

W Y R O K

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 21 września 2007r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach
w składzie następującym:

Przewodniczący	Sędzia WSA Maria Grabowska
Sędziowie	Sędzia WSA Danuta Kuchta, Asesor WSA Mirosław Surma (spr.)
Protokolant	Asystent sędziego Krzysztof Armański

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 21 września 2007r.

sprawy ze skargi Spółki A . w W.
na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej
z [...] nr [...]
w przedmiocie wstrzymania wykonania decyzji

- I. **uchyła zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie organu pierwszej instancji;**
- II. **stwierdza nieważność postanowienia Dyrektora Izby Skarbowej z dnia [...] nr [...];**
- III. **określa, iż postanowienia wymienione w punkcie I i II nie mogą być wykonane w całości;**
- IV. **zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej na rzecz A w W. kwotę 357 (trzysta pięćdziesiąt siedem) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania.**

Sygn. akt I SA/Ke 331/07**Uzasadnienie**

Wnioskiem z dnia [...] Spółka A. w W. zwróciła się do Dyrektora Izby Skarbowej m.in o wstrzymanie wykonania decyzji Dyrektora Izby Skarbowej z dnia [...] nr [...], poprzez przyjęcie w trybie art. 224a §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej zabezpieczenia wykonania tej decyzji.

W dniu [...] Dyrektor Izby Skarbowej wydał postanowienie nr [...], którym przyjął w formie depozytu gotówkowego zabezpieczenie wykonania zobowiązania w łącznej wysokości [...] zł. Następnie postanowieniem z dnia [...] nr [...] Dyrektor Izby Skarbowej odmówił wstrzymania wykonania decyzji. Na skutek wniesionego przez stronę zażalenia postanowieniem z dnia [...]. nr [...] Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy zaskarżone postanowienie. Uzasadniając rozstrzygnięcie organ wyjaśnił, że po wydaniu postanowienia z dnia [...] w dniu [...] na konto Urzędu Skarbowego została wpłacona kwota zabezpieczenia, która według wyjaśnienia strony pochodziła w całości ze środków B Organ stwierdził, że zobowiązany – spółka A w wyznaczonym przez organ terminie nie wpłaciła kwoty zabezpieczenia, wobec czego należało odmówić wstrzymania decyzji, zgodnie z art. 224a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Przy czym organ wskazał, że postanowieniem z dnia [...], wydanym na podstawie art.33g Ordynacji podatkowej rozstrzygnięto sprawę dotyczącą zgody organu na przyjęcie zabezpieczenia w zaproponowanej przez podatnika formie, nie był to natomiast akt służący stwierdzeniu przyjęcia zabezpieczenia, ani też akt rozstrzygający sprawę wniosku strony co do wstrzymania wykonania decyzji. Ponadto wbrew twierdzeniom strony, postanowienie wydane w trybie art. 224a Ordynacji podatkowej jest aktem rozstrzygającym sprawę, przy którym organ ma prawo wstrzymania lub odmowy wstrzymania wykonania decyzji. Następnie organ wyjaśnił, powołując się na wykładnię systemową i celowościową przepisów art. 33 § 1 , art. 33d, i art. 224a Ordynacji podatkowej, że sensem zabezpieczenia wykonania decyzji dokonany w trybie tychże przepisów jest gwarancja wyegzekwowania zobowiązania podatkowego w sposób najbardziej realny i skuteczny, a więc z majątku dłużnika. Odnosząc się do zarzutu Spółki A, co wprowadzenia jej w błąd w zakresie posiadanej zaległości podatkowej Dyrektor Izby Skarbowej wyjaśnił, że kwestia ta nie były przedmiotem postępowania w sprawie, a zatem organ nie miał obowiązku dokonywania szczegółowych rozliczeń i wyjaśnień w niniejszej sprawie.

