



Sygn. akt V CSK 413/15

## **WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 17 marca 2016 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Wojciech Katner (przewodniczący)

SSN Iwona Koper (sprawozdawca)

SSN Krzysztof Pietrzykowski

Protokolant Ewa Zawisza

w sprawie z powództwa E. M.

przeciwko Skarbowi Państwa - Dyrektorowi Urzędu Kontroli Skarbowej w O.

o zapłatę,

po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej w dniu 17 marca 2016 r.,

skargi kasacyjnej powoda od wyroku Sądu Apelacyjnego

z dnia 25 marca 2015 r.,

**oddala skargę kasacyjną i zasądza od powoda na rzecz Skarbu Państwa - Prokuratorii Generalnej Skarbu Państwa kwotę 2.700,- (dwa tysiące siedemset) złotych tytułem kosztów postępowania kasacyjnego.**

## UZASADNIENIE

Sąd Okręgowy w O. oddalił powództwo E. M. przeciwko Skarbowi Państwa - Dyrektorowi Urzędu Kontroli Skarbowej w O. o zapłatę kwoty 147 987 zł w oparciu o następujące ustalenia faktyczne.

Powód jest podmiotem gospodarczym i na jego wniosek w październiku 2007 r. Dyrektor Izby Skarbowej w O. wydał pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego w sprawie zaliczenia wydatków poniesionych na prace remontowe bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów. W marcu 2009 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej zawiadomił powoda o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego oraz pouczył o możliwości korekty uprzednio złożonej deklaracji i o zawieszeniu tego uprawienia na czas trwania postępowania kontrolnego. Postępowanie zostało wszczęte w kwietniu 2009 r. i dotyczyło rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacenia podatku dochodowego od osób fizycznych za okres od stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2007 r. oraz podatku VAT za okres od stycznia 2006 r. do października 2008 r. Postępowanie było wielokrotnie przedłużane z uwagi na szczególnie skomplikowany charakter sprawy. Czynności kontrolne obejmowały sprawdzanie dokumentacji finansowej przekazanej przez powoda, przesłuchanie świadków oraz powoda. Postępowanie kontrolne w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2006 rok zakończyło się w dniu 5 maja 2011 r. wynikiem kontroli częściowym, który zawierał pouczenie, że nie wywiera ona skutków decyzji w związku z czym kontrolowanemu nie przysługują środki prawne. Równocześnie Naczelnik Urzędu Skarbowego w O. prowadził wobec powoda inne postępowanie podatkowe; kontrola podatkowa dotyczyła podatku VAT za okres od maja do sierpnia 2007 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w O. wstrzymał określenie zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od osób fizycznych za 2007 r. do czasu wydania rozstrzygnięcia o podatku VAT. Postępowanie to zakończyło się wydaniem decyzji z dnia 27 maja 2011 r. Protokołem z dnia 15 października 2012 r. Urząd Kontroli Skarbowej w O. przedstawił ustalenia odnośnie do podatku dochodowego od osób fizycznych za 2007 r., nie stwierdzając różnicy między obliczeniem podatku według zeznania podatkowego podatnika a wynikiem kontroli.

W zakresie podatku VAT za okres od września 2007 r. do października 2008 r. stwierdzono różnicę w ustaleniu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Powód złożył korekty deklaracji i wpłacił kwotę odsetek z korekty pokontrolnej. W dniu 27 grudnia 2012 r. wydane zostały decyzje dotyczące podatku VAT za okres od września do grudnia 2007 r. i za okres od stycznia do czerwca 2008 r. W tym samym dniu wydano wynik kontroli odnośnie podatku dochodowego za 2007 r. i odnośnie podatku VAT za okres od lipca do października 2008 r. W dniu 30 kwietnia 2013 r. powód wystąpił do Naczelnika Urzędu Skarbowego w O. o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych w związku ze złożoną korektą zaznania rocznego PIT 36L za 2006 r., uwzględniającą zwiększenie kosztów uzyskania przychodu o 700 000 zł. Naczelnik Urzędu Skarbowego postanowieniem z dnia 3 lipca 2013 r. odmówił wszczęcia postępowania w sprawie o stwierdzenie nadpłaty w kwocie 147 987 zł, z uwagi na wygaśnięcie prawa do złożenia wniosku inicjującego to postępowanie po upływie pięciu lat od dnia złożenia zeznania, tj. w dniu 30 kwietnia 2012 r.

