

Wyrok z dnia 7 maja 2002 r.

III RN 58/01

Zarówno pod rządami ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.), jak i ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) w podatku od towarów i usług nalicza się odsetki od nienależnego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jako od zaległości podatkowych.

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 7 maja 2002 r. sprawy ze skargi Haliny B. i Wiesława B. na decyzję Izby Skarbowej w S. - Ośrodka Zamiejscowego w K. z dnia 2 lipca 1999 r. [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiąc marzec 1995 r. na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 13 września 2000 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok w punktach I i III i przekazał sprawę w tym zakresie Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Szczecinie do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e

W wyniku kontroli przeprowadzonej w Biurze Prawno-Handlowym „B.-L.” w K., prowadzonym przez Halinę i Wiesława małżonków B., Inspektor Urzędu Kontroli Skarbowej w K. decyzją z dnia 2 kwietnia 1999 r. [...] określił podatnikom Halinie i Wiesławowi B. kwotę zwrotu różnicy podatku od towarów i usług za marzec 1995 r. w wysokości 2.553 zł oraz kwotę nienależnie otrzymanego zwrotu w wysokości 432 zł z jednoczesnym ustaleniem, że kwota ta od dnia 9 maja 1995 r. jest traktowana na

równi z zaległością podatkową. Jako podstawę prawną decyzji organ pierwszej instancji wskazał art. 10 ust. 2 i art. 19 ust. 3 i 3a ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) oraz art. 21 § 1 pkt 1 i § 3, art. 52 § 1 pkt 2 i art. 207 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137 poz. 926 ze zm.), a także § 35 ust. 4 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 688 ze zm.). Organ pierwszej instancji stwierdził, że podatnicy zawyżyli podatek naliczony o podatek wynikający z faktur otrzymanych w styczniu 1995 r., który mógł być rozliczony w miesiącu ich otrzymania lub miesiącu następnym, nie zaś w rozliczeniu za marzec 1995 r., mimo iż w tym miesiącu nastąpiło faktyczne wykonanie usług, których dotyczyły przedmiotowe faktury.

Odwołanie podatników od decyzji Inspektora Urzędu Kontroli Skarbowej nie zostało uwzględnione i Izba Skarbowa w S. - Ośrodek Zamiejskowy w K. decyzją z dnia 2 lipca 1999 r. [...], utrzymała zaskarżoną decyzję w mocy. W uzasadnieniu swojej decyzji organ odwoławczy wskazał na przepisy art. 19 ust. 3 i 3a ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz § 35 ust. 4 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego podatnicy - Halina i Wiesław B. - wnieśli o uchylenie zaskarżonej decyzji Izby Skarbowej w całości. Zarzucili naruszenie art. 19 ust. 1, 2 i 3a ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym oraz § 35 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Skarżący zakwestionowali zawężającą - ich zdaniem - wykładnię art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym dokonaną przez Izbę Skarbową, a ponadto podnieśli, że organy podatkowe do otrzymanych przez nich zwrotów podatku naliczonego niezasadnie zastosowały przepisy Ordynacji podatkowej, mimo że faktyczne zwroty podatku nastąpiły pod rządem przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych, które to przepisy nie zawierały regulacji mogących uzasadnić twierdzenie, że nienależnie otrzymane zwroty podatku stanowią zaległość podatkową.

W odpowiedzi na skargę Izba Skarbowa wniosła o jej oddalenie, powtarzając wcześniejsze argumenty i dodatkowo podnosząc, że również na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych kwoty nienależnie otrzymanych zwrotów podatku od

towarów i usług były traktowane na równi z zaległością podatkową, od której - zgodnie z art. 20 ust. 1 i 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych - pobierane były odsetki za zwłokę.

Wyrokiem z dnia 13 września 2000 r. [...] Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej oraz poprzedzającą ją decyzję Inspektora Kontroli Skarbowej w części dotyczącej ustaleń co do zrównania kwoty nienależnie otrzymanego zwrotu podatku z zaległością podatkową (punkt I), w pozostałym zaś zakresie skargę oddalił (punkt II) i orzekł o kosztach postępowania (punkt III).

