

W jakich przypadkach można podważyć uchwałę

Głosa do postanowienia NSA z 19 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 513/13

Postanowieniem z 19 czerwca 2013 r. (sygn. akt II FSK 513/13¹), NSA przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów tego sądu ponownie zagadnienie prawne, które było już przedmiotem uchwały NSA (uchwały z 3 grudnia 2012 r., sygn. akt I FPS 1/12²). NSA uznał, że rozstrzygnięcie sprawy wymagałoby zastosowania tej uchwały i jednocześnie stwierdził, że nie podziela stanowiska w niej przedstawionego ani wspierającej je argumentacji.

Uchwała z 3 grudnia 2012 r., którą kwestionuje postanowienie z 19 czerwca tego roku, podjęta została w następującym stanie faktycznym: Przed upływem terminu przedawnienia doszło do zapłaty podatku wynikającego z decyzji pierwszoinstancyjnej. Następnie od decyzji tej zostało wniesione odwołanie. Przed upływem terminu przedawnienia nie nastąpiło rozstrzygnięcie odwołania przez organ odwoławczy.

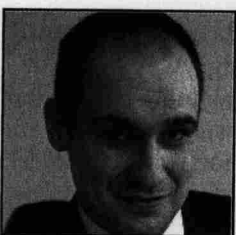
W odniesieniu do takiego stanu faktycznego orzeczono, że w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej (op), w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r., po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 op). Z kolei w sprawie o sygn. akt II FSK 513/13, w której skład orzekający zdecydował się na przedstawienie składowi poszerzonemu tego zagadnienia, stan faktyczny jest następujący:

- po upływie terminu przedawnienia nastąpiło określenie przez organ podatkowy pierwszej instancji straty podatkowej;
- po upływie terminu przedawnienia organ podatkowy uchylił następnie decyzję pierwszoinstancyjną i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji.

Stany faktyczne obu spraw są zatem odmienne. Po pierwsze w sprawie, w której została podjęta



DR TOMASZ BURCZYŃSKI
radca prawny



DR TOMASZ NOWAK
Katedra Prawa Finansowego,
Wydział Prawa i Administracji,
Uniwersytet Łódzki

uchwała z 3 grudnia 2012 r., treścią decyzji było ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego, zaś w sprawie, w której wydano postanowienie z 19 czerwca tego roku (sygn. akt II FSK 513/13), określono stratę podatkową.

Po drugie w sprawie, w której została podjęta uchwała z 3 grudnia 2012 r., doszło do uiszczenia należności określonej decyzją, podczas, gdy w sprawie, w której wydano głosowane postanowienie, do zapłaty nie doszło, gdyż ze względu na treść decyzji było to niemożliwe.

Już te podstawowe różnice przesądzają, iż na rozstrzygnięcie sprawy o sygn. akt II FSK 513/13 nie ma wpływu uchwała z 3 grudnia 2012 r.

Celem glosy jest:

1. wykazanie, że sprawa, w której wydano głosowane postanowienie, nie była adekwatna, aby podważyć uchwałę z 3 grudnia 2012 r. w trybie określonym w art. 269 § 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi³, oraz
2. przedstawienie sposobu rozstrzygnięcia przez skład poszerzony pytania prawnego, niespełniającego wymagań określonych w art. 269 § 1 ppsa.

Upływ terminu

Najistotniejszym zagadnieniem, z jakim musiał zmierzyć się NSA przy podjęciu uchwały z 3 grudnia 2012 r., było rozstrzygnięcie, jaki wpływ na dopuszczalność prowadzenia postępowania podatkowego po upływie terminu przedawnienia ma okoliczność zapłaty podatku, w zakresie którego wysokości prowadzone jest to postępowanie. W tym celu NSA uznał za istotne rozstrzygnięcie, czy wygaśnięcie na skutek zapłaty nie stoi na przeszkodzie wygaśnięciu w inny sposób, jakim jest przedawnienie. Skutek zapłaty oraz skutek przedawnienia, jakim w obu przypadkach jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, okazał się zasadniczym zagadnieniem, które wymagało zaangażowania składu poszerzonego.

¹ Opublikowane w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (dalej: „CBOSA”) na <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

² CBOSA.

³ Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm., dalej powoływana jako „ppsa”.

W sprawie o sygn. akt II FSK 513/13 nie ma potrzeby rozstrzygać tych zagadnień, gdyż potencjalnie mogło dojść w niej do wygaśnięcia zobowiązania tylko w jeden sposób, tj. przez przedawnienie. W sprawie tej nie doszło – bo nie mogło dojść – do zapłaty podatku, zatem kwestia dwukrotnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego nie jest zagadnieniem spornym.

