

Wyrok z dnia 14 września 1999 r.

III RN 78/99

Podatek od towarów i usług uiszczony w cenie towaru (usługi) nie jest ani nadpłacony, ani nienależnie uiszczony.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 14 września 1999 r. sprawy ze skargi Spółdzielczej A.W. w S.S. na decyzję Izby Skarbowej w S. z dnia 15 września 1997 r. [...] w przedmiocie odsetek od zaległości podatkowych, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 4 listopada 1998 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i oddalił skargę.

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

Decyzją z dnia 15 września 1997 r. Izba Skarbowa w S. po rozpatrzeniu odwołania płatnika (Spółdzielczej A.W.) od decyzji Urzędu Skarbowego w S.S. z dnia 17 czerwca 1997 r., określającej zobowiązanie w kwocie 12.871,30 zł z tytułu odsetek za zwłokę w podatku od towarów i usług za styczeń, czerwiec i wrzesień 1995 r., uchyliła w części zaskarżoną decyzję o tyle, że określiła zobowiązanie z tytułu przedmiotowych odsetek na kwotę 12.541,20 zł.

Powyższą decyzję – w jej części naliczającej odsetki ponad kwotę 3.933,20 zł Spółdzielcza A.W. zaskarżyła do Naczelnego Sądu Administracyjnego, zarzucając naruszenie art. 19, art. 20 i art. 29 ustawy z dnia 19 grudnia 1980r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.). Skarżąca uzasadniła swe stanowisko oraz wnioski o uchylenie zaskarżonej decyzji w następujący sposób. Podatniczka przyznała, że w dniu 25 października 1996 r., rozliczając podatek od towarów i usług za wrzesień 1996 r., dokonała korekty wadliwie przez siebie określonego podatku w deklaracjach podatkowych dotyczących 1995 r. (od

stycznia do września). Wadliwość ta polegała z jednej strony na zaniżeniu podatku za miesiące: styczeń, czerwiec i wrzesień 1995 r., a z drugiej strony na nadpłacie podatku za miesiące: luty, marzec, kwiecień, maj, lipiec i sierpień 1995 r. Sporna jest zasada ustalania należności podatkowej z tytułu nadpłaty podatku. O ile Izba Skarbowa przyjęła, że należności w tym zakresie powstały dopiero z dniem ich prawidłowego określenia w odpowiednich deklaracjach (25 października 1996 r.) to skarżąca za podstawę swych wyliczeń przyjmuje, że nadpłaty podatków wystąpiły już w poszczególnych miesiącach 1995 r. W konsekwencji tego podatkowiczka uważa, że zgodnie z powołanymi przepisami ustawy o zobowiązaniach podatkowych, nadpłacone przez nią podatki w poszczególnych miesiącach 1995 r. podlegały zaliczeniu już wówczas na poczet zaległości podatkowej, która w konsekwencji wynosiła 3.933,16 zł, a nie jak wyliczyła Izba Skarbowa 12.541,20 zł.

Naczelny Sąd Administracyjny, podzielając zarzuty skargi wyrokiem z dnia 4 listopada 1998 r. uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego w S.S. i zasądził na rzecz skarżącej kwotę 258,24 zł tytułem zwrotu kosztów sądowych.

Powyższe rozstrzygnięcie wynika z przyjęcia przez Naczelny Sąd Administracyjny następującej oceny prawnej.

Punktem wyjścia jest stwierdzenie, że uregulowanie przez podatnika zaległości podatkowej może nastąpić także w drodze zaliczenia na jej poczet należności przypadającej podatnikowi od urzędu skarbowego z tytułu nadpłaty podatku. Zasada ta nie budziła w sprawie kontrowersji. Natomiast problem sporny dotyczył określenia terminu (dnia), w którym w rozpatrywanej sprawie stało się możliwe i skuteczne zaliczenie na poczet zaległości podatkowej za miesiące: styczeń, czerwiec i wrzesień 1995 r. tego - co podatkowiczka „nadpłaciła” za miesiące: luty, kwiecień, maj, lipiec i sierpień 1995 r. Oceniając charakter prawny owej nadpłaty, Naczelny Sąd Administracyjny w pierwszym rzędzie stwierdził, że ma ona swoje źródło w różnicy pomiędzy podatkiem naliczonym i podatkiem należnym. Skoro podatek naliczony uiszczony został w cenie towaru (usługi), to kwota różnicy w stosunku do podatku należnego nie podlega z momentem jej powstania zaliczeniu „z urzędu” na poczet innych bieżących lub zaległych zobowiązań podatkowych. Ta kwota różnicy podatku nie stanowi nadpłaty w rozumieniu art. 29 ustawy o zobowiązaniach. Natomiast stosownie do art. 21 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, urząd skarbowy powinien dokonać zwrotu zasadniczo w terminie 25 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika

