

Wyrok z dnia 7 kwietnia 1998 r.

III RN 20/98

W sytuacji, gdy podatnik nie stwierdzi nadpłaty w dniu złożenia zeznania wstępnego, datą powstania nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych jest data wydania decyzji organu podatkowego stwierdzającego istnienie tej nadpłaty (art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.).

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 7 kwietnia 1998 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Produkcyjno-Handlowo-Usługowego „K.” Spółki z o.o. w J.G. na decyzję Izby Skarbowej w J.G. dnia 26 marca 1996 r. [...] w przedmiocie zarachowania nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za lata 1992 i 1993 r. na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 11 lipca 1997 r. [...]

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

U z a s a d n i e

Urząd Skarbowy w J.G. decyzją z dnia 12 grudnia 1995 r. [...] zarachował Przedsiębiorstwu Produkcyjno-Handlowo-Usługowemu “K.” Spółce z o.o. w J.G. występujące na dzień 3 marca 1995 r. nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 1992 w kwocie 19.248,00 zł i za rok 1993 r. w kwocie 110.138,00 zł na częściowe pokrycie należności z tytułu opłaty skarbowej i odsetek za zwłokę, wyni-

kających z decyzji określających zobowiązania w opłacie skarbowej. Izba Skarbowa w J.G. decyzją z dnia 26 marca 1996 r. [...] utrzymała w mocy zaskarżoną odwołaniem decyzję.

W ocenie organów podatkowych obu instancji różnica między podatkiem należnym a określonym w zeznaniu podatkowym wynikała z nienaliczania i nieuiszczenia przez Spółkę należnej opłaty skarbowej od zrealizowanych, w objętych decyzjami okresie, umów przelewu wierzytelności. Spółka jako cesjonariusz była zobowiązana do uiszczania opłaty skarbowej w wysokości 25% kwot wypłaconych na rzecz cesjonariuszy. Uwzględnienie opłaty skarbowej jako kosztu uzyskania przychodu spowodowało konieczność zweryfikowania dochodu do opodatkowania, a w konsekwencji uznanie, że wpłaty podatku następowały w zawyżonych kwotach. W złożonych przez Spółkę zeznaniach za rok 1992 i 1993 wykazana została niedopłata należności z tego tytułu, a nie nadpłata. W ocenie Izby Skarbowej nadpłata w podatku dochodowym powstała dopiero w dniu 3 marca 1995 r., tj. w dniu wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wyrokiem z dnia 11 lipca 1997 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej i poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego. W ocenie Sądu spór dotyczy daty powstania nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych. Sąd jest zdania, że momentem powstania nadpłaty jest moment spełnienia świadczenia. Niezależnie bowiem od chwili, w której pojawi się możliwość ustalenia wysokości nadpłaty, nadpłata taka rozumiana jako różnica między uiszczonym podatkiem a podatkiem należnym istnieje obiektywnie. Ma to, w ocenie Sądu, doniosłe znaczenie dla oceny, czy podatnik popadł w zwłokę w wykonaniu zobowiązania podatkowego, na które miałyby być zaliczona nadpłata. Zaliczenie nadpłaty wywołuje bowiem skutek w postaci wygaśnięcia zobowiązania (zaległości) od chwili dokonania zapłaty. Z tym też momentem "ustają negatywne skutki w postaci biegu odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej - w tej części w jakiej likwiduje ją nadpłata."

Minister Sprawiedliwości zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił temu wyrokowi rażące naruszenie art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 19 i 29 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) oraz art. 104 Kodeksu postępowania administracyjnego i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku

i oddalenie skargi lub o uchylenie tego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu do ponownego rozpoznania. W ocenie Ministra Sprawiedliwości nie jest trafny pogląd Sądu, że nadpłata zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych jest równoznaczna z nadpłatą podatku i istnieje obiektywnie od chwili jej dokonania. Nadpłata podatku, jak przyjął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 22 sierpnia 1991 r. III ARN 26/91, powstaje bowiem dopiero po rozliczeniu rocznym. Z tych też względów nadpłata zaliczki nie jest nadpłatą podatku, co ma takie konsekwencje, że nadpłaconej w ciągu roku zaliczki nie można przerachować na poczet innego zobowiązania, ani nie można jej zwrócić podatnikowi. Zarachowanie nadpłaty na zaległe lub bieżące zobowiązania podatkowe lub jej zwrot podatnikowi dotyczy zatem tylko nadpłaconego podatku. Nadpłata podatku stanowi różnicę między sumą uiszczonych przez podatnika zaliczek na poczet należnego podatku a podatkiem należnym. W ocenie Ministra Sprawiedliwości nadpłata podatku nie istnieje obiektywnie, lecz musi być stwierdzona przez strony postępowania, tj. podatnika lub organ podatkowy.