Sąd stwierdził, że istota sporu sprowadzała się do dwóch zagadnień: po pierwsze - do interpretacji art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, po drugie - do zasadności zastosowania przepisów art. 52 § 1 pkt 2 w związku z art. 53 § 2 Ordynacji podatkowej do zwrotów bezpośrednich podatku od towarów i usług, które nastąpiły w okresie obowiązywania ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.). Pierwsze zagadnienie Sąd rozstrzygnął w taki sposób, jak to uczyniły organy podatkowe, w wyniku czego oddalił skargę w części dotyczącej określenia kwoty zwrotu oraz wysokości nienależnie otrzymanego zwrotu. Drugie zagadnienie wiązało się z tym, że organy podatkowe - określając w prawidłowej wysokości kwotę zwrotu oraz wysokość nienależnie otrzymanego zwrotu - dokonały jednocześnie ustalenia, że kwotę nienależnie otrzymanego zwrotu należy traktować na równi z zaległością podatkową i to od dnia jej otrzymania. Powyższe ustalenie, mające istotne znaczenie dla wyliczenia wysokości odsetek za zwłokę, organy podatkowe oparły na przepisie art. 52 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym na równi z zaległością podatkową traktuje się zwrot podatku. Doszło zatem do sytuacji, w której zastosowano przepisy Ordynacji podatkowej wstecz, mimo braku szczególnego unormowania w tym zakresie. Sąd powołał się na pogląd prawny wyrażony w uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 maja 1999 r., SA/Sz 496/98, zgodnie z którym „brak było na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych podstaw prawnych do uznania, że niesłusznie dokonany zwrot podatku od towarów i usług może być traktowany jako zaległość podatkowa, od której należy pobierać odsetki za zwłokę”. W ocenie Sądu niesłusznie dokonany zwrot podatku może być traktowany na równi z zaległością podatkową dopiero od dnia wejścia w życie przepisów Ordynacji podatkowej, to jest od dnia 1 stycznia 1998 r., nie zaś od dnia

faktycznego zwrotu, jak niezasadnie przyjęły organy podatkowe. Sąd uchylił w części zaskarżoną decyzję jako wydaną z naruszeniem prawa materialnego, a mianowicie art. 52 § 1 pkt 2 w związku z art. 344 Ordynacji podatkowej.

Rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 13 września 2000 r. wniósł Minister Sprawiedliwości. Wyrok został zaskarżony w części dotyczącej ustaleń co do zrównania kwoty nienależnie otrzymanego zwrotu podatku z zaległością podatkową. Zaskarżonemu wyrokowi Minister Sprawiedliwości zarzucił 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. 19 ust. 1 i art. 20 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.). Na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym Minister Sprawiedliwości wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w punktach I. (uchylającym w części decyzję Izby Skarbowej i Inspektora Kontroli Skarbowej) i III. (orzekającym o kosztach postępowania) i o oddalenie skargi również w tej części.

Zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną, pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego jakoby naliczenie odsetek za zwłokę od nienależnego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, jako od zaległości podatkowych, było dopuszczalne dopiero z dniem 1 stycznia 1998 r., czyli z dniem wejścia w życie art. 53 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), rażąco narusza art. 19 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych. Stosownie bowiem do wyraźnego brzmienia art. 20 ust. 1 tej ustawy, obowiązującego do dnia 31 grudnia 1997 r., od zaległości podatkowych pobierane były odsetki za zwłokę. Wobec ustawowej konstrukcji samoobliczenia przez podatników podatku od towarów i usług, kwota nienależnie otrzymanego zwrotu podatku na podstawie przedstawionego przez podatników rozliczenia oznacza, iż zobowiązanie podatkowe nie zostało uiszczzone w terminie w należytej wysokości, stając się w konsekwencji zaległością podatkową, od której pobiera się odsetki za zwłokę. W rozpoznawanej sprawie podatnicy popadli w zaległość podatkową ponieważ uchybili dyspozycji art. 26 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Zgodnie z tym przepisem, podatnicy są obowiązani bez wezwania przez urząd skarbowy do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowią-

zek podatkowy, na rachunek właściwego urzędu skarbowego. Z punktu widzenia przesłanek zastosowania powołanego przepisu decydujące znaczenie ma to, że podatek za kwestionowany miesiąc został określony przez podatników (na zasadzie samoobliczenia) w zaniżonej wysokości. W danym wypadku było to wynikiem zawyżenia przez podatników podatku naliczonego, co spowodowało zaniżenie podatku należnego, a tym samym podatek nie został uiszczony w obowiązującym terminie płatności. W związku z tym, od powstałej zaległości podatkowej powinny zostać pobrane odsetki.

Zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną, ocena prawna dokonana przez Naczelną Sąd Administracyjny powoduje nierówność w traktowaniu podatników, prowadzi bowiem do ich podzielenia na dwie grupy: tych, którzy w danym okresie rozliczeniowym posiadają podatek naliczony wyższy od należnego, i tych, których podatek należny przewyższa naliczony. Nie istnieje żadna *ratio legis*, aby poprzez konstrukcję podatku od towarów i usług, polegającą między innymi na obliczaniu różnicy pomiędzy podatkiem naliczonym i należnym, jednych podatników „sankcjonować” odsetkami za zwłokę za niezapłacony podatek należny wyliczony w prawidłowej wysokości, zaś wobec podatników, którzy wykazali zawyżony podatek naliczony, takiej „sankcji” nie stosować. Minister Sprawiedliwości wskazał, że przyjęte przez organy podatkowe rozstrzygnięcie zgodne jest z wyrokami Sądu Najwyższego z dnia 7 kwietnia 1998 r., III RN 17/98 (OSNAPiUS 1999 nr 4, poz. 109) oraz z dnia 2 grudnia 1999 r., III RN 111/99 (Monitor Podatkowy 2000 nr 12).

Odnosząc się do poglądu Sądu dotyczącego braku możliwości zastosowania art. 52 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej ze względu na to, że faktyczne zwroty podatku nastąpiły pod rządami ustawy o zobowiązaniach podatkowych, Minister Sprawiedliwości wskazał na przepisy przejściowe, w szczególności art. 324 Ordynacji podatkowej, który nakazuje stosowanie przepisów Ordynacji do spraw wszczętych, a nie zakończonych, przed dniem 1 stycznia 1998 r., a więc po wejściu w życie Ordynacji podatkowej. W rozpoznawanej sprawie postępowanie zostało wszczęte 5 lutego 1998 r., a więc po wejściu w życie Ordynacji podatkowej. Jeśli zatem możliwe było stosowanie przepisów Ordynacji do spraw wszczętych przed 1 stycznia 1998 r., to tym bardziej zasadne jest stosowanie ich do spraw wszczętych po tej dacie.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna zasługuje na uwzględnienie. Błędny jest pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, jakoby „brak było na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych podstaw prawnych do uznania, że niesłusznie dokonany zwrot podatku od towarów i usług może być traktowany jako zaległość podatkowa, od której należy pobierać odsetki za zwłokę”, co oznacza, że niesłusznie dokonany zwrot podatku może być traktowany na równi z zaległością podatkową dopiero od dnia wejścia w życie przepisów Ordynacji podatkowej, czyli od dnia 1 stycznia 1998 r., nie zaś od dnia faktycznego zwrotu jak przyjęły to organy podatkowe. Nie można zgodzić się z poglądem, że naliczanie odsetek od nienależnego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jako od zaległości podatkowej stało się dopuszczalne dopiero z dniem 1 stycznia 1998 r., tzn. z dniem wejścia w życie art. 53 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.). Stosownie bowiem do wyraźnego postanowienia art. 20 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.), obowiązującego do dnia 31 grudnia 1997 r., od zaległości podatkowych pobierane były odsetki za zwłokę. Niesłusznie dokonany zwrot podatku był traktowany na równi z zaległością podatkową już na gruncie ustawy o zobowiązaniach podatkowych (por. uzasadnienie wyroku Sądu Najwyższego z dnia 7 kwietnia 1998 r., III RN 17/98, OSNAPiUS 1999 nr 4, poz. 109). Możliwość potraktowania nienależnego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jako zaległości podatkowej wiązała się z tym, że - jak trafnie podniósł w rewizji nadzwyczajnej Minister Sprawiedliwości - w prawie podatkowym przyjęto zasadę samoobliczania przez podatnika i wpłacania podatku od towarów i usług na konto urzędu skarbowego. W konsekwencji kwota nienależnie otrzymanego przez podatnika zwrotu podatku od towarów i usług, dokonanego na podstawie przedstawionego przez niego samego nieprawidłowego rozliczenia, oznaczała w istocie, iż zobowiązanie podatkowe ciążyące na podatniku nie zostało uiszczone w terminie i w należytej wysokości, a tym samym stało się zaległością podatkową, od której pobierane były odsetki za zwłokę (art. 19 ust. 1 w związku z art. 20 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych). Zarzut naruszenia wskazanych w rewizji nadzwyczajnej przepisów - art. 19 ust. 1 w związku z art. 20 ust. 1 - jest zatem uzasadniony. Pierwszy z nich stanowi, że podatek nieuiszczony w terminie płatności jest zaległością podatkową, drugi natomiast, że od zaległości podatkowych pobiera się odsetki za zwłokę.