Pismem z dnia 6 grudnia 2003 r. powód wezwał Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w O. do zapłaty kwoty 147 987 zł tytułem naprawienia wyrządzonej szkody w wysokości odpowiadającej nadpłacie podatku dochodowego za 2006 r. Roszczenie uzasadnione zostało bezczynnością pozwanego prowadzącą do pozbawienia powoda możliwości złożenia korekty deklaracji i uzyskania zwrotu nadpłaty podatku.

Sąd Okręgowy ocenił roszczenie powoda jako nieuzasadnione w pierwszej kolejności z powodu niewykazanie wysokiego stopnia prawdopodobieństwa uzyskania korzyści w postaci nadpłaty podatku. Powodem odmowy zwrotu nadpłaty było wygaśnięcie uprawienia powoda z uwagi na upływ terminu, natomiast kwestia powstania ewentualnej nadpłaty nie była rozpatrywana w żadnym postępowaniu. Fakt ten nie został udowodniony przez powoda. Zobowiązanie podatkowe nie jest zobowiązaniem cywilnoprawnym, a sprawy dotyczące tych zobowiązań nie są sprawami cywilnymi w rozumieniu art. 1 k.p.c. W konsekwencji, sądy cywilne nie są upoważnione do kontroli rozstrzygnięć wydawanych przez organy podatkowe, ani do wiążącego orzekania w sprawach wymagających aktu tych organów. Niezależnie od tego stwierdził, że powoływana przez powoda hipotetyczna szkoda

nie jest wynikiem opieszałości w prowadzeniu kontroli skarbowej, lecz powstała wskutek jego zaniedbań. Zgodnie z art. 79 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa w brzmieniu z 2006 r., obowiązującym w dacie nadpłaty (ówczesny tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., Nr 8, poz. 60 ze zm. - ord. pod.) prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa po upływie pięciu lat od dnia złożenia zeznania (deklaracji). Powód złożył zeznanie podatkowe za 2006 r. w dniu 30 kwietnia 2007 r. Decyzja dotycząca interpretacji przepisów została doręczona powodowi w dniu 24 października 2007 r. i do czasu wszczęcia kontroli skarbowej w dniu 28 kwietnia 2009 r. powód nie skorygował deklaracji podatkowej, mimo uzyskanego od organu podatkowego pouczenia o takiej możliwości, jak i o jej zawieszeniu na czas kontroli. Postępowanie kontrolne w sprawie podatku dochodowego za 2006 r. zostało zakończone wynikiem kontroli cząstkowej z dnia 5 maja 2011 r., co otwierało powodowi ponownie drogę do złożenia korekty deklaracji, aż do upływu terminu tj. do dnia 30 kwietnia 2012 r. Możliwości tej powód jednak nie wykorzystał. W tych okolicznościach brak jest związku przyczynowego pomiędzy ewentualną szkodą a działaniem, czy zaniechaniem pozwanego. W ocenie Sądu Okręgowego postępowanie kontrolne, zakończone decyzją organu podatkowego, mimo długotrwałości, pozbawione było cech bezprawności.

Wyrokiem z dnia 25 marca 2015 r. Sąd Apelacyjny oddalił apelację powoda od wyroku Sądu Okręgowego, dzieląc jego zasadnicze motywy. Zgodził się ze stanowiskiem Sądu Okręgowego, że powód nie wykazał zaistnienia szkody, w szczególności faktu, że podatek został nadpłacony i podlegał zwrotowi, chociaż szkodę w tej postaci zakwalifikował - odmiennie niż ten Sąd - jako pogorszenie sytuacji majątkowej poszkodowanego na skutek zmniejszenia aktywów (*damnum emergens*). Wskazał, że wbrew twierdzeniom skarżącego, nie stanowi dowodu na fakt zaistnienia szkody deklaracja podatkowa, ani wydana przez organ podatkowy na wniosek powoda interpretacja przepisów podatkowych. Wydanie interpretacji nie powoduje konieczności zastosowania się do zawartego w niej poglądu, nie jest jednoznaczne z obowiązkiem jej stosowania, jak ma to miejsce w przypadku decyzji podatkowych, których niewykonanie zagrożone jest przymusem administracyjnym. Ma ona ten skutek, że nie może podatnikowi szkodzić, nie stanowi podstawy do

