

Wyrok z dnia 10 lipca 2002 r.

III RN 135/01

Urząd skarbowy nie może umorzyć, a także odroczyć, płatności podatku przypadającego samorządowi terytorialnemu bez wniosku lub zgody przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 10 lipca 2002 r. sprawy ze skargi Leszka S. na decyzję Izby Skarbowej w B. z dnia 22 września 1999 r. [...] w przedmiocie odmowy umorzenia podatku od spadków i darowizn, na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego w Białymstoku z dnia 22 listopada 2000 r. [...]

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

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

W dniu 6 kwietnia 1999 r. Leszek S. zwrócił się do [...] Urzędu Skarbowego w B. z wnioskiem o umorzenie podatku od darowizny w kwocie 1.240,80 złotych (z odsetkami) naliczonego ostateczną decyzją wymiarową z 4 grudnia 1998 r. Organ podatkowy wystąpił do Prezydenta Miasta B. o zajęcie stanowiska w sprawie, a następnie - zgodnie z tym stanowiskiem - decyzją z 16 czerwca 1999 r., powołując się na art. 67 § 1 i art. 207 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa oraz § 1 ust. 1 pkt 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z 31 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa, nie uwzględnił wniosku. Oprócz wskazanych wyżej przepisów podstawę prawną decyzji stosownie do jej uzasadnienia, stanowił art. 17 § 2 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jed-

nostek samorządu terytorialnego w latach 1999 - 2000 (Dz.U. Nr 150, poz. 983 ze zm.). Stosując się do brzmienia tego przepisu organ podatkowy stwierdził, że był związany postanowieniem Prezydenta Miasta B. z dnia 4 czerwca 1999 r. o niewyrażeniu zgody na umorzenie podatku.

W odwołaniu od tej decyzji Leszek S. zarzucił naruszenie art. 67 § 1 Ordynacji podatkowej oraz sprzeczność ustaleń z materiałem zebrany w sprawie podnosząc, że skoro wykazał, iż znajduje się w trudnej sytuacji rodzinnej i materialnej uniemożliwiającej mu uiszczenie podatku od darowizny, to niezasadnie uznano brak przesłanek do umorzenia tego podatku.

Decyzją z dnia 22 września 1999 r. Izba Skarbowa w B. utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję. Izba Skarbowa podkreśliła, że stosowanie ulg w podatku od spadków i darowizn, stanowiącym dochód jednostek samorządu terytorialnego, zależy od zajętego w tej sprawie stanowiska przewodniczącego zarządu danej jednostki samorządu terytorialnego. W tej sprawie organ samorządu nie godził się na umorzenie podatku. Jego stanowisko jest wiążące dla organów podatkowych.

W skardze wniesionej do NSA Leszek S. podtrzymał dotychczasowe zarzuty dodając, że jego sytuacja rodzinna uległa dalszemu pogorszeniu.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Białymstoku wyrokiem z dnia 22 listopada 2000 r., na podstawie art. 22 ust. 2 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), uchylił zaskarżoną decyzję. Według NSA obowiązujący współudział urzędu skarbowego i organu samorządowego (art. 17 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000) nie powinien powodować formalnego powołania się przez urząd skarbowy na związanie stanowiskiem organu samorządowego, takie stanowisko jest bowiem jednym (ale nie jedynym) z elementów branych pod uwagę przy ocenie wniosku o umorzenie podatku stanowiącego dochód jednostki samorządu terytorialnego. Organy skarbowe powinny we własnym zakresie rozważyć sprawę z punktu widzenia przesłanek art. 67 § 1 Ordynacji podatkowej, to jest miały obowiązek dokładnego ustalenia sytuacji strony, a następnie oceny, czy zachodzą okoliczności uzasadniające umorzenie zaległości podatkowej, przy jednoczesnym rozważeniu stanowiska organu samorządowego. Inaczej bowiem strona, której nie przysługuje zażalenie na postanowienie organu samorządowego, pozbawiona byłaby możliwości dochodzenia swego uprawnienia. W związku z tym ewentualne naruszenie art. 67 § 1 Ordynacji podatkowej może być podważone przez podatnika wyłącznie

przez zaskarżenie decyzji organu podatkowego.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego we wniesionej do Sądu Najwyższego rewizji nadzwyczajnej zarzucił wyrokowi Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodka Zamiejscowego w Białymstoku rażące naruszenie przepisów art. 17 ust. 2 i 4 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000 w związku z art. 67 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) oraz art. 16 ust. 1 pkt 2 i art. 22 ust. 2 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. We wniosku rewizji nadzwyczajnej Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego domagał się uchylenia zaskarżonego wyroku i przekazania do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