Na postanowienie to spółka A w W. złożyła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach skargę. Wniosła o uchylenie zaskarżonego rozstrzygnięcia, któremu zarzuciła naruszenie:

- 1) art. 120, art. 121 w związku z art. 216 §2 Ordynacji podatkowej, poprzez wydanie w tej samej sprawie dwóch postanowień wzajemnie się wykluczających co do istoty i zakresu sprawy;
- 2) art. 120, art. 121 w związku z art. 224a § 1 pkt 1 i art. 33d pkt 6 Ordynacji podatkowej poprzez odmowę przyjęcia zabezpieczenia po faktycznym dokonaniu wpłaty zabezpieczenia;
- 3) art. 120, art. 121 i art. 124 w związku z art. 224a § 1 pkt 1 i art. 33d pkt 6 oraz art. 33f Ordynacji podatkowej poprzez odmowę przyjęcia zabezpieczenia ze względu na wpłatę zabezpieczenia przez podmiot inny aniżeli zobowiązana spółka;
- 4) art. 120, art. 121 i art. 124 w związku z art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez wprowadzenie spółki w błąd co do istnienia zaległości podatkowej i konieczności wniesienia zabezpieczenia.

Uzasadniając zarzuty skarżąca Spółka A w pierwszej kolejności podniosła, że postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej z dnia [...] odmawiające wstrzymania wykonania decyzji podatkowej, nie zawiera przepisu prawa na podstawie którego odmowa ta nastąpiła. Wskazany zaś w decyzji art. 224a 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej wskazuje jedynie podstawę prawną przyjęcia zabezpieczenia, nie wynika natomiast z niego w żaden sposób możliwość odmowy wstrzymania wykonania decyzji.

Skarżąca wskazała, że postanowieniem z dnia [...]. nr [...] Dyrektor Izby Skarbowej wstrzymał wykonanie decyzji, natomiast postanowieniem z dnia [...] ten sam organ odmówił wstrzymania wykonania tej samej decyzji, bez uchylenia czy też innego wyeliminowania z obrotu prawnego postanowienia z dnia [...] Tym samym spowodowało to, że w obrocie prawnym istnieją dwa postanowienia tego samego organu, w tym samym zakresie rozstrzygające, co do istoty sprawy, odmiennie.

Zdaniem skarżącej, tryb zabezpieczenia przewidziany w art. 224a Ordynacji podatkowej nie przewiduje żadnej możliwości odmowy przyjęcia zabezpieczenia po faktycznym dokonaniu wpłaty zabezpieczenia. Skoro zatem zabezpieczenie ustalone przez organ podatkowy zostało wniesione w prawidłowej wysokości oraz we właściwym terminie, organ nie miał możliwości odmowy przyjęcia zabezpieczenia.

Dalej Spółka A wskazała, że wbrew twierdzeniom organu podatkowego, przepis art. 33 Ordynacji podatkowej nie ma w niniejszej sprawie zastosowania, albowiem reguluje on tryb zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w toku postępowania podatkowego przed

wydaniem decyzji określającej. W przedmiotowej sprawie, w której strona złożyła wniosek po otrzymaniu decyzji, zastosowanie znajduje tryb przewidziany w art. 224a.

Odnosząc się do odmowy przyjęcia zabezpieczenia ze względu na wpłatę zabezpieczenia przez podmiot inny aniżeli zobowiązana Spółka A, skarżąca zarzuciła, że działaniem tym organ rażąco naruszył art. 120 Ordynacji podatkowej. Nie wskazał przy tym organ przepisu uniemożliwiającego wniesienia zabezpieczenia wykonania decyzji przez osobę trzecią. Ponadto zdaniem strony, organ błędnie przyjął, że zabezpieczenie wykonania decyzji w trybie art. 224a Ordynacji podatkowej jest tożsame z zabezpieczeniem dokonanym w wyniku postępowania egzekucyjnego. Tymczasem zabezpieczenie przewidziane w art. 224a charakteryzuje się tym, że po pierwsze, przepisy wyraźnie nie ograniczają, kto może wnieść takie zabezpieczenie, określając jedynie, iż ma to być depozyt w gotówce, po drugie przepis art. 33 § 5 wyraźnie wskazuje, że istnieją różnice pomiędzy zabezpieczeniem dokonanym na podstawie art. 33 § 1 lub § 2, którego dokonuje się w oparciu o ustawę o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a tym dokonanym na podstawie art. 33d Ordynacji podatkowej, po trzecie zabezpieczenie w gotówce nie zawiera ograniczeń podmiotowych takich jakie istnieją w odniesieniu do gwarancji bankowej czy poręczenia banku. Zdaniem strony zabezpieczenie to ma charakter gwarancyjny, i niezależnie od tego, czyją stanowi własność, organ egzekucyjny ma możliwość wyegzekwowania zobowiązania z przedmiotu zabezpieczenia.

