

Wyrok z dnia 14 września 1999 r.

III RN 65/99

Przepis art. 29 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) nie dawał podstaw do przyznania podatnikowi oprocentowania od niesłusznie wyegzekwowanych i zwróconych mu odsetek oraz kosztów postępowania egzekucyjnego.

Przewodniczący: SSN Andrzej Wróbel, Sędziowie: SN Jerzy Kwaśniewski, NSA Bogusław Gruszczyński (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 14 września 1999 r. sprawy ze skargi „F.” Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w T. na decyzję Izby Skarbowej w T. z dnia 28 lutego 1997 r. [...] w przedmiocie oprocentowania nadpłaty, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 4 września 1998 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Decyzją z dnia 13 września 1996 r. Izba Skarbowa w T. uchyliła decyzję [...] Urzędu Skarbowego w tym samym mieście z dnia 30 kwietnia 1996 r. i umorzyła postępowanie w sprawie określenia podatku dochodowego od osób prawnych Spółce z ograniczoną odpowiedzialnością „F.”. W dniach 19 i 24 września 1996 r. organ pierwszej instancji zwrócił Spółce wyegzekwowane w toku postępowania pieniądze, zarachowane na zaległość podatkową, odsetki i koszty egzekucyjne. Dnia 10 października 1996 r. Spółka zażądała zapłaty odsetek od zwróconej kwoty. Oświadczyła, że zwróconą kwotę zaliczyła w części na odsetki, a w części na świadczenie główne.

Decyzją z dnia 12 listopada 1996 r. Pierwszy Urząd Skarbowy w T. określił odsetki w kwocie 1579,40 zł, naliczając je wyłącznie od zwróconej należności głów-

nej. Odmówił natomiast oprocentowania kwoty zarachowanej na pokrycie odsetek za zwłokę oraz kwoty pobranej na poczet kosztów egzekucyjnych.

Izba Skarbowa w T. – rozpatrująca sprawę w wyniku odwołania Spółki – podzieliła co do zasady powyższe stanowisko, korygując jedynie wysokość odsetek w wyniku przyjęcia, że dniem powstania nadpłaty był dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika.

Skargę Spółki od decyzji Izby Skarbowej oddalił Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie-Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku wyrokiem z dnia 4 września 1998 r. W uzasadnieniu zaakceptował stanowisko organów podatkowych, że art. 29 ust. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.) nie dopuszcza możliwości objęcia pojęciem „nadpłaty” nie zwróconych w terminie odsetek od nadpłat oraz kosztów egzekucyjnych. Sąd uznał za niedopuszczalne zastosowanie w drodze analogii przepisów Kodeksu cywilnego, gdyż regulują one stosunki cywilnoprawne i wobec braku wyraźnego przepisu ustawy nie mogą stanowić materialnoprawnej podstawy decyzji administracyjnej. Sąd odmówił również wykładni art. 64 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (jednolity tekst: Dz.U. z 1991 r. Nr 36, poz. 161 ze zm.), o co wносиła Izba Skarbowa w odpowiedzi na skargę.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego zaskarżył rewizją nadzwyczajną Minister Sprawiedliwości, zarzucając rażące naruszenie art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym w związku z art. 29 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.

Minister Sprawiedliwości zauważył, że art. 173 § 1 KPA, stanowiący, iż wniesienie odwołania od decyzji organu podatkowego nie wstrzymuje jej wykonania, miał charakter wyjątku od reguły, w związku z czym organ podatkowy, korzystając z możliwości jego zastosowania, powinien liczyć się z konsekwencjami niezgodnego z prawem działania. Autor rewizji nadzwyczajnej dodał również, że - zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 8 maja 1998 r. (III RN 27/98) - nieostateczna decyzja podatkowa może być wprawdzie podstawą do wszczęcia i prowadzenia postępowania egzekucyjnego, jednakże ryzyko prawidłowości tego postępowania nie może obciążać obywatela lub innego podmiotu, wobec którego bezpodstawnie wszczęto egzekucję. Zdaniem Ministra, przemawia za tym także art. 77 ust. 1 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r.