W zakresie sprawy, podlegającej w ramach podstaw rewizji nadzwyczajnej rozpoznaniu przez Sąd Najwyższy (por. art. 393¹¹ KPC), zasadnicze znaczenie miało ustalenie wykładni art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000. Według brzmienia tego przepisu, w przypadku pobieranych przez urząd skarbowy podatków i opłat stanowiących w całości dochody jednostek samorządu terytorialnego, urząd ten może odraczać, umarzać lub rozkładać na raty podatki oraz zwalniać płatnika z obowiązku pobierania oraz wypłat podatku lub zaliczek na podatek, wyłącznie na wniosek lub za zgodą przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Ze sformułowania tego („wyłącznie na wniosek lub za zgodą”) wynika jasno, że urząd skarbowy może zrealizować przyznaną mu kompetencję odnośnie do podatków i opłat stanowiących w całości dochody jednostek samorządu terytorialnego, tylko („wyłącznie”) zgodnie ze stanowiskiem organu reprezentującego samorządowego decydenta. Jest to uregulowanie odpowiednie do szczególnej pozycji organów skarbowych w odniesieniu do należności przypadających samorządowi terytorialnemu. Określony w ustawie organ tego samorządu ma pełną, można powiedzieć wierzycielską kompetencję w zakresie takich dyspozycji jak udzielanie ulg, odraczanie, czy umarżanie (por. art. 17 ust. 1 powołanej ustawy z 26 listopada 1998 r.). Natomiast urząd skarbowy, do którego należy pobieranie podatków przypadających samorządowi terytorialnemu, został - ze względów pragmatycznych - niejako tylko przy okazji, wyposażony w kom-

petencję do wyrażania wobec zainteresowanych podatników rozstrzygnięć między innymi co do odraczania i umarzania podatku stanowiącego dochód jednostki samorządu terytorialnego. Jest to jednak kompetencja subsydiarna w stosunku do tej, która przysługuje organowi samorządowemu (art. 17 ust. 1) i która wyraża się określonym uprawnieniem tego organu (art. 17 ust. 2 ustawy). Materialnoprawnym odniesieniem rozważanego układu kompetencji organów skarbowych i organów uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego są przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, w szczególności art. 67 § 1 tej ustawy, określający przesłanki umorzenia zaległości podatkowej w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym. Urząd Skarbowy podejmuje decyzję na podstawie powyższego przepisu oraz na podstawie art. 17 ust. 2 powołanej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, który - w odniesieniu do dochodów samorządowych - określa zakaz (niedopuszczalność) umorzenia podatku bez wniosku lub zgody przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Powołana ustawa w art. 17 ust. 4 stanowi, że realizowanie kompetencji samorządu terytorialnego następuje w formie postanowienia przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego, oraz że na postanowienie to nie przysługuje zażalenie. Wyłączenie zaskarżalności tego postanowienia może nasuwać zastrzeżenia, skoro - jak to wyżej przedstawiono - stanowi ono wiążący warunek decyzji organu skarbowego, a pomimo to nie podlega - co do istoty rozstrzygnięcia - kontroli instancyjnej.

W tej ostatniej kwestii wnoszący rewizję Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazał, że w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego ugruntowany jest pogląd, że na postanowienie, o których mowa w art. 17 ust. 4 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego przysługuje skarga do Naczelnego Sądu Administracyjnego, stosownie do art. 16 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 34 ust. 3 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Oznacza to, że podatnik podatku przypadającego samorządowi terytorialnemu może wezwać, przewodniczącego jednostki samorządu terytorialnego do usunięcia naruszenia prawa w postanowieniu dotyczącym art. 67 § 1 Ordynacji podatkowej, a w razie bezskuteczności wezwania poddać to postanowienie weryfikacji sądowej. Dopuszczalność sądowej kontroli postanowienia, o którym mowa w art. 17 ust. 4 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, nie została zauważona w ocenie prawnej zaskarżonego wyroku. Budzi zastrzeżenia dokonana w tym wyroku wykładnia wskazanych przepisów

ustawy, która pozostaje w wyraźnej sprzeczności z jej art. 17 ust. 2.

Z powyższych przyczyn Sąd Najwyższy uznał, że rewizja nadzwyczajna miała usprawiedliwioną postawę (art. 393¹³ KPC).

=====