

Wyrok z dnia 11 października 1996 r.
III RN 1/96

Lakoniczne i ogólnikowe uzasadnienie wyroku uchylającego decyzję administracyjną, pozbawiające strony informacji o przesłankach rozstrzygnięcia, a organ administracji także wskazówek co do kierunku dalszego prowadzenia postępowania administracyjnego stanowi rażące naruszenie prawa.

Przewodniczący SSN: Janusz Łętowski, Sędziowie SN: Kazimierz Jaśkowski, Andrzej Kijowski (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 11 października 1996 r. sprawy ze skargi Lecha K. na decyzję Izby Skarbowej w L. z dnia 17 marca 1995 r. [...] oraz poprzedzającą ją decyzję [...] Urzędu Skarbowego w L. z dnia 2 grudnia 1994 r. [...] w przedmiocie wymiaru zobowiązania w podatku od spadków i darowizn, na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 4 marca 1996 r. [...]

u c h y ł zaskarżony wyrok i sprawę przekazał Nacelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Lublinie do ponownego rozpoznania.

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

Izba Skarbowa w L., decyzją z dnia 17 marca 1995 r. [...] utrzymała w mocy decyzję [...] Urzędu Skarbowego w L. z dnia 2 grudnia 1994 r.[...] ustalając Renacie S., Barbarze D. i Lechowi K. wymiar podatku od spadków i darowizn. W motywach tej decyzji Izba Skarbowa podała, że Sąd Rejonowy w L. postanowieniem z dnia 15 grudnia 1989 r. [...] stwierdził, iż spadek po Zbigniewie K. nabyli z mocy ustawy: żona Janina K. w 1/4 części oraz dzieci Alicja B., Marzena T., Renata S., Barbara D. i Lech K. - każde z nich po 3/20 części. Powołane postanowienie uprawomocniło się w dniu 5 stycznia 1990 r. [...] Urząd Skarbowy w L. ustalił skład masy spadkowej na podstawie zeznań podatkowych złożonych przez spadkobierców w dniach 2 i 3 marca 1990 r. W dniu 25 września 1990 r. Alicja B. złożyła zeznanie uzupełniające, potwierdzone do protokołu przez Marzenę T., w którym zgłosiła do masy spadkowej dodatkowo wyroby ze złota o wartości 322.998.000 starych złotych. [...] Urząd Skarbowy w L. ustalił więc wartość spadku na łączną kwotę 420.090.758 starych złotych, jednakże postanowieniem z dnia 3 grudnia 1993 r. zawiesił postępowanie podatkowe na wniosek pozostałych spadkobierców, którzy zaprzeczając istnieniu wspomnianych wyrobów, wskazywali na konieczność wcześniejszego zakończenia sprawy o dział spadku, toczącej się przed Sądem Rejonowym w L.

Ponieważ jednak sprawa działowa nie została zakończona przed upływem roku od zawieszenia postępowania podatkowego, [...] Urząd Skarbowy w L. podjął to postępowanie i projekt wymiaru podatku spadkowego sporządził na podstawie zgroma-

dzanego przez siebie materiału dowodowego, określając łączną wartość spadku - pomniejszoną o zeznane kwoty pogrzebu w wysokości 250.000 starych złotych - na kwotę 419.840.758 starych złotych. Na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 1994 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 55, poz. 230) podatek obliczono z uwzględnieniem przysługującego spadkobiercom udziału w masie spadkowej, wymierzając Janinie K. 2.587.000 starych złotych oraz po 734.000 starych złotych pozostałym spadkobiercom.

Podniesiony w odwołaniach Renaty S., Barbary D. i Lecha K. zarzut bezzasadności wliczenia do masy spadkowej wspomnianej wyżej wartości wyrobów ze złota, nie ma - zdaniem Izby Skarbowej - oparcia w materiale dowodowym sprawy. Spadkobiercy nie są bowiem jednomyślni co do składu masy spadkowej. Braku wyrobów ze złota w masie spadkowej nie wykazało też - wbrew twierdzeniom odwołujących się - postępowanie prowadzone przez Prokuraturę Rejonową i Prokuraturą Wojewódzką w L. Umorzenie dochodzenia w sprawie zaboru wyrobów ze złota nie przesądza bowiem o ich nieistnieniu. W odniesieniu do zarzutu Lecha K., kwestionującego ponadto wydanie decyzji wymiarowej przed zakończeniem sprawy o dział spadku, Izba Skarbowa wyjaśniła, że podjęcie zawieszonego postępowania podatkowego i jego zakończenie było konieczne dla uniknięcia przedawnienia kompetencji do wydania decyzji podatkowej - art. 166 KPA oraz art. 7 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.).