Jednolitość orzeczeń

Uchwała z 3 grudnia 2012 r. nie może zmienić linii orzeczniczej NSA dotyczącej przedawnienia wydania decyzji określającej stratę podatkową. Kwestia przedawnienia kompetencji do określenia straty jest od jakiegoś czasu rozstrzygana jednolicie w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Linie orzeczniczą NSA w sprawach tego rodzaju zapoczątkował wyrok z 13 maja 2013 r., sygn. akt II FSK 402/09⁴. W wyroku tym wyraźnie wyjaśniono, że prawo do wydania decyzji określającej wysokość straty, o której mowa w art. 24 op, nie ulega przedawnieniu w rozumieniu art. 70 § 1 op, gdyż nie dotyczy zobowiązania podatkowego, co jednak nie oznacza, że nie jest ograniczone w czasie. Ograniczenie to wynika wyłącznie z funkcji, jaką dla ustalenia prawopodatkowego stanu faktycznego odgrywa wysokość straty poniesionej przez podatnika w latach poprzednich. Decyzja określająca stratę na podstawie art. 24 op może zostać wydana tak długo, jak długo możliwa jest weryfikacja deklaracji za rok podatkowy, w którym strata ta została odliczona. Linie tę kontynuują wyroki NSA: z 27 lipca 2010 r., sygn. akt II FSK 583/09, II FSK 659/09 oraz II FSK 794/09, z 15 grudnia 2010 r., sygn. akt II FSK 1528/09 oraz II FSK 1128/09, z 7 stycznia 2011 r., sygn. akt II FSK 1566/09 oraz z 25 stycznia 2012 r., II FSK 1345/10⁵. Brak jest orzeczeń, w których NSA zajęłoby stanowisko odmienne.

W wyroku z 13 maja 2010 r. NSA wskazał jednocześnie, że przedstawiony w nim pogląd nie jest rozbieżny z uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 czerwca 2009 r. (sygn. akt I FPS 9/08⁶), odnoszącą się do stosowania art. 70 § 1 op do należności z tytułu nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług, ponieważ w przeciwieństwie do zakresu przedmiotowego tej uchwały rozliczenie straty nie dotyczy należności, a więc nie dotyczy ani zobowiązania podatko-

wego, ani zwrotu podatku, ale elementu stanu faktycznego. W powołanym wyroku wyraźnie zatem odróżniono:

- sprawę podatkową, w której orzeka się o wysokości zobowiązania podatkowego (jak w sprawie I FPS 1/12) lub o wynikającej z przepisów prawa podatkowego wysokości należności przysługującej podatnikowi od organu podatkowego (jak w sprawie I FPS 9/08), oraz
- sprawę podatkową, w której orzeka się o elementach stanu faktycznego (jak w sprawach dotyczących przedawnienia prawa wydania decyzji określającej wysokość straty podatkowej).

Zdaniem NSA, przedawnienie orzekania w sprawie straty podatkowej jest innym zagadnieniem od przedawnienia orzekania w sprawie zobowiązania podatkowego lub w sprawie zwrotu podatku. Orzecznictwo ukształtowane na gruncie spraw dotyczących przedawnienia wymiaru zobowiązania podatkowego lub zwrotu podatku pozostaje bez wpływu na sprawy, w których rozstrzyga się o przedawnieniu orzekania o wysokości straty podatkowej. W orzecznictwie NSA kwestia przedawnienia prawa do wydania decyzji określającej wysokość straty nie jest traktowana tożsamo z przedawnieniem prawa wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Uzasadnienie poglądu stanowiącego ukształtowaną już linię orzeczniczą NSA w zakresie przedawnienia orzekania o wysokości straty podatkowej potwierdza zatem nieadekwatność uchwały I FPS 1/12 w sprawie II FSK 513/13.

