

**Wyrok z dnia 18 kwietnia 2002 r.**

**III RN 29/01**

**Kwota wpłacona przez podatnika i zarachowana przez urząd skarbowy z podziałem na należność główną oraz odsetki za zwłokę, po uchyleniu przez organ odwoławczy decyzji stwierdzającej istnienie zaległości podatkowej staje się jednorazową nadpłatą w rozumieniu art. 72 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) i podlega w całości zwrotowi wraz z oprocentowaniem. Dodanie do art. 72 Ordynacji podatkowej z dniem 5 czerwca 2001 r. (Dz.U. Nr 39, poz. 459) nowego przepisu § 3, który stanowi o tym w wyraźny sposób, miało jedynie charakter potwierdzający taką wykładnię.**

Przewodniczący SSN Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN Andrzej Kijowski (sprawozdawca), Herbert Szurgacz.

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Ryszarda Walczaka, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 18 kwietnia 2002 r. sprawy ze skargi „P.B.” Spółki z o.o. w S. na decyzję Izby Skarbowej w Szczecinie z dnia 8 lutego 1999 r. [...] w przedmiocie oprocentowania nadpłaty podatku, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 29 czerwca 2000 r. [...] o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

[...] Urząd Skarbowy w S. decyzją z dnia 8 października 1998 r. [...] odmówił Spółce z o.o. „P.B.” w S. oprocentowania odsetek za zwłokę od zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 1994 r. Rozstrzygnięcie to zostało spowodowane wnioskiem o naliczenie oprocentowania od całości kwoty wpłaconej na poczet podatku dochodowego określonego decyzją wspomnianego organu pierwszej instancji z dnia 31 grudnia 1997 r. w następstwie stwierdzenia, że podatnik nie wykonał częściowo swego zobowiązania podatkowego. Tymczasem [...] Urząd Skarbowy

w S. naliczył odsetki tylko od tej części wpłaconej kwoty, która została przezeń zaliczona na poczet zaległości podatkowej, czyli od kwoty 90.765 zł. Rozliczając bowiem wpłatę 226.293 zł dokonał jej proporcjonalnego podziału na należność główną (90.765 zł) i narosłe od niej odsetki (135.528 zł), gdyż kwota wpłaty odpowiadała jedynie zaległości podatkowej, a więc nie wystarczała na równoczesne pokrycie zaległego podatku i odsetek za zwłokę.

Przesłanką wniosku Spółki o naliczenie odsetek od całości powyższej kwoty było uchylene przez Izbę Skarbową w S. w dniu 30 czerwca 1998 r. „decyzji wymiarowej” za 1994 r., połączone z umorzeniem postępowania podatkowego, przy czym jeszcze przed zapadnięciem rozstrzygnięcia drugoinstancyjnego Spółka wpłaciła jedynie kwotę samej zaległości podatkowej i wniosła o umorzenie odsetek. Postępowanie to następnie zostało jednak - w związku z umorzeniem przez organ odwoławczy postępowania wymiarowego - umorzone jako bezprzedmiotowe. W następstwie przedstawionego ciągu zdarzeń prawnych podatnik, kwestionując naliczenie oprocentowania tylko od części kwoty zarachowanej przez organ skarbowy na poczet zaległości podatkowej, domagał się oprocentowania również od części kwoty zaliczonej na odsetki za zwłokę, zarzucając naruszenie art. 77 § 1 i art. 55 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.). Powoływaną wyżej odmowną decyzję [...] Urzędu Skarbowego z dnia 8 października 1998 r. utrzymała w mocy Izba Skarbowa w S. decyzją z dnia 8 lutego 1999 r. [...], argumentując w jej uzasadnieniu, że w świetle przepisów Ordynacji podatkowej brakuje podstaw prawnych do spełnienia żądania podatnika.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie wyrokiem z dnia 29 czerwca 2000 r. [...] uwzględnił skargę podatnika i uchylił zaskarżoną decyzję, jak też poprzedzającą ją decyzję [...] Urzędu Skarbowego w S. z dnia 8 października 1998 r. W motywach tego rozstrzygnięcia NSA wyraził pogląd, że nienależnie zapłaconym podatkiem w rozumieniu art.72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej jest zarówno kwota nienależnego podatku, jak też odsetek zapłaconych czy wpłat zarachowanych przez organ podatkowy jako odsetki od nienależnego podatku. Zwracana kwota odsetek podlega więc również oprocentowaniu w trybie art.77 Ordynacji podatkowej.