stosowania sankcji i zwalnia z obowiązku zapłaty podatku w zakresie zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji w przypadku, gdy zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji. Prawidłowość deklaracji w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2006 r. poddana została ocenie organów podatkowych, które wszczęły postępowanie kontrolne i wydały częściowy wynik kontroli wskazujący, że dokonane przez powoda rozliczenie było prawidłowe. Sąd Apelacyjny zwrócił uwagę na konieczność odróżnienia dwóch odmiennych procedur wymienionych w ordynacji podatkowej, z których jedna odnosi się do określenia zobowiązania podatkowego (art. 21 ord. pod.), druga natomiast do stwierdzenia nadpłaty należności podatkowej (art. 75 ord. pod.). To w ramach tej drugiej procedury podatnik jest uprawniony do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli w zeznaniu podatkowym wykazał zobowiązanie podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacił zadeklarowany podatek. W takim przypadku podatnik jest zobowiązany równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty złożyć skorygowane zeznanie podatkowe lub deklarację. Jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania nie budzi wątpliwości organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę w oparciu o art. 75 § 4 ord. pod. Natomiast w razie gdy weryfikacja tych dokumentów wykaże, że określenie nadpłaty przez podatnika jest nieprawidłowe, zachodzi potrzeba weryfikacji zobowiązania, a wydanie decyzji staje się konieczne. Dopiero od tego momentu wydana decyzja wymiarowa zastępuje złożoną przez podatnika deklarację lub korektę i kształtuje wysokość należnego podatku. W przypadku bowiem złożenia korekty deklaracji podatkowej zastępującej poprzednią deklarację organ podatkowy może uznać, że wystąpiły okoliczności opisane w art. 21 § 3 ord. pod., zatem decyzja określi wysokość zobowiązania w innym rozmiarze, niż wynikający z korekty. W okolicznościach faktycznych sprawy, nie zostało wykazane, że skutkiem skorygowania deklaracji podatku za 2006 r. byłby zwrot podatku na rzecz powoda. Postępowanie kontrolne, także w aspekcie czasowym oceniał jako prawidłowe, gdyż jego długotrwałość była uzasadniona prowadzonymi czynnościami kontrolnymi. Powód nie skorzystał z możliwości składania wniosków o jego przyspieszenie. Uznał, że czas tego postępowania nie wpłynął na sytuację prawną powoda w ten sposób, by uniemożliwić mu złożenie korekty zeznania, gdyż

to sam powód uchylił się od skorzystania z tego uprawnienia. Z powołaniem się na stanowisko judykatury, jako bezzasadny ocenił zarzut niedopuszczalności wydania częściowego wyniku kontroli.

W skardze kasacyjnej powód zarzucił naruszenie:

1/ art. 24 ust. 1 pkt 2 lit b. ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej przez przyjęcie, że organ kontroli skarbowej może wydać wynik kontroli jedynie co do części objętego postępowaniem zakresu;

2/ art. 14 m § 3 ordynacji podatkowej w zw. z art. 24 ust. 1 pkt 2 lit b ustawy o kontroli skarbowej przez uznanie, że wykazaniem szkody powoda nie jest interpretacja indywidualna wykazująca prawidłowe samoobliczenie podatku;

3/ art. 361 § 1 k.c. (błędnie określonego jako k.p.c.) polegające na przyjęciu, że utrata możliwości złożenia korekty przez podatnika w terminie nie stanowi normalnego następstwa długotrwałego postępowania kontrolnego.

Wnosił o uchylenie zaskarżonego wyroku i wyroku Sądu Okręgowego oraz orzeczenie co do istoty sprawy przez uwzględnienie powództwa lub uchylenie wyroków obu Sądów i przekazanie sprawy do rozpoznania Sądowi Okręgowemu.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną, działająca w imieniu pozwanego Prokuratoria Generalna Skarbu Państwa wносиła o oddalenie skargi kasacyjnej oraz zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Powód opierał swoje roszczenie na podstawie z art. 417 § 1 k.c. i twierdził, że doznał szkody polegającej na niezyskaniu należnego zwrotu podatku dochodowego na skutek niezgodnego z prawem działania urzędu kontroli skarbowej. W uzasadnieniu żądania podnosił, że nadpłata podatku dochodowego za 2006 r. powinna podlegać zwrotowi przez organ podatkowy, lecz opieszale działanie tego organu uniemożliwiło mu dokonanie stosownej korekty deklaracji podatkowej.

Obecnie jednak powód nie kwestionuje w skardze kasacyjnej oceny Sądu Apelacyjnego, że długotrwałość postępowania kontrolnego była uzasadniona prowadzonymi czynnościami, nie doszło więc do jego przewlekłości mogącej rodzić

skutki odszkodowawcze po stronie organu podatkowego. Skarżący podnosi natomiast i uznaje za wystarczającą przesłanką odpowiedzialności odszkodowawczej pozwanego, nielegalność częściowego postępowania kontrolnego zakończonego częściowym wynikiem kontroli.

Zarzut ten jednak nie jest uzasadniony.