Zadanie przed NSA

W związku z nieadekwatnością analizowanego pytania prawnego do treści uchwały składu siedmiu sędziów NSA wyłania się problem, jak powinien postąpić NSA przy rozpoznaniu pytania. W standardowym przypadku NSA może podjąć uchwałę (art. 264 § 2 w związku z art. 187 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – dalej: ppsa), odmówić podjęcia uchwały (art. 267 ppsa), przejąć sprawę do rozpoznania (art. 187 § 3 ppsa) albo przekazać zagadnienie prawne pełnemu składowi Izby (art. 264 § 4 ppsa). Rozpatrywana sprawa nie jest takim przypadkiem, ponieważ postanowienie składu zwykłego zostało wydane na podstawie art. 269 § 1 ppsa. Przepis ten pozwala każdemu składowi sądu administracyjnego przedstawić odpowiedniemu⁷ składowi poszerzonemu NSA zagadnienie prawne, jeżeli sąd administracyjny rozpoznający konkretną sprawę nie podziela stanowiska NSA zajętego wcześniej w uchwale. Nakazuje również zastosować w takiej

Zdaniem NSA, przedawnienie orzekania w sprawie straty podatkowej jest innym zagadnieniem od przedawnienia orzekania w sprawie zobowiązania podatkowego lub w sprawie zwrotu podatku. W orzecznictwie NSA kwestia przedawnienia prawa do wydania decyzji określającej wysokość straty nie jest traktowana tożsamo z przedawnieniem prawa wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

⁴ CBOSA.

⁵ Jw.

⁶ ONSAiWSA z 2009 r. nr 5, poz. 87.

⁷ Użyty przez ustawodawcę w art. 269 § 1 ppsa wyraz „odpowiedniego” rozumiemy w ten sposób, że skład przedstawiający pytanie w tym trybie ma obowiązek zaadresować je do takiego samego składu jak ten, który wydał kwestionowaną uchwałę. Ustawodawca wskazał na konieczność zachowania symetrii, bowiem o ile można sobie wyobrazić całą Izbę podważającą uchwałę składu siedmiu sędziów, o tyle wykluczone jest podważanie uchwały całej Izby przez skład siedmiu sędziów, a do tego mogłaby prowadzić odmienna interpretacja. W rozpatrywanym wypadku jest to skład siedmiu sędziów. Jak się wydaje, tak samo odczytał analizowane sformułowanie skład pytający. Analogicznie również: A. Kabat [w:] B. Dauter, B. Gruszczynski, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Wydanie 5, LEX 2013, komentarz do art. 269 ppsa, pkt 8 oraz powołana tam literatura.

sytuacji art. 187 § 1 i 2 ppsa. Oznacza to konieczność odroczenia rozprawy (art. 187 § 1 ppsa), a ponowna uchwała jest w przedmiotowej sprawie wiążąca (art. 187 § 2 ppsa).

Istotne jest jednak przede wszystkim to, że w sprawie zainicjowanej pytaniem prawnym w trybie art. 269 § 1 ppsa poszerzony skład NSA jest – literalnie – obowiązany podjąć ponowną uchwałę; nie ma możliwości odmowy (art. 269 § 2 ppsa). Co więcej, poszerzony skład NSA nie może także przejść sprawy do rozpoznania, bowiem art. 187 § 3 ppsa nie został wymieniony wśród przepisów mających odpowiednie zastosowanie. Z tej perspektywy możliwości działania NSA ulegają ograniczeniu do dwóch przypadków: podjęcia ponownej uchwały, mimo nieadekwatności pytania składu zwykłego, albo wystąpienia do pełnego składu Izby⁸. A. Kabat twierdzi nawet, że postępowanie wdrożone na podstawie art. 269 § 1 ppsa zawsze musi zakończyć się podjęciem uchwały. Taka forma zakończenia tego postępowania będzie obowiązkowa także wtedy, gdy stanowisko zajęte we wcześniejszej uchwale nie ma w danej sprawie w ogóle zastosowania, a powodem uruchomienia rozważanej procedury było oczywiście błędne przekonanie składu orzekającego sądu administracyjnego o istnieniu takiej możliwości⁹. W tym kontekście odpowiedź na przedstawione wyżej pytanie wydaje się być zatem prosta.

Nieprawidłowe pytanie

Pomimo przytoczonych argumentów podjęcie ponownej uchwały na skutek nieadekwatnego pytania prawnego wzbudza istotne wątpliwości.