Powyższy wyrok Minister Sprawiedliwości zaskarżył rewizją nadzwyczajną, zarzucając rażące naruszenie art.22 ust.1 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 72

§1 pkt 1 i art. 6, jak też art. 77 §1 i art. 55 § 2 Ordynacji podatkowej oraz domagając się na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA uchylenia kwestionowanego wyroku i oddalenia skargi. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej twierdzi się, że NSA wbrew „literalnemu brzmieniu” art.72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej i z pominięciem jej art. 6, a więc z rażącym naruszeniem tych przepisów, utożsamił pojęcie podatku z pojęciem odsetek za zwłokę, co w konsekwencji doprowadziło do niewłaściwej interpretacji art. 77 § 1 Ordynacji podatkowej przez uznanie, że oprocentowaniu na zasadach tego przepisu podlegają również zwracane kwoty odsetek. Podstawy takich twierdzeń nie stanowi zdaniem NSA brzmienie art.77 § 1, który „nie mówi” nic o odsetkach wpłaconych czy pobranych od nienależnie zapłaconego podatku, tylko fakt, że „nie uznanie ich za nadpłatę ograniczyłoby możliwość ich zwrotu na rzecz podatnika, a byłoby sprzeczne z zasadą równego traktowania przez prawo organu podatkowego i podatnika”. Tymczasem z art. 77 § 1 Ordynacji podatkowej wynika, że oprocentowaniu podlegają wpłacone na rachunek organu podatkowego kwoty pieniężne, stanowiące w całości nadpłatę w rozumieniu jej art.72 § 1. W realiach przedmiotowej sprawy, przy uwzględnieniu art.72 § 1 pkt 1 - definiującego nadpłatę jako kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku - nie sposób jako nadpłaty traktować tej części dokonanej wpłaty pieniężnej, która przez organ podatkowy została w myśl art. 55 § 2 Ordynacji podatkowej zarachowana na poczet odsetek za zwłokę od należności głównej. Kwota ta jest bowiem świadczeniem pieniężnym nie stanowiącym podatku w myśl art. 6 Ordynacji podatkowej i nie podlega oprocentowaniu, tylko zwrotowi lub zaliczeniu na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych.

Przyjęcie interpretacji prezentowanej przez NSA pozostawałoby też w sprzeczności z treścią art. 53 § 1 i art. 55 § 1 Ordynacji podatkowej, zobowiązujących podatników do naliczania i zapłaty odsetek od zaległości podatkowych. Równocześnie z powołanych wcześniej przepisów art. 77 § 1 w związku z art.72 § 1 Ordynacji podatkowej wynika dla urzędów skarbowych obowiązek naliczania oprocentowania od nadpłat podatku, nie obejmujący jednak odsetek za zwłokę. Skoro zatem w świetle art.72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej brak podstaw do traktowania odsetek za zwłokę jako integralnego składnika nadpłaty, to tym samym kwota stanowiąca równowartość środków pieniężnych zaliczonych na poczet odsetek nie mogła być potraktowana - wbrew pogładowi NSA - jako część nadpłaty podlegająca oprocentowaniu według art.77 § 1 Ordynacji podatkowej. Skarżący uważa, że jego stanowisko

znajduje wyraźne potwierdzenie w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 14 września 1999 r., III RN 65/99, wydanego wprawdzie na tle poprzednio obowiązujących przepisów ustawy z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, ale zachowującego aktualność, gdyż Ordynacja podatkowa nie wprowadziła w tym zakresie żadnych zmian.

Odpowiedź na rewizję nadzwyczajną wniosła Spółka z o.o. „P.B.M.” (dawniej „P.B.”), domagając się jej oddalenia. W uzasadnieniu odpowiedzi podniesiono między innymi, że poglądy przedstawione w rewizji nadzwyczajnej nie tylko naruszają postanowienia Ordynacji podatkowej (zwłaszcza art.72 § 1 i 3 oraz art. 77 § 1), ale „pozostają też w sprzeczności z elementarnym poczuciem sprawiedliwości, odmawiając oprocentowania części wpłaconej przez skarżącą kwoty w wykonaniu bezprawnej - jak się okazało - decyzji organu podatkowego tylko dlatego, że część wpłaty została zarachowana na odsetki od podatku, choć obiektywnie ani zaległość w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 1994 r. ani też odsetki od tej zaległości nie istniały”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje :

Rewizja nadzwyczajna podlega oddaleniu, gdyż zaskarżony nią wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego mimo błędnego uzasadnienia pozostaje w zgodzie z prawem mającym zastosowanie wobec stanu faktycznego przedmiotowej sprawy. Chodzi tu w szczególności o przepis art.72 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) w jego brzmieniu sprzed nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 11 kwietnia 2001 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 39, poz.459), która weszła w życie od dnia 5 czerwca 2001 r. Z tym dniem do przepisu art.72 § 1 Ordynacji podatkowej, definiującego „nadpłatę” jako „kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku” (pkt 1), został dodany przepis § 3, stanowiący, że „jeżeli wpłata dotyczyła zaległości podatkowej, na równi z nadpłatą traktuje się także część wpłaty, która została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę”. W uzasadnieniu rządowego projektu ustawy nowelizacyjnej napisano, że w tym zakresie ma ona na celu „jednoznaczne rozstrzygnięcie wątpliwości w przedmiocie uznania za część nadpłaty (podlegającą oprocentowaniu) również odsetek za zwłokę zapłaconych wraz z nienależną zaległością podatkową. Odsetki za zwłokę dzielą byt prawny zaległości podatkowej, zatem jeżeli ta okazuje się być nienależną to logiczną konsekwencją jest również

uznanie za nadpłatę tej części wpłaty, którą organ podatkowy w momencie dokonywania wpłaty zarachował obligatoryjnie na poczet odsetek za zwłokę”. Celem dodania w art.72 Ordynacji podatkowej nowego § 3 była więc nie tyle zmiana treści pojęcia „nadpłata”, ile „jednoznaczne usunięcie wątpliwości”, że w zakresie treści tego pojęcia mieści się również część wpłaty, którą organ skarbowy jest zgodnie z art. 55 § 2 Ordynacji obowiązany zarachować na poczet odsetek za zwłokę. Co prawda niejasności dotyczące treści przepisów usuwa się w zasadzie w toku ich wykładni dokonywanej w procesie stosowania prawa, lecz w praktyce jego tworzenia można obserwować zarówno tworzenie przepisów kreujących nowe normy zachowania, jak też przepisów służących jedynie „usuwaniu wątpliwości” co do zakresu zastosowania lub zakresu normowania norm „zapisanych” (zakodowanych) we wcześniej ustanowionych przepisach. Szczególnie często dzieje się tak po precedensowych rozstrzygnięciach judykatury, co stanowi wyraz swoistej aprobaty, potwierdzenia, czy normatywnego utrwalenia kierunku wykładni zgodnego z intencjami prawodawcy. Takie zmiany nie tworzą zatem nowego stanu prawnego, tylko potwierdzają trafność wyboru wariantu wykładni, który przy wcześniejszym brzmieniu określonego przepisu czy przepisów prowadził do wyinterpretowania normy identycznej z normą dającą się wprost, czy choćby tylko bardziej jednoznacznie, odtworzyć z tych samych przepisów w ich nowym, doprecyzowanym brzmieniu.

W wyroku zaskarżonym rewizją nadzwyczajną Naczelny Sąd Administracyjny próbował uzasadnić twierdzenie, że odsetki są uboczną należnością zobowiązania podatkowego i dlatego wchodzącą w skład nadpłaty, której zwrot podlega oprocentowaniu. Tymczasem, jak słusznie w glosie do tego wyroku (OSP 2000 r. nr 5, poz. 81) podniósł L.Etel, odsetki są następstwem zaległości podatkowej i dopóki ona istnieje, to istnieją również odsetki od niej. Innymi słowy, zaległość podatkowa i odsetki nie mogą wejść w skład nadpłaty, a sytuacja ta ulega radykalnej zmianie dopiero - jak w przedmiotowej sprawie - po uchyleniu przez organ odwoławczy decyzji urzędu skarbowego stwierdzającej istnienie w danym roku kalendarzowym zaległości podatkowej. W tym momencie kwota owej zaległości, wpłaconej przez podatnika i zarachowanej przez urząd skarbowy zgodnie z art.55 § 2 Ordynacji podatkowej na należność główną i odsetki za zwłokę, ulega przekształceniu w jednorodną nadpłatę w rozumieniu art.72 §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Wpłata dokonana ponad kwotę podatku określoną w rocznym zeznaniu podatkowym jest podatkiem nadpłaconym, czyli zapłaconym w kwocie wyższej niż należna. Jest to równocześnie podatek zapłacony

nienależnie, gdyż uchylona została decyzja określająca za dany rok podatek w kwocie wyższej niż wynikająca z zeznania. W obu przypadkach chodzi tu więc o świadczenie o jednolitym charakterze nadpłaty, bez możliwości jej prawnego rozdzielania na zaległość główną i odsetki. Formułując tę myśl inaczej należy powiedzieć, że cała uiszczona przez podatnika kwota ma status nadpłaty, której zwrot podlega oprocentowaniu od dnia jej powstania (art.77 § 1 Ordynacji podatkowej). Wynika stąd, że przepis art.72 § 3 Ordynacji podatkowej nie spowodował w sytuacji prawnej podatnika żadnej merytorycznej zmiany.

Z powyższych względów Sąd Najwyższy na podstawie art.393<sup>12</sup> 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.) orzekł jak w sentencji.

=====