Sąd Najwyższy zważył co następuje:

W rozpoznawanej sprawie jest sporne, czy pod pojęciem "nadpłata", o którym mowa w art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) należy rozumieć nadpłacone i nienależnie uiszczone podatki, czy także uiszczone w zawyżonej wysokości zaliczki na podatek.

Przepisy art. 25 ust. 1 i 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nakładają na podatników obowiązek składania bez wezwania deklaracji o wysokości dochodu (straty) osiągniętego od początku roku podatkowego i uiszczania w określonych przez ustawę terminach zaliczek miesięcznych w wysokości różnicy między podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące oraz obowiązek składania zeznań o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym, z tym że zeznanie wstępne składa się do końca drugiego miesiąca roku następnego i w tym terminie podatnik jest obowiązany wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku, natomiast zeznanie o ostatecznej wysokości dochodu

podatnicy są obowiązani złożyć w terminie 10 dni od daty zweryfikowania rocznego sprawozdania finansowego, nie później jednak niż przed upływem sześciu miesięcy następnego roku podatkowego. Z przepisów tych wynika, że zaliczka jest płatnością na poczet przyszłego podatku dochodowego od osób prawnych, którego wysokość może być obliczona dopiero po upływie roku podatkowego (wyrok NSA z 17 lutego 1994 r., S.A./Kr 2174/93, Monitor Podatkowy nr 10, poz. 314). Z kolei przepis art. 27 ust. 1 in fine tej ustawy daje podstawę do wniosku, że podatkiem należnym za dany rok podatkowy jest podatek wynikający z zeznania podatnika, chyba że urząd skarbowy wyda decyzję, w której określi zobowiązanie podatkowe w innej wysokości. Nadpłata w podatku dochodowym od osób prawnych powstaje dopiero po rozliczeniu rocznym (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 sierpnia 1991 r., III ARN 26/91). Uiszczenie przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych zaliczek na ten podatek w zawyżonej, wskutek nienaliczenia i nieuiszczenia opłaty skarbowej, wysokości nie jest zatem równoznaczne z powstaniem nadpłaty w rozumieniu art. 29 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, że nadpłata, gdy doszło do niej wskutek wykonania świadczenia podatkowego w kwocie wyższej niż należna, powstaje od momentu spełnienia świadczenia, nie jest trafny. Należy podzielić pogląd Ministra Sprawiedliwości, że nadpłata musi być stwierdzona przez strony postępowania, tj. podatnika lub organ podatkowy. Skarżąca Spółka składając zeznanie wstępne co do dochodu osiągniętego w 1992 i 1993 roku nie wykazała, że posiada nadpłatę w uiszczonym podatku dochodowym od osób prawnych. Uczynił to organ podatkowy w decyzjach z dnia 3 marca 1995 r. ustalających zobowiązania podatkowe i istniejące nadpłaty. Należy zatem przyjąć, że wobec nie stwierdzenia przez podatnika nadpłaty w dacie złożenia zeznania wstępnego, datą jej powstania jest data wydania decyzji przez organ podatkowy stwierdzającej istnienie tej nadpłaty.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

N o t k a

Powołany w uzasadnieniu **wyrok z dnia 22 sierpnia 1991 r., III ARN 26/91**, został opublikowany w **OSP 1992 r. z. 9, poz. 198 z glosą B. Brzezińskiego i M. Kalinowskiego; Przeglądzie Sądowym 1992 r. nr 11-12, s. 134 z glosą M. Aleksandrowicza; OSP 1993 r. z. 1, poz. 14 z glosą C. Kosikowskiego i w Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego 1993 r. nr 2, poz. 36 z komentarzem M. Kalinowskiego oraz poz. 58 z komentarzem J. Jezińskiego.**

=====