

Wyrok z dnia 5 października 1994 r.
III ARN 51/94

W świetle art. 209 k.p.a. - sąd administracyjny nie może dokonywać, wiążącego organ administracji państwowej, ustalenia podstawy faktycznej kontrolowanej decyzji administracyjnej.

Przewodniczący SSN: Walery Masewicz, Sędziowie SN: Adam Józefowicz, Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel,

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 5 października 1994 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Handlowego Import-Eksport "J." Spółka z o.o. w F. na dwie decyzje Izby Skarbowej w Z. z dnia 23 kwietnia 1993 r. [...] i z dnia 26 kwietnia 1993 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku obrotowego za lata 1990 i 1991, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejskowy w Lublinie z dnia 8 lutego 1994 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodek Zamiejskowy w Lublinie.

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

Z uzasadnienia zaskarżonego rewizją nadzwyczajną wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejskowy w Lublinie z dnia 8 lutego 1994 r. wynika, że jego podstawą, która miała decydujący wpływ na rozstrzygnięcie sprawy w postaci uchylenia zaskarżonych decyzji, były ustalenia dotyczące zastosowania art. 209 k.p.a. Mianowicie Naczelnny Sąd Administracyjny uznał, że stosownie do wskazanego przepisu zarówno sąd jak i organy administracyjne związane są oceną prawną wyrażoną w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 marca 1992 r. sygn. akt SA/Lu - 1154-1156/91, który poprzez uchylenie poprzednio wydanych w tym samym przedmiocie decyzji, spowodował w konsekwencji ponowne rozpoznanie sprawy w przedmiocie wymiaru, wobec Przedsiębiorstwa Handlowego Import-Eksport "J." Spółka z o.o. w F., podatku obrotowego za 1990 r. i 1991 r. Według oceny Naczelnego Sądu Administracyjnego wydanie, po ponownym rozpoznaniu sprawy, w istocie rzeczy takich samych decyzji, jak te, które zostały poprzednio uchylone, tj. wymierzenie Spółce "J." podatku obrotowego za 1990 r. w kwocie 327.070.000 zł oraz za 1991 r. w kwocie 434.682.000 zł, pozostaje w sprzeczności z powołanym wyżej wyrokiem z dnia 17 marca 1992 r. Stosownie bowiem do tego wyroku, ze względu na szczególne okoliczności dotyczące przebiegu postępowania podatkowego w sprawie, świadczące o obciążeniu podatnika swego rodzaju odpowiedzialnością za błędy popełnione także w dużym stopniu przez Urząd Skarbowy, co zagraża obecnie zdolności gospodarczej oraz egzystencji Spółki, obciążenie tej Spółki podatkiem obrotowym zgodnie z należną stawką 20% jest wysoce niesprawiedliwe. W tej sytuacji pozostaje natomiast jedynie możliwość skorzystania przez Izbę Skarbową w Z., z wynikającego z art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111 ze zm.), uprawnienia organów podatkowych do zaniechania w całości lub w części ustalenia zobowiązań podatkowych i poboru podatku.

Na tym tle kwestią o zasadniczym znaczeniu w postępowaniu przed Sądem Najwyższym była ocena kontrowersyjnych ustaleń co do zakresu i konsekwencji oceny

