeru identyfikacji podatkowej. Został zatem zindywidualizowany w dostateczny, niemogący budzić wątpliwości sposób. Nie miał zresztą wątpliwości, że decyzja została skierowana do niego, skoro wniósł od niej odwołanie. Rów-

niez w decyzji organu odwoławczego określono stronę postępowania poprzez wskazanie jej firmy i siedziby, powołanie decyzji wydanej w I instancji i wskazanie daty wniesienia odwołania. Wprawdzie dane te podano również w treści rozstrzygnięcia, jednakże nie zostały one pominięte, a zapoznanie się z treścią decyzji pozwala w sposób jednoznaczny ustalić jej adresata. Również i w tym przypadku strona nie miała wątpliwości, iż decyzja jest skierowana do niej, skoro wniosła od niej skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego. W tym stanie rzeczy brak było podstaw do uznania, iż organy podatkowe rażąco naruszyły przepisy postępowania, nie stosując się w sposób oczywisty do nakazu określającego elementy, jakie winny się znaleźć w decyzji. Wojewódzki Sąd Administracyjny nie był zatem uprawniony i zobowiązany do wydania rozstrzygnięcia, o którym mowa w art. 145 § 1 pkt 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Zarzut naruszenia przez sąd I instancji przepisów postępowania jest więc chybiony. Nie ma również usprawiedliwionych podstaw zarzut naruszenia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny przepisów prawa materialnego. Na wstępie zaznaczyć należy, iż wskazując tę podstawę kasacyjną strona nie sprecyzowała, na czym polegać miało to naruszenie (na niewłaściwym zastosowaniu czy błędnej wykładni – art. 174 pkt 1 w zw. z art. 176 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi), w podstawie kasacyjnej nie sprecyzowała też, który z ustępów czy punktów powołanych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych Sąd w jej ocenie naruszył. Zarzutu tego również, wbrew wymogowi wynikającemu z art. 176 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi nie uzasadniono.

Ponadto samo kwestionowanie decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej nie jest wystarczające dla skutecznego kwestionowania decyzji określającej wysokość odsetek za zwłokę (por. też wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 marca 2002 r., SA/Sz 1359/00 – Lex nr 83710). Naczelny Sąd Administracyjny związany jest granicami skargi kasacyjnej i bierze pod uwagę z urzędu tylko nieważność postępowania (art. 183 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Nie może zatem zastępować strony i formułować uzasadnienia zarzutów skargi kasacyjnej, nie jest bowiem uprawniony do ponownego badania legalności zaskarżonej decyzji administracyjnej w takim zakresie, w jakim czynić to może (i powinien) sąd administracyjny I instancji.

Z tych względów skargę kasacyjną jako pozbawioną usprawiedliwionych podstaw należało oddalić na podstawie art. 184 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.