(art. 21 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług). Dopiero po tym terminie (art. 21 ust. 7) podlegająca zwrotowi kwota staje się nadpłatą w rozumieniu art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Przenosząc tę ogólną ocenę na okoliczności sprawy, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że na skutek błędów podatkniczki w deklaracjach VAT-7 za miesiące od stycznia do września 1995 r. z deklaracji tych nie wynikała jakakolwiek kwota różnicy między podatkiem naliczonym a należnym, która podlegałaby zwrotowi w trybie art. 21 ust. 2 – 4 ustawy o podatku od towarów i usług. Dopiero na skutek korekt tych deklaracji dokonanych przez podatkniczkę we wrześniu 1996 r. okazało się, że za miesiące: styczeń, czerwiec i wrzesień 1995 r. podatkniczka wysłała do urzędu skarbowego podatek w kwotach niższych niż należało, a w pozostałych miesiącach – w kwotach wyższych, natomiast w miesiącu marcu 1995r. wystąpiła do przeniesienia na następny miesiąc wyższa niż pierwotnie deklarowano (o 7.311 zł) kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Skoro podatkniczka dokonała korekty błędnie obliczonego podatku VAT, to zobowiązanie podatkowe – zdaniem Sądu – przyjmować należy w kwocie wynikającej z tej korekty, ze skutkiem od miesiąca, którego dotyczy skorygowana deklaracja VAT-7. Tak więc odsetki od wynikającej ze skorygowania zaległości podatkowej podlegają naliczeniu nie od daty dokonania korekty, lecz od daty, w której należało uiścić prawidłowo obliczony podatek. Konsekwentnie do tego również datą powstania nadpłaty nie jest data złożenia korekty deklaracji VAT-7, lecz data dokonania wpłaty nienależnego podatku. Ponieważ naliczono podatkniczce odsetki od zaległości podatkowych za miesiące: styczeń, czerwiec i wrzesień 1995 r., z uwzględnieniem zaliczenia nadpłaty za miesiące: luty, kwiecień, maj, lipiec i sierpień 1995 r., dopiero od dnia dokonania korekt deklaracji (25 października 1996 r.), a nie od daty faktycznej wpłaty zawyżonej należności, to Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że decyzje administracyjne obu instancji niezgodne są z prawem materialnym – to jest przepisem art. 29 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, a w konsekwencji naruszają także przepisy art. 19 ust. 1 i art. 20 ust. 1 tej ustawy.

W rewizji nadzwyczajnej od powyższego wyroku Minister Sprawiedliwości zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym w związku z art. 10 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) i 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). Powołując te podstawy, Minister Sprawiedliwości wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Okoliczności faktyczne sprawy nie były sporne w toku postępowania administracyjnego, a także postępowania ze skargi do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Kontrowersyjny i decydujący dla rozstrzygnięcia sprawy problem – jak to bezbłędnie przyjęto w zaskarżonym wyroku – sprowadzał się do zastosowania (niezastosowania) art. 29 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Konkretnie chodziło o ocenę okoliczności faktycznych sprawy w świetle zasady wynikającej ze zdania pierwszego powołanego przepisu, iż kwoty nadpłaconych i nienależnie uiszczonych podatków (nadpłaty) podlegają z urzędu zaliczeniu na zaległe i bieżące zobowiązania podatkowe.

Z zacytowanego tekstu normatywnego wynika, że określony w nim obowiązek organu skarbowego działającego „z urzędu” powstaje wobec nadpłacanych (nienależnie uiszczonych) podatków. Pierwszą kwestią, która wymagała oceny jest ta, czy – a raczej od kiedy – stały się nadpłatami, w rozumieniu powołanego przepisu, kwoty faktycznie przez podatniczkę „nadpłacone” za miesiące luty, kwiecień, maj, lipiec i sierpień 1995 r., ale ujawnione dopiero na skutek skorygowania przez zainteresowaną podatniczkę deklaracji VAT-7 w dniu 25 października 1996 r.