prawnej wyrażonej w powołanym wyroku z dnia 17 marca 1992 r. O ile Naczelny Sąd Administracyjny przy ponownym rozpoznawaniu sprawy uznał za wiążącą przedstawioną wyżej konkluzję uzasadnienia wyroku z dnia 17 marca 1992 r., to organy skarbowe, niezastosowanie się do niej uzasadniły w ten sposób, że stała się ona bezprzedmiotową ze względu na zmienioną podstawę faktyczną sprawy w toku jej ponownego rozpoznawania. Stanowisko to sprowadza się do tego, że zgodnie z zaleceniami wynikającymi z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego zostało przeprowadzone w szerokim zakresie postępowanie wyjaśniające w tym postępowanie dowodowe, które doprowadziło do ustalenia, że pracownicy Urzędu Skarbowego nie przyczynili się do błędnego określenia przez Spółkę "J." kosztów jej działalności gospodarczej według stawki 1% zamiast obowiązującej od wskazanych towarów stawki 20%. W tej sytuacji, powołując się na nowe w tym zakresie, szczegółowe ustalenia co do rozważanych przez Naczelny Sąd Administracyjny okoliczności, zarówno Urząd Skarbowy w B. jak i Izba Skarbowa w Z. uznały, że nie są związane zaleceniem dotyczącym reasumpcji wadliwości postępowania podatkowego poprzez podjęcie decyzji ograniczającej przedmiotowe zobowiązanie podatkowe przy zastosowaniu art. 8 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Minister Sprawiedliwości zarzucił zaskarżonemu wyrokowi rażące naruszenie art. 16 § 2 i art. 196 § 1 w zw. z art. 209 k.p.a. a nadto art. 207 § 1 i § 2 pkt 1 i 2 k.p.a. wynikające z bezpodstawnego przyjęcia przez Naczelny Sąd Administracyjny, iż ustalenia dokonane przez organy skarbowe obu instancji nie doprowadziły do odmiennej oceny prawnej niż wyrażona przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 marca 1992 r. Tymczasem niezależnie od nasuwającego zastrzeżenia poglądu, że przyjmowanie przez organ podatkowy, bez zastrzeżeń, deklaracji podatkowych z niewłaściwą stawką podatku obrotowego (1%) stanowi niedopełnienie obowiązków wynikających z art. 8 i 9 k.p.a., Naczelny Sąd Administracyjny w tymże uzasadnieniu wyroku z dnia 17 marca 1992 r. wyraźnie uznał za istotny dla rozstrzygnięcia sprawy, zgłoszony przez Spółkę "J." w skardze do Sądu, zarzut wprowadzenia jej w błąd przez organ skarbowy I instancji i że sprawa w tym zakresie w dotychczasowym postępowaniu nie została dostatecznie wyjaśniona. Jeżeli zatem, stwierdza Minister Sprawiedliwości w rewizji nadzwyczajnej, organy podatkowe przy ponownym rozpoznaniu sprawy nader wnikliwie uzupełniły postępowanie dowodowe, to w ten sposób zachowały ocenę prawną wyrażoną w wyroku z dnia 17 marca 1992 r. Ustalenia, że bezzasadne są zarzuty dotyczące błędnego informowania przedstawiciela Spółki przez pracowników Urzędu Skarbowego, w szczególności przez Helenę M. i Tadeusza G., wynikają z materiału zebranego w sprawie. Nie mieści się natomiast w uprawnieniach sądu administracyjnego prawo do samodzielnych ustaleń faktycznych i samodzielnej oceny dowodów, co pozostawione jest organom administracyjnym (art. 80 k.p.a.) Nie sposób również zgodzić się - wywodzi dalej Minister Sprawiedliwości - z poglądem dotyczącym obowiązku pełnienia przez organy podatkowe funkcji doradcy podatkowego podatnika będącego osobą prawną prowadzącą działalność gospodarczą w zakresie importu i eksportu towarów. To nie organ podatkowy lecz podatnik zeznał niewłaściwą stawkę. Rozumowanie Sądu stanowi zachętę do tego rodzaju praktyk, skoro nie dość wczesne dostrzeżenie takiego błędu (podatnika a nie organu) miałoby uzasadniać zaniechanie poboru należnego podatku. Powyższa sugestia jest o tyle zaskakująca, że Naczelny Sąd Administracyjny konsekwentnie piętnował wszelkiego rodzaju zalecenia organów wyższego stopnia ograniczające samodzielność organu wydającego decyzję w sprawie. Jest to bezpośrednia ingerencja Sądu w sferę administrowania, zastrzeżoną w tym przypadku do wyłącznej kompetencji organów podatkowych, wykraczająca poza zakres kontroli legalności decyzji.