Przechodząc do czwartego z podniesionych w skardze zarzutów skarżąca odniosła się do zawartej w postanowieniu z dnia [...]. informacji, że w dniu 27 grudnia 2006r. na zaległości Spółki w kwocie [...] zł i dodatkowe zobowiązanie w kwocie [...] zł przerachowano kwotę [...] zł wraz z odsetkami, wobec czego kwota podlegająca zabezpieczeniu wyniosła [...] zł. Strona podniosła, że nigdy nie była informowana co do istnienia kwoty 5.407.140,65 zł i nie posiada wiedzy, z jakiego pochodzi źródła i w jaki sposób powstała. Ponadto postanowieniem z dnia [...] organ wstrzymał wykonanie decyzji nie informując, że decyzja została już wykonana poprzez przerachowanie w znacznej części. Strona zakwestionowała również twierdzenie organu, by na dzień 27 grudnia 2006r. jej zaległość wynosiła [...] zł, bowiem w dniu tym na jej rachunek wpłynęła z Urzędu Skarbowego kwota [...] zł. Okoliczność tą organ całkowicie pominął w postanowieniu z dnia [...]

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w Kielcach wniósł o jej oddalenie wywodząc jak w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach zważył, co następuje.

Zgodnie z zasadami wyrażonymi w art.1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r.- Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.) i art. 134 §1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz.1270 ze zm.), określanej dalej jako ustawa P.p.s.a., Sąd bada zaskarżone orzeczenie pod kątem jego zgodności z obowiązującym prawem i nie jest przy tym związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skarga jest zasadna.

Analiza procesu decyzyjnego organu podatkowego wskazuje, że narusza on przepisy postępowania w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na treść rozstrzygnięć, co uzasadnia ich wyeliminowanie z obrotu prawnego.

Zgodnie z art. 224a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy wstrzymuje na wniosek strony wykonanie w całości lub części zaskarżonej decyzji do dnia wydania ostatecznej decyzji lub w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego, do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego w przypadku przyjęcia na wniosek strony zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d Ordynacji podatkowej, wykonania zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę. Jako jedną z form zabezpieczenia art. 33d pkt 6 Ordynacji podatkowej przewiduje depozyt w gotówce. Wstrzymanie wykonania decyzji następuje do wysokości dokonanych zabezpieczeń. Stosownie do art.224a § 2 Ordynacji podatkowej, który odsyła do odpowiedniego stosowania art. 33d-33g Ordynacji podatkowej o przyjęciu lub odmowie przyjęcia zabezpieczenia organ podatkowy rozstrzyga w formie postanowienia, na które przysługuje zażalenie.

Celem nadania takiego brzmienia tej normie prawnej, co nastąpiło nowelizacją Ordynacji podatkowej z dnia 30 czerwca 2005r. (Dz. U. Nr 143, poz.1199) było wprowadzenie możliwości dobrowolnego zabezpieczenia przez podatnika swych interesów do czasu przesądzenia w postępowaniu podatkowym lub w następstwie wniesienia skargi do sądu administracyjnego w postępowaniu przed tym sądem kwestii ciężących na podatniku zobowiązań podatkowych. Przyjęte rozwiązanie może bowiem uchronić niektórych podatników przed likwidacją ich działalności gospodarczej, bądź zmniejszyć dolegliwości związane z prowadzeniem egzekucji. Z drugiej strony ma należycie zabezpieczyć interes skarbu państwa.

Przy czym należy w tym miejscu wyjaśnić, że niezbędne jest rozróżnienie trybu zawartego w art. 224a od trybu uregulowanego w art. 224 Ordynacji podatkowej. Drugi z powołanych przepisów reguluje zasady wstrzymania wykonania decyzji w przypadku uzasadnionym ważnym interesem strony lub interesem publicznym. Rozstrzygnięcie w tym zakresie jest podejmowane przez organ podatkowy w granicach tzw. luzu decyzyjnego. Natomiast w trybie art. 224a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej w razie stwierdzenia przesłanek określonych w tym przepisie, tj. przyjęcia zabezpieczenia wykonania

zobowiązania wynikającego z tej decyzji, organ podatkowy obowiązany jest wstrzymać wykonanie decyzji. Przy czym wstrzymanie wykonania decyzji następuje do wysokości zabezpieczenia. Uprawnione jest zatem ewentualne przymusowe dochodzenie zobowiązania wynikającego z decyzji w części przekraczającej dokonane zabezpieczenie.