Z przedstawionego wyżej uzasadnienia zaskarżonego wyroku wynika, że Naczelnny Sąd Administracyjny uważa, iż kwota zwrotu różnicy podatku (nadwyżki podatku naliczonego nad należnym), o jaką chodzi w rozpatrywanej sprawie, nie stanowi nadpłaty w podatku od towarów i usług w rozumieniu art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Stanowisko to jest prawidłowe i zostało przekonywająco przez Naczelnny Sąd Administracyjny uzasadnione. Podatek uiszczony w cenie towaru (usługi) nie jest ani nadpłacony, ani nienależnie uiszczony. Można powiedzieć, że *ex definitione* „podatek naliczony” według ustalonej zasady nie może być traktowany jako nadpłacony (nienależny). Z kolei sytuacja, w której kwota podatku naliczonego, jest wyższa od kwoty podatku należnego jest wyraźnie uregulowana przepisami art. 21 ustawy o podatku od towarów i usług. W szczególności, w ustępie szóstym tego artykułu określony jest termin zwrotu różnicy podatku (liczony od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika), a w ustępie siódmym *expressis verbis* określono, że: „Różni-

cę podatku nie zwróconą przez urząd skarbowy w terminie, o którym mowa w ust. 6 w zdaniu pierwszym, traktuje się jako nadpłatę podatku podlegającą oprocentowaniu w rozumieniu przepisów o zobowiązaniach podatkowych”.

Należy stwierdzić, że zaskarżony przez Ministra Sprawiedliwości wyrok zawiera rozstrzygnięcie sprawy pozostające w wyraźnej niekonsekwencji, a nawet sprzeczności, z przedstawionym w tymże wyroku poglądem iż: „Stosownie do regulacji zawartej w art. 21 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług oraz, o podatku akcyzowym, kwotę zwrotu różnicy podatku traktuje się jako nadpłatę w rozumieniu art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych dopiero z chwilą nie dokonania jej zwrotu przez urząd skarbowy w terminie”. Niekonsekwencję rozstrzygnięcia w stosunku do przedstawionej oceny pogłębia dodatkowo przyjęcie przez Naczelny Sąd Administracyjny, że podlegająca zwrotowi różnica podatku została ujawniona dopiero w korektach deklaracji VAT-7, sporządzonych przez podatniczkę 25 października 1996 r. oraz że poprzednie – w odpowiednich miesiącach 1995 r. – niewykazanie różnicy podatku zostało spowodowane błędami podatniczki, która wadliwie sporządzała deklaracje VAT-7. Nasuwa się pytanie – dlaczego w tych okolicznościach, przewidziane dla nadpłaty podatku konsekwencje, miałyby wiązać się nie z terminem zwrotu różnicy, lecz z oderwaną od obowiązku urzędu skarbowego zobiektywizowaną sytuacją prawa do obniżenia podatku należnego – w myśl art. 21 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług – w odpowiednich miesiącach rozliczeniowych roku 1995. Stanowisko zaskarżonego wyroku w tej ostatniej kwestii nie jest zasadne. Skutki prawne nadpłaty wynikają na tle skonkretyzowanego obowiązku urzędu skarbowego zwrotu różnicy podatku naliczonego w stosunku do podatku należnego, a nie z samego prawa podatnika do obniżenia podatku należnego.

Wbrew zaskarżonemu wyrokowi obie wskazane sytuacje nie mogą być traktowane równoznacznie pod względem skutków prawnych. Obowiązek urzędu skarbowego ma swą oczywistą podstawę w regulacji uprawniającej podatnika do obniżenia podatku należnego. Jednakże konkretyzuje się pod określonymi warunkami, z których dla rozpatrywanej tu kwestii najistotniejszy jest termin do zwrotu zależny „od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika...”

Z tego punktu widzenia Minister Sprawiedliwości w rewizji nadzwyczajnej przekonywająco zaakcentował zasadę tzw. samoobliczalności podatku od towarów i usług. Według art. 10 ust. 1 ustawy podatnicy obowiązani są składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia mie-

siąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. To te deklaracje – zgodnie z art. 10 ust. 2 ustawy - stanowią podstawę do określenia zobowiązania podatkowego lub kwoty zwrotu różnicy podatku od towarów i usług, chyba że urząd skarbowy określi je w innej wysokości. W sprawie nie uległo wątpliwości, że kwota zwrotu różnicy podatku została wykazana dopiero