Skargę Lecha K., podtrzymującą zarzuty zgłoszone w odwołaniu, uwzględnił Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie, który wyrokiem z dnia 4 marca 1996 r. [...] uchylił decyzje organów podatkowych obu instancji. W motywach takiego rozstrzygnięcia podano, że zgodnie z art. 7 i 77 § 1 KPA organy administracji państwowej obowiązane są do zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego wyjaśniającego stan faktyczny sprawy, a obowiązek ten nie może być przerzucany na stronę postępowania. Obok powołanych przepisów, w rozpoznawanej sprawie naruszono też - zdaniem Sądu - art. 75 oraz 89 KPA i stosując zasadę in dubio pro fisco, rozstrzygnięto na niekorzyść strony wszelkie wątpliwości wiążące się z wartością spadku.

Powyższe orzeczenie rewizją nadzwyczajną z dnia 11 lipca 1996 r. zaskarżył Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie i zarzucając rażące naruszenie art. 328 § 2 KPC w związku z art. 393 § 1 KPC i art. 211 KPA, domagał się - na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) - uchylenia kwestionowanego wyroku i przekazania sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Lublinie do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono, że według art. 328 § 2 KPC, który w związku z art. 393 § 1 KPC i art. 211 KPA ma w rozpatrywanej sprawie odpowiednie zastosowanie, uzasadnienie wyroku powinno zawierać wskazanie podstawy faktycznej rozstrzygnięcia, jak też wyjaśnienie jego podstawy prawnej. W świetle tej regulacji, stosowanej odpowiednio do kompetencji Naczelnego Sądu Administracyjnego, jest oczywiste, że uzasadnienia wyroków tego Sądu powinny zawierać między innymi szczegółowe powody rozstrzygnięcia, a w wyrokach uchylających decyzje dokładne określenie nieprawidłowości postępowania administracyjnego, które - stosownie do treści art. 22 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym - uzasadniają takie uchylenie. Tylko wówczas spełniony zostaje

ustawowy obowiązek informowania stron o przesłankach, którymi kierował się Sąd przy rozstrzyganiu sprawy, a organy administracji uzyskują niezbędną wskazówkę co do kierunków dalszego postępowania.

Sąd Najwyższy rozważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest ze wskazanych w niej przyczyn w pełni uzasadniona. Lektura uzasadnienia zaskarżonego wyroku rzeczywiście nasuwa bardzo poważne wątpliwości. Poza krótkim opisem treści art. 7 i 77 § 1 KPA oraz skutków ich niedopełnienia przez organy administracji państwowej, uzasadnienie ogranicza się do postawienia organom podatkowym obu instancji ogólnikowego zarzutu naruszenia tych przepisów, a ponadto przepisów art. 75, 89 KPA, w tym zresztą wypadku bez odwoływania się do ich treści. Sąd nie podaje w szczególności, na czym owe naruszenia polegały. Oceny tej nie zmienia jednozdaniowy fragment uzasadnienia, w którym napisano, że "jak wynika z akt przedmiotowej sprawy wszelkie wątpliwości w przedmiocie ustalenia zbliżonej do rzeczywistej, wartości nabytego prawa majątkowego w drodze spadku, organy skarbowe obu instancji przyjęły na niekorzyść strony, przyjmując zasadę "in dubio pro fisco", która w utrwalonym już orzecznictwie NSA, SN oraz Trybunału Konstytucyjnego - nie znalazła jakiegokolwiek akceptacji". Cytowane twierdzenie formułuje bowiem podobnie ogólnikowy zarzut, że wszelkie wątpliwości nasuwające się przy ustalaniu rzeczywistej wartości masy spadkowej organy skarbowe rozstrzygnęły wyłącznie na niekorzyść strony.

Taka wypowiedź nie powinna satysfakcjonować nawet strony uzyskującej skądinąd korzystne dla siebie uchylenie zaskarżonych decyzji, gdyż nie dowiaduje się ona, które z zarzutów, dlaczego i w jakim zakresie znalazły zrozumienie Sądu. Natomiast podobna wypowiedź Sądu musi w organach podatkowych powodować poczucie swoistej bezradności, wynikające z braku jakichkolwiek wskazań co do sposobu prowadzenia dalszego postępowania administracyjnego.

Podzielając zarzut rewizji nadzwyczajnej, że zaskarżony wyrok stanowi rażące naruszenie art. 328 § 2 KPC, stosowanego tu odpowiednio na podstawie art. 59 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), należało też przychylić się do wniosku rewizji o uchylenie tego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Lublinie do ponownego rozpoznania.

Z wyżej wskazanych względów Sąd Najwyższy, biorąc pod uwagę treść art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego (...), (Dz. U. Nr 43, poz. 189) - orzekł, jak w sentencji.

=====