Wskazując na brak samoistnego charakteru odsetek i kosztów egzekucyjnych,

Minister Sprawiedliwości postawił tezę, że w skład nadpłaty wchodzi nie tylko podatek, ale i związane z nim odsetki. Według słownika języka polskiego nadpłata oznacza bowiem „wplacenie sumy większej, niż się należy”. Skoro egzekwowano podatki z odsetkami, a następnie zwrócono całość, to pojęciem nadpłaty podlegającej oprocentowaniu, objęte są również odsetki.

Przechodząc do kosztów egzekucyjnych autor rewizji nadzwyczajnej podkreślił, że zasady, iż koszty egzekucyjne obciążają zobowiązanego, nie stosuje się, gdy koszty te zostały spowodowane niezgodnym z prawem wszczęciem lub prowadzeniem postępowania egzekucyjnego (art. 64 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji). Kosztów egzekucji nie można zaliczyć do podatków, ale obowiązek ich zwrotu – według rewizji nadzwyczajnej – należy wiązać ze zwrotem podatku. Art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. gwarantuje każdemu prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej. W razie wątpliwości interpretacyjnych przepisy należy tłumaczyć zgodnie z Konstytucją. W przekonaniu Ministra Sprawiedliwości, oprocentowanie zwróconych kosztów egzekucyjnych doprowadzi do zgodności z normami, zasadami i wartościami ustanowionymi w Konstytucji, w tym z zasadą zaufania obywateli do Państwa, która jest składnikiem demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji).

W końcowej części rewizji nadzwyczajnej jej autor zwrócił uwagę na problem sposobu zaliczania przez podatnika zwróconych mu kwot podatku, odsetek i kosztów egzekucyjnych. Przywołując pogląd Sądu Najwyższego zawarty w uchwale z dnia 21 marca 1996 r. (III AZP 39/95, OSNAPiUS 1996 nr 19, poz. 280), że nadpłata podatku jest nienależnym świadczeniem majątkowym o charakterze cywilnoprawnym, do którego podatek nie był zobowiązany (art. 410 § 2 KC), Minister Sprawiedliwości wyraził zapatrywanie, że podatek może potraktować zwróconą kwotę stosownie do przepisu art. 451 KC.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie jest zasadna.

Zacytowana w niej teza, zawarta w uzasadnieniu wyroku Sądu Najwyższego z dnia 8 maja 1998 r. (III RN 27/98), że organ podatkowy wszczynając i prowadząc egzekucję na podstawie nieostatecznej decyzji administracyjnej (art. 173 KPA), po-

nosi ryzyko następcej wadliwości tej decyzji, została wyprowadzona z art. 262 § 1 pkt 1 KPA i dotyczyła wykładni art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (jednolity tekst: Dz.U. z 1991 r., Nr 36, poz. 161 ze zm.). Nie można jej odnieść do art. 29 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.), gdyż regulowana w tym przepisie kwestia nadpłat i ich oprocentowania jest zupełnie inną materią, niż poruszone w art. 262 § 1 pkt 1 KPA zagadnienie kosztów postępowania administracyjnego.

Zarzut rażącego naruszenia powołanego wyżej art. 29 ust. 1 i 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych nie może również uzasadniać twierdzenie, jakoby w skład nadpłaty wchodziły nie tylko podatki, ale i związane z nimi odsetki. Twierdzenie to Minister Sprawiedliwości oparł na definicji „nadpłaty” zamieszczonej w słowniku języka polskiego, zapominając jednak, że posługiwanie się tego typu słownikami nie jest dopuszczalne w sytuacji, gdy dane pojęcie zostało zdefiniowane przez ustawodawcę na użytek konkretnej ustawy. W art. 29 ust. 1 omawianej ustawy wyraźnie określono, że pod pojęciem „nadpłaty” należy rozumieć kwoty nadpłaconych i nienależnie uiszczonych podatków. W skład nadpłaty nie mogą zatem wchodzić odsetki. Ustawodawca jest zresztą konsekwentny. Z punktu widzenia matematyki nadpłata odpowiada pojęciu zaległości podatkowej, tyle tylko, że ze znakiem przeciwnym. Dlatego też ustawodawca nie utożsamia zaległych odsetek z zaległością podatkową, wyraźnie rozgraniczając oba pojęcia w artykułach 19, 20 i 31 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Skoro odsetki nie wchodzi w skład nadpłat, to przepis dotyczący oprocentowania tych ostatnich nie może uzasadniać oprocentowania nie zwróconych przez organ podatkowy odsetek, jak trafnie przyjął Naczelny Sąd Administracyjny. Odrębnym zagadnieniem jest, czy organ podatkowy miał w ogóle podstawę prawną do zwrotu odsetek. Z pewnością podstawy takiej nie zawiera art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Analiza innych przepisów wykraczałaby natomiast poza granice rewizji nadzwyczajnej.