Jak już wyżej wskazano w zakresie, o którym mowa w art. 224a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej zastosowanie znajdują przepisy art. 33d-33g tej ustawy. Ostatni z nich stanowi, że w sprawie przyjęcia zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d, wydaje się postanowienie, na które przysługuje zażalenie. A zatem **zastosowanie instytucji wstrzymania wykonania decyzji w ramach art. 224a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej uzależnione jest od uprzedniego podjęcia rozstrzygnięcia w sprawie przyjęcia zabezpieczenia.** Organ rozstrzyga o przyjęciu w formie postanowienia, przy czym możliwe jest wydanie zarówno postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, jak i o odmowie jego przyjęcia. W konsekwencji w tym postępowaniu, niejako wstępnym w stosunku do rozstrzygnięcia w sprawie wstrzymania wykonania decyzji, organ podatkowy rozstrzyga kwestię przyjęcia wnioskowanego przez stronę zabezpieczenia, nadając mu formę postanowienia. Podkreślić należy, że w ramach tylko takiego postępowania mogą być rozstrzygane ewentualne spory dotyczące formy, trybu składania i przyjmowania zabezpieczenia. **Jeśli organ wyda postanowienie, w którym pozytywnie rozpatrzy wniosek strony o przyjęciu zabezpieczenia, to** jak już wyżej podniesiono, **stosownie do treści art. 224a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej obowiązany jest wstrzymać wykonanie decyzji.**

Wbrew twierdzeniu organu wyrażonemu w zaskarżonym rozstrzygnięciu **postanowienie** o przyjęciu wnioskowanego przez stronę zabezpieczenia **nie rozstrzyga kwestii zgody na przyjęcie zabezpieczenia, a potwierdza (stwierdza) jego przyjęcie bądź odmowę przyjęcia. Rozstrzygnięcie to nie może być więc obwarowane klauzulą dodatkową, np. warunkiem czy terminem.** W ocenie Sądu rozstrzygnięcie to ma charakter deklaratoryjny, potwierdzający czy organ proponowane i dokonane zabezpieczenie akceptuje bądź nie. W tym postępowaniu może być dokonywana też weryfikacja sposobu zabezpieczenia i jego formy, a ewentualne niekorzystne rozstrzygnięcie strona może zwalczać przysługującymi jej środkami zaskarżenia. **Nie można** natomiast **temu rozstrzygnięciu**, jak uczynił to organ w sprawie, **nadawać charakteru promesy na dokonanie zabezpieczenia, a następnie ponownie wypowiedać się w kwestii przyjęcia zabezpieczenia w ramach orzekania w przedmiocie wstrzymania wykonania decyzji.**

Reasumując, rozpoznając wniosek strony organ powinien najpierw rozstrzygnąć kwestię przyjęcia zabezpieczenia, co dopiero następnie otwiera mu drogę do odmowy wstrzymania decyzji lub jej wstrzymania do wysokości przyjętego zabezpieczenia.

Dlatego też, w celu nadania prawidłowego biegu dla rozpoznania złożonego przez skarżącą wniosku Sąd korzystając z dyspozycji art. 135 ustawy P.p.s.a. oprócz zaskarżonego postanowienia wyeliminował też z obrotu rozstrzygnięcie je poprzedzające. Ponieważ zaś powyższe rozstrzygnięcia organu pozostają w ścisłym związku z ułomnym postanowieniem o przyjęciu zabezpieczenia, które to stanowi podstawę procedowania w postępowaniu dotyczącym wstrzymania wykonania decyzji, Sąd wyeliminował je z obrotu, gdyż stoi ono w oczywistej sprzeczności z treścią art. 224a § pkt 1 i § 2 Ordynacji podatkowej (art.247 §1 pkt 3 Ordynacji podatkowej).

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy organ uwzględni wskazane wyżej zalecenia, co do sposobu procedowania.

Mając powyższe na uwadze Sąd działając w warunkach art. 145 § 1 pkt 1 lit. „c” i pkt 2 w związku z art.135 ustawy P.p.s.a. orzekł jak w sentencji wyroku. O kosztach Sąd orzekł na podstawie art. 200 ustawy P.p.s.a., zaś o wstrzymaniu wykonania uchylonych postanowień na podstawie art. 152 ustawy P.p.s.a.