Gdyby takie pytanie zostało przedłożone w zwykłym trybie, odmowa podjęcia uchwały byłaby w pełni zasadna. Jak trafnie zauważył NSA w postanowieniu składu siedmiu sędziów z 11 czerwca 2008 r.¹⁰, skład orzekający, przedstawiając poważne wątpliwości prawne do rozstrzygnięcia, powinien nawiązać bezpośrednio do okoliczności faktycznych sprawy oraz do przepisów prawnych, które są źródłem wątpliwości, i jednocześnie wykazać, dlaczego ich wyjaśnienie jest konieczne w sprawie. Za niedopuszczalne uznał więc zwrócenie się o rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego w sytuacji, gdy występujące wątpliwości nie są bezpośrednio związane z postępowaniem toczącym się w konkretnej sprawie. W ocenie NSA, prawidłowa wykładnia art. 187 § 1 ppsa uzasadnia również wyłączenie możliwości przedstawienia do wyjaśnienia „wątpliwego” zagadnienia prawnego, które wprawdzie wystąpiło przy rozpoznawaniu konkretnej sprawy, jednak nie ma dla niej rozstrzygającego znaczenia.

Odpowiednie zastosowanie

Uwzględniając powyższy pogląd, należy podkreślić, że choć z jednej strony art. 269 § 2 zdanie drugie ppsa wyłącza od-

⁸ Podobnie: komentarz do art. 269 ppsa autorstwa R. Hausera (red.), J. Drachala, A. Wiktorowskiej i P. Wajdy, pkt 11, LEGALIS 2013.

⁹ A. Kabat [w:] B. Dauter, B. Gruszczynski, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Wydanie 5, LEX 2013, komentarz do art. 269 ppsa, pkt 14.

¹⁰ Sygn. akt II GPS 2/08, LEGALIS nr 123746.

Uchwała konkretna ma pomóc składowi zwykłemu rozstrzygnąć sprawę, poprzez usunięcie poważnych wątpliwości

mowę podjęcia uchwały, to z drugiej strony – ustawodawca nakazuje w art. 269 § 1 zdanie drugie ppsa odpowiednie stosowanie art. 187 § 1 ppsa. „Odpowiedni” charakter odesłania nie oznacza zniesienia przesłanki adekwatności zagadnienia prawnego do sprawy, w której zagadnienie to ma zostać rozstrzygnięte. Nie budzi wątpliwości, że „odpowiednie stosowanie może polegać na zastosowaniu przepisu (lub jego części) wprost, z modyfikacją lub nawet na odmowie zastosowania”¹¹. Jednakże „odpowiedni” charakter odesłania należy rozumieć w przypadku, o którym mowa w art. 269 § 1 ppsa, w ten sposób, że skład orzekający NSA nie może pominąć przedstawienia zagadnienia prawnego składowi rozszerzonemu, jeśli zamierza orzec niezgodnie z wcześniejszą uchwałą podjętą przez skład poszerzony. O ile co do zasady art. 187 § 1 ppsa, posługując się zwrotem „może”, daje składom orzekającym NSA dość dużą swobodę przy korzystaniu z instytucji skierowania zagadnienia prawnego na skład poszerzony, o tyle w przypadku, o którym mowa w art. 269 § 1 ppsa, skład orzekający ma jedynie dwie możliwości: podporządkować się uchwale albo wystąpić z pytaniem. Odpowiednie stosowanie art. 187 § 1 ppsa w przypadku określonym w art. 269 § 1 ppsa oznacza więc jedynie modyfikację zastosowania art. 187 § 1 ppsa w zakresie swobody składu orzekającego. W pozostałym zakresie nie ma uzasadnienia, aby wyłączyć zastosowanie tego przepisu wprost, bowiem prowadziłoby to do zanegowania jego istoty.

Kwestionowanie uchwał

Wykładnia analizowanych przepisów prowadząca do wniosku, że nawet w wypadku nieadekwatności pytania do wcześniejszej uchwały konieczne jest ponowne podjęcie uchwały, ma również niemożliwe do zaakceptowania konsekwencje. Otwiera bowiem drogę do kwestionowania uchwał składów poszerzonych NSA w każdej, luźno związanej albo nawet niezwiązanej z daną uchwałą sprawą. W konsekwencji ułatwia podważanie tych uchwał, pozbawiając je pożądanej sta-

¹¹ Por. uchwała SN z 18 grudnia 2001 r., sygn. akt III ZP 25/01.

bilności, a uczestników obrotu prawnego – pewności prawa i zaufania do NSA. Skoro trwałość linii orzecznictwa sądowego jest wartością samą w sobie, bo tworzy stan pewności prawnej w zakresie stosowania określonych przepisów¹², to taką samą wartością jest trwałość uchwał składów poszerzonych NSA. Taki powód jest wystarczający do odrzucenia literalnej interpretacji art. 269 § 2 ppsa¹³.