Przechodząc do kwestii postulowanego przez Ministra Sprawiedliwości oprocentowania wyegzekwowanych, a następnie zwróconych kosztów postępowania egzekucyjnego, zauważyć należy, że jest to bardziej postulat *de lege ferenda*, niż zarzut rażącego naruszenia prawa przez Naczelny Sąd Administracyjny. Autor rewizji nadzwyczajnej sam utrzymuje, że kosztów egzekucyjnych nie można zaliczyć do po-

datków. Jeżeli tak, to zarzut ich nieoprocentowania nie może odnosić się do art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, który dotyczy wyłącznie oprocentowania nadpłat podatków.

Odwołanie się do art. 2 i art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. również nie może być skuteczne. Po pierwsze, skoro sąd administracyjny bada legalność decyzji administracyjnej (art. 16 § 2 KPA oraz art. 21 ustawy z dnia 11 maja 1995 r., Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), to bierze pod uwagę stan prawny istniejący w chwili jej wydania. Decyzja Izby Skarbowej w T. została wydana dnia 28 lutego 1997 r., kiedy wspomniana Konstytucja jeszcze nie obowiązywała. Po drugie, czym innym jest konstytucyjne prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została wyrządzona obywatelowi przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej, a czym innym roszczenie o odsetki, wynikające z ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Naprawieniu szkody służy droga cywilnoprawna, w tym powództwo z art. 417 KC. Wskazał na to już Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 października 1990 r., III SA 705/90, wyjaśniając między innymi, że niedotrzymanie przez organ podatkowy terminu z art. 29 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych może uzasadniać odpowiedzialność Skarbu Państwa za szkodę wynikłą z pozbawienia podatnika możliwości korzystania z bezprawnie przetrzymanej kwoty (OSP 1992 r. z. 3, poz. 60 z aprobowaną glosą Bogumiła Brzezińskiego). Nie można zatem przyjąć, że treść art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych pozbawiła podatnika konstytucyjnego prawa do naprawienia szkody. Po trzecie wreszcie, zasady konstytucyjne - łącznie z zasadą państwa prawnego - mogą być wskazówką przy interpretacji przepisów wątpliwych, nie mogą natomiast prowadzić do odczytania przepisów jasno sformułowanych w sposób sprzeczny z ich treścią.

Mając na uwadze, że powołane w rewizji nadzwyczajnej przepisy nie dawały podstaw do naliczania w postępowaniu administracyjnym oprocentowania od zwróconych odsetek i kosztów postępowania egzekucyjnego, bezprzedmiotowe stały się wywody jej autora na temat sposobu zarachowania tego oprocentowania. W tej sytuacji nie zachodzi potrzeba ustosunkowania się do tezy o stosowaniu w postępowaniu administracyjnym art. 451 KC.

Na koniec Sąd Najwyższy pragnie zauważyć, że podstawą rewizji nadzwyczajnej może być tylko naruszenie prawa w stopniu rażącym (art. 57 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym). O rażącym naruszeniu prawa mówi się przede wszystkim wówczas, gdy proste zestawienie treści przepisu

prawa z treścią zaskarżonego wyroku wskazuje na ich wzajemną sprzeczność. W przypadku różnicy poglądów co do wykładni danego przepisu, przyjęcie jednego z nich z reguły nie może być kwalifikowane jako rażące naruszenie prawa.

Uwzględniając wszystkie przytoczone wyżej okoliczności Sąd Najwyższy oddalił rewizję nadzwyczajną na podstawie art. 393¹² KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej – Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) oraz w związku z art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

=====