Ponadto Minister Sprawiedliwości powołał się na przyjęty w orzecznictwie NSA pogląd, według którego udzielenie błędnej informacji przez pracowników urzędu skarbowego podatnikowi, gdyby rzeczywiście miało miejsce, może ewentualnie rodzić konsekwencje

odszkodowawcze bez wpływu na byt prawny zobowiązania podatkowego powstającego z mocy prawa (por. wyrok z 24 lutego 1994 r. SA/Gd 1009/93).

Sąd Najwyższy uznał zasadność zarzutów rewizji nadzwyczajnej i zgłoszonego w niej wniosku o uchylenie zaskarżonego wyroku w celu ponownego rozpoznania sprawy przez Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie, z następujących przyczyn:

W uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie z dnia 17 marca 1992 r. sygn. akt SA/L-1154-1156/91, który musiał być - w świetle art. 209 k.p.a. brany pod uwagę w postępowaniu w sprawie zakończonej zaskarżonym rewizją nadzwyczajną wyrokiem, została wyrażona ocena, że organ odwoławczy nie przeprowadził postępowania wyjaśniającego co do zarzutów skarżącej spółki wprowadzenia jej w błąd przez organ skarbowy I instancji, co do wysokości należnego od niej podatku obrotowego. Jest to ocena dotycząca naruszenia przepisów postępowania co do wyjaśnienia okoliczności faktycznej, którą Sąd Administracyjny uznał za mającą istotny wpływ na wynik sprawy (por. art. 207 § 2 pkt 3 i art. 209 k.p.a.) Naturalną konsekwencją stwierdzenia wadliwości decyzji administracyjnej, polegającej na rozstrzygnięciu sprawy bez wyjaśnienia i ustalenia istotnej okoliczności faktycznej powinno być - stosownie do wyżej powołanych przepisów - uchylenie takiej wadliwej decyzji, ażeby w ramach ponownego rozpoznawania sprawy uzupełnić niedostateczny dotychczas materiał dowodowy i na tej podstawie wyjaśnić pożądaną okoliczność. Jeżeli tak jest, to dwuznaczna, a w każdym razie niespójna z powyższą oceną, jest wyrażona w tym samym uzasadnieniu wyroku z dnia 17 marca 1992 r., jego ocena końcowa, że: "biorąc pod uwagę szczególne okoliczności przedmiotowej sprawy oraz ocenę prawną Sądu wyrażoną w niniejszym uzasadnieniu - pozostaje jedynie możliwość skorzystania przez Izbę Skarbową w Z. z przepisów art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1980 r., Nr 27, poz. 111 ze zm.) - przy rozpatrzeniu od nowa przedmiotowych spraw podatkowych". Ta ostatnia z ocen jest niekonsekwentna w stosunku do pierwszej z nich o niedostatku zebranego w sprawie materiału dla oceny twierdzeń strony skarżącej. Niezależnie od tego należy podzielić zastrzeżenie, które w tym zakresie wysunął Minister Sprawiedliwości w rewizji nadzwyczajnej zwracając uwagę na określoną w art. 196 § 1 k.p.a. (także art. 16 § 2 k.p.a.), zasadę kompetencji sądu administracyjnego w porównaniu z właściwością organów administracyjnych. W świetle bowiem obowiązującej struktury sądowej kontroli decyzji administracyjnych nie ulega wątpliwości, że kontrola sądu administracyjnego co do legalności zaskarżonej decyzji nie powinna wkraczać w sferę bezpośredniego rozstrzygania sprawy administracyjnej, co należy do właściwości organów administracyjnych. Takiemu rozgraniczeniu postępowania administracyjnego od postępowania sądowo-administracyjnego odpowiada określona w art. 207 k.p.a., wyłącznie kasacyjna w stosunku do zaskarżonych czynności administracyjnych, struktura kompetencji sądu administracyjnego, który uwzględniając skargę uchyla zaskarżoną decyzję (stwierdza jej nieważność), ażeby organ administrujący ją ponownie, z wyłączeniem stwierdzonych wadliwości, rozpoznał. Nie jest natomiast rzeczą sądu administracyjnego bezpośrednio przeprowadzenie administracyjnego postępowania wyjaśniającego i zastępowanie w tym, organu administrującego. Jeżeli w uzasadnieniu wyroku z dnia 17 marca 1992 r. przedstawione zostały oceny prawne, których wzajemny stosunek co najmniej nie został wyrażony precyzyjnie, to - wbrew stanowisku przedstawionemu w uzasadnieniu wyroku zaskarżonego rewizją nadzwyczajną - nie naruszają art. 209 k.p.a. konsekwencje wynikające z zastosowania się przez organy administrujące do oceny, iż nie wyjaśniły one istotnej dla rozstrzygnięcia okoliczności. Jeżeli bowiem w ramach ponownie przeprowadzonego postępowania administracyjnego organy administrujące przeprowadziły szerokie postępowanie dowodowe z uwzględnieniem