Dopuszczalność wydania przez organ podatkowy wyniku kontroli jedynie w ograniczonym zakresie wynika z funkcjonalnej wykładni art. 24 ust. 1 u.k.s. Możliwość sięgnięcia do jej argumentów uzasadnia potrzeba ochrony interesu podatnika i zapewnienie lepszej realizacji jego praw. W okolicznościach sprawy nie może budzić wątpliwości, że była to wykładnia sprzyjająca interesowi powoda. Wydanie wyniku kontroli częściowej, który w tym zakresie zakończył postępowanie kontrolne w stosunku powoda umożliwiał mu, bez potrzeby podejmowania żadnych dalszych czynności, złożenie korekty deklaracji z zachowaniem przewidzianego w ustawie terminu.

Prowadzone przez organ kontroli skarbowej na podstawie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej postępowanie kontrolne może się zakończyć wydaniem decyzji administracyjnej albo wynikiem kontroli, które stanowią równoważne sposoby jego zakończenia. Możliwe jest także i powszechnie stosowane w praktyce organów kontrolnych zakończenie tego samego postępowania jednocześnie wydaniem wyniku kontroli i decyzji.

W orzecznictwie sądów administracyjnych (zob. np. wyrok WSA w Krakowie z dnia 25 marca 2014 r., I SA/Kr 115/14 niepubl.) prezentowany jest pogląd, który podziela Sąd Najwyższy, dopuszczający na gruncie art. 24 ust. 1 pkt 1 u.k.s. możliwość wydania kilku decyzji podatkowych kończących postępowanie kontrolne, jeżeli mamy do czynienia z więcej niż jedną sprawą podatkową (zobowiązaniem podatkowym). Organ kontroli skarbowej jest także uprawniony do wydania odrębnie decyzji za każdy okres rozliczeniowy, który w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych wynosi rok. Można w jednej decyzji podatkowej połączyć rozpoznanie kilku odrębnych spraw podatkowych, jednak jedynie w razie tożsamości ich podstawy. Tożsamość taka nie występuje w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku VAT.

W świetle powyższego nie ma uzasadnionych podstaw, by podzielić zarzut skargi i odmówić organowi kontroli skarbowej prawa do wydania wyniku kontroli cząstkowej, który zakończył postępowanie kontrolne w stosunku do powoda w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2006 r.

Interpretacja organu podatkowego nie jest opinią prawną wydaną na potrzeby podatnika, lecz jedynie oceną stanowiska wnioskodawcy. Rozstrzygnięcie zawierające interpretacje prawa podatkowego przedstawia jedynie pogląd organu podatkowego dotyczący wykładni przepisów prawa podatkowego i ich ewentualnego zastosowania w odniesieniu do określonej sprawy, której zakres przedmiotowy określają twierdzenia faktyczne pytającego. Skarżący nie może więc opierać swojego roszczenia tylko na podstawie interpretacji organu podatkowego, która ma jedynie charakter ogólny i hipotetyczny, gdyż organ podatkowy całą wiedzę o stanie faktycznym sprawy stanowiącym punkt wyjścia dla ustalenia właściwych regulacji prawa podatkowego czerpie jedynie z wniosku uprawnionego (zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 kwietnia 2010 r., I SA/Po 171/10 niepubl.). Organ w tym postępowaniu nie prowadzi dowodów i nie ustala faktów.

W przedstawionym stanie rzeczy jako bezprzedmiotowy przedstawia się zarzut naruszenia art. 361 k.c., którego rozpoznanie sprowadzałoby się w istocie do rozstrzygnięcia o istnieniu związku przyczynowego między hipotetyczną szkodą i hipotetyczną przewlekłością postępowania organu podatkowego. Ubocznie jedynie pozostaje stwierdzić, za Sądem Apelacyjnym, że powód miał możliwość złożenia korekty zeznania wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatku dochodowego od osób fizycznych już na półtora roku przed wszczęciem postępowania kontrolnego, o czym dowiedział się 27 października 2007 r., a także w okresie od 10 maja 2011 do 30 kwietnia 2012 r., jednak z możliwości nie skorzystał.

Kierując się powyższym, Sąd Najwyższy na podstawie art. 398<sup>14</sup> k.p.c. oddalił skargę kasacyjną oraz orzekł o kosztach postępowania kasacyjnego stosownie do art. 98 § 1 i 3 k.p.c. w zw. z art. 391 § 1 i art. 398<sup>21</sup> k.p.c. w zw. z art. 11 ust. 3 ustawy z dnia 8 lipca 2005 r. o Prokuraturii Generalnej Skarbu Państwa (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 1150).



eb