Ponadto, ponowna uchwała stanie się, na mocy art. 269 § 1 w związku z art. 187 § 2 ppsa, wiążąca w danej sprawie. Tym samym NSA będzie miał obowiązek podporządkować się uchwale. Jak zasadnie wskazano w piśmiennictwie, skład sądu, który przedstawił zagadnienie do rozstrzygnięcia składowi poszerzonemu, nie może odstąpić od wykładni dokonanej przez ten ostatni. Bezwzględna moc uchwały podjętej na mocy komentowanego przepisu wiąże sąd kasacyjny na każdym etapie postępowania¹⁴. Jak jednak pogodzić uchwałę rozstrzygającą, czy w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 op, w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r., dopuszczalne jest w każdym czasie prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 op), ze sprawą, w której nie było zapłaty podatku? Uchwała konkretna ma też pomóc składowi zwykłemu rozstrzygnąć konkretną sprawę, poprzez usunięcie poważnych wątpliwości tego składu. W tym wypadku ponowna uchwała nie będzie mogła spełnić swojej funkcji.

W konsekwencji, podjęcie ponownej uchwały byłoby w przedmiotowej sprawie nieusprawiedliwione. Zakaz odmowy podjęcia uchwały wynikający z art. 269 § 2 ppsa nie ma charakteru absolutnego. Jeżeli pytanie prawne kwestionujące wcześniejszą uchwałę NSA zostało zadane w sprawie, w której ta uchwała nie może mieć zasto-

sowania, dopuszczalna jest odmowa podjęcia ponownej uchwały. Niezależnie od tego – skład pytający stworzył zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, które nadaje się do rozstrzygnięcia przez całą Izbę Finansową na podstawie art. 264 § 4 ppsa. Nie można bowiem wykluczyć, że odmowa podjęcia uchwały przez skład siedmiu sędziów w tej sprawie mogłaby okazać się niewystarczająca, aby zapobiec podobnym sytuacjom w przyszłości.

Procedura również ważna

Warto przypomnieć podobną sprawę, która dotykając istotnego zagadnienia materialnoprawnego, wywołała także spór proceduralny. W uchwale całej Izby Gospodarczej NSA z 22 czerwca 2011 r.¹⁵ przesądzono, że w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 op nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiszczył, nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego. Do dyskusyjnej uchwały¹⁶ zgłoszono liczne zdania odrębne, w których podniesiono też poważne zarzuty proceduralne pod adresem uchwały. Sędzia NSA Marzenna Zielińska wskazała m.in., że uzasadnienie uchwały zupełnie abstrahuje od sprawy, w jakiej zostało przekazane zagadnienie prawne, lecz stanowi coś w rodzaju zarzuconej od 29 grudnia 1989 r. instytucji wytycznych Sądu Najwyższego w zakresie wykładni prawa i praktyki sądowej. Kontrowersje związane z tą uchwałą należy odnieść również do sprawy zainicjowanej postanowieniem z 19 czerwca 2013 r. Niezależnie bowiem od trafności przyszłego rozstrzygnięcia, takie spory obniżają autorytet Naczelnego Sądu Administracyjnego.

¹⁵ Sygn. akt I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011 r., nr 5, poz. 93.

¹² Wyrok NSA z 20 stycznia 2005 r., sygn. akt FSK 1319/04, LEX nr 423971.
¹³ Por. L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2006, s. 150 i 151.
¹⁴ Zob. komentarz do art. 187 ppsa, autorstwa R. Hausera (red.), J. Drachala, A. Wiktorowskiej, R. Stankiewicz, pkt 5, LEGALIS 2013.

¹⁶ Zob. glosy krytyczne K. Lasińskiego-Suleckiego i W. Morawskiego – Przegląd Podatkowy 2011 r., nr 10, s. 47 i nast.; K. Pachnika, LEX/el. 2011 oraz B. Brzezińskiego, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2012 r., nr 5, s. 419, a także stanowisko H. Filipczyk [w:] Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, praca zbiorowa pod red. B. Brzezińskiego, Warszawa 2013, s. 34.

Miesięcznik „PRAWO i PODATKI” – zawsze do Państwa dyspozycji

W każdym numerze omawiamy:

- najnowsze zmiany w przepisach podatkowych,
- aktualne interpretacje regulacji prawnych,
- najnowsze orzecznictwo,
- analizy przepisów poparte podstawami prawnymi.



Polecam serdecznie

Marek Kutarba
dyrektor wydawniczy
Wiedza i Praktyka

Zamówienia na prenumeratę proszę kierować na adres e-mail cok@opp.com.pl,
telefonicznie 22 518 29 29, faksem 22 617 60 10.