zgłoszonych przez stronę twierdzeń i wniosków - to niejako oczywistą konsekwencją takiego rozszerzonego, w porównaniu z poprzednim, materiału mogło być dokonanie ustaleń faktycznych odmiennych od tych, które miał na uwadze Sąd Administracyjny oceniający ustalenia decyzji jako wadliwe, bo dokonane bez przeprowadzenia właściwego postępowania wyjaśniającego. Tak więc zgodzić się należy z Ministrem Sprawiedliwości w tym, że rozpoznając ponownie sprawę dotyczącą tego samego przedmiotu, Naczelny Sąd Administracyjny powinien dokonać sprawdzenia zgodności z prawem zaskarżonej decyzji poprzez ocenę tego, czy postępowanie wyjaśniające o którym tu mowa i jego wyniki zgodne są z przepisami postępowania administracyjnego, w szczególności z określonymi w kodeksie postępowania administracyjnego zasadami ogólnymi oraz art. 80, według którego organ administrujący ocenia na podstawie całokształtu materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona. Wadliwe natomiast było zakwestionowanie ustaleń faktycznych zaskarżonej decyzji i w konsekwencji uchylenie jej ze względu na ustalenia faktyczne przyjęte w poprzednim wyroku, które utraciły aktualność na tle materiału uzupełnionego stosownie do wyrażonej w tym wyroku oceny prawnej. Zastrzeżenie nasuwa również swego rodzaju przeciwstawienie niektórym ocenom i ustaleniom faktycznym organów administrujących odmiennych w tym zakresie ustaleń Sądu bez wskazania naruszonych przez organy administrujące przepisów, zwłaszcza w zakresie art. 80 k.p.a. Przy okazji można zauważyć, że nie budzi wątpliwości wyrażony w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji pogląd Izby Skarbowej, iż przy wyjaśnianiu art. 209 k.p.a. należy odpowiednio uwzględnić dorobek orzecznictwa dotyczący stosowania art. 389 k.p.c. i w związku z tym uzasadniony co do zasady byłby pogląd, że ocena prawna zawarta w orzeczeniu Sądu Administracyjnego jest wiążąca tylko o tyle, o ile przy ponownym rozpatrywaniu nie został ustalony stan faktyczny odmienny od tego, który był przedmiotem rozpatrywania Sądu Administracyjnego.

Z powyższych przyczyn, wobec uchylenia przez Naczelny Sąd Administracyjny zaskarżonych decyzji na podstawie art. 209 k.p.a., który tenże Sąd zastosował rażąco wadliwie, rewizja nadzwyczajna podlegała uwzględnieniu, w myśl art. 422 § 2 k.p.c. w stosunku do wyroku zaskarżonego rewizją nadzwyczajną. Nie podlegały natomiast rozpoznaniu w sprawie niniejszej wyrażone w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej zarzuty, które nie dotycząc wadliwości zaskarżonego wyroku zostały skierowane wobec ocen prawnych wyrażonych w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 marca 1992 r., sygn. akt SA/Lu 1154-1156/91, który nie został zaskarżony rewizją nadzwyczajną.

=====