Przedstawiona wykładnia art. 19 ust. 1 w związku z art. 20 ust. 1 ustawy o zo-

bowiązaniach podatkowych nie wyczerpuje wszystkich problemów prawnych istniejących w rozpoznawanej sprawie. Błędny jest również pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, że w rozpoznawanej sprawie nie miał zastosowania art. 52 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, ponieważ oceniany stan faktyczny dotyczył marca 1995 r., a przepisy Ordynacji podatkowej weszły w życie od 1 stycznia 1998 r. Decyzje o naliczeniu odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych organy podatkowe oparły na unormowaniu powyższego przepisu, co Naczelny Sąd Administracyjny ocenił jako „zastosowanie prawa wstecz mimo braku szczególnego unormowania w tym zakresie”. Pogląd ten jest wadliwy, ponieważ pomija regulację wynikającą z art. 324 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z treścią § 1 tego artykułu, do spraw wszczętych, a nierozpatrzonych przez organ podatkowy pierwszej instancji przed dniem 1 stycznia 1998 r., stosuje się, z zastrzeżeniem § 2, przepisy niniejszej ustawy (czyli Ordynacji podatkowej), z kolei zgodnie z treścią § 2, złożone przed dniem wejścia w życie Ordynacji podatkowej wnioski w sprawach: 1) odroczenia terminu płatności podatku, 2) rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej, 3) potrącenia zobowiązań podatkowych - rozpatrywane są na podstawie przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Z analizy tego przepisu wynika, że ma on charakter zarówno procesowy, jak i materialnoprawny. Skoro bowiem cała ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa - zgodnie z jej art. 1 - obejmuje zarówno przepisy materialnoprawne, dotyczące zobowiązań podatkowych (art. 1 pkt 1), jak procesowe, dotyczące postępowania podatkowego (art. 1 pkt 3), to również art. 324 § 1, nakazujący stosować w sprawach (do spraw), które nie zostały zakończone przez organ podatkowy pierwszej instancji przed dniem 1 stycznia 1998 r., przepisy Ordynacji podatkowej, obejmuje obowiązek stosowania zarówno przepisów procesowych, jak i przepisów materialnoprawnych tej ustawy. Jeżeli nawet do spraw wszczętych przed dniem wejścia w życie Ordynacji podatkowej, lecz jeszcze niezakończonych do tej daty przez organ podatkowy pierwszej instancji wydaniem decyzji administracyjnej, mają być stosowane przepisy Ordynacji podatkowej, to tym bardziej przepisy te powinny mieć zastosowanie do spraw wszczętych już po dniu wejścia w życie tej ustawy. W rozpoznawanej sprawie postępowanie zostało wszczęte niewątpliwie po 1 stycznia 1998 r., co oznacza, że zarówno do samego przebiegu postępowania, jak i do zobowiązań podatkowych zastosowane powinny być jej przepisy, w tym również art. 52 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Wykładnia art. 324 § 1 Ordynacji podatkowej prowadzi do

wniosku, że ocena materialnoprawna stanów faktycznych, które zaistniały jeszcze przed wejściem w życie ustawy, powinna być dokonywana w postępowaniu podatkowym wszczętym już po jej wejściu w życie według jej przepisów. Wyjątek od tej zasady został wyraźnie uregulowany w art. 324 § 2 Ordynacji podatkowej, jednak rozpoznawana sprawa nie dotyczy żadnej z kwestii wymienionych w tym przepisie (ani odroczenia terminu płatności podatku, ani rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej, ani potrącenia zobowiązań podatkowych).

Zgodnie z art. 52 § 1 pkt. 2 Ordynacji podatkowej, na równi z zaległością podatkową traktuje się między innymi zwrot podatku, jeżeli podatnik otrzymał go nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, chyba że podatnik wykaże, że nie nastąpiło to z jego winy. Od zaległości podatkowych naliczane są odsetki za zwłokę (art. 53 § 1 Ordynacji), co stosuje się również do zwrotu podatku, o którym mowa w art. 52 § 1 pkt 2 (art. 53 § 2 Ordynacji).

Porównanie treści art. 20 ust.1 w związku z art. 19 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz art. 53 § 1 i § 2 w związku z art. 52 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, że nie ma konfliktu między tymi normami co do traktowania nienależnego zwrotu podatku jako zaległości podatkowej. Wynika to z konstrukcji podatku od towarów i usług oraz z zasady samoobliczania tego podatku przez podatnika. Późniejsze przepisy (art. 52 § 1 pkt 2 oraz art. 53 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej) nie są bardziej restrykcyjne od przepisów wcześniejszych (art. 19 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych). Można nawet powiedzieć, że regulacja art. 52 i art. 53 Ordynacji podatkowej jest bardziej szczegółowa, bardziej dosłowna, mniej abstrakcyjna od regulacji art. 19 i art. 20 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, co jest korzystniejsze z punktu widzenia podatnika. Nie powinno zatem ulegać wątpliwości, że zastosowanie - według reguły wynikającej z art. 324 § 1 Ordynacji podatkowej - nowych przepisów, także materialnoprawnych, do stanów faktycznych dotyczących nienależnego zwrotu podatku (art. 52 § 1 pkt 2 Ordynacji), zaistniałych przed dniem wejścia w życie tej ustawy, nie pogarsza sytuacji prawnej podatnika, a zatem nie narusza ogólnej zasady porządku prawnego *lex retro non agit*, zgodnie z którą nowe prawo nie powinno działać wstecz, jeżeli miałoby pozbawiać dotychczasowych uprawnień albo nakładać nowe obowiązki. Zarówno pod rządami ustawy o zobowiązaniach podatkowych, jak i pod rządami Ordynacji podatkowej możliwe było i jest naliczanie odsetek od nienależnego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jako od zaległości podatkowych. Przepisy Ordynacji po-

datkowej, precyzując przesłanki, których spełnienie sprawia, że nienależny zwrot podatku naliczonego nad należnym traktowany jest na równi z zaległością podatkową, respektując wynikający z art. 84 Konstytucji RP wymóg precyzyjnego ustawowego uregulowania rozmiarów ponoszenia zobowiązań podatkowych.

Podsumowując powyższe wywody stwierdzić należy, że zarzut rewizji nadzwyczajnej dotyczący naruszenia art. 19 ust. 1 i 20 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych jest słuszny w związku z treścią uzasadnienia zaskarżonego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego. Sąd ten - wyłączając zastosowanie do stanu faktycznego rozpoznawanej sprawy art. 52 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej - przyjął (jak należy domniemywać), że zastosowane powinny być przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Równocześnie błędnie przyjął, że kwestia odsetek za zwłokę od nienależnie otrzymanego zwrotu podatku, obliczonych tak jak od zaległości podatkowych, nie została w ustawie o zobowiązaniach podatkowych uregulowana. Również z tej ostatniej ustawy wynikało - przy odpowiedniej interpretacji jej przepisów - że od nienależnego zwrotu podatku naliczone być powinny odsetki za zwłokę jak od zaległości podatkowych. Z tych przyczyn rewizja nadzwyczajna okazała się uzasadniona.

Sąd Najwyższy nie uwzględnił wniosku Ministra Sprawiedliwości o oddalenie skargi w części dotyczącej odsetek od zaległości podatkowych, ponieważ kwestia prawidłowości naliczenia tych odsetek (za jaki okres, od jakiej daty wymagalności) powinna być poddana kontroli w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) oraz 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.) w związku z art. 393¹³ KPC orzekł jak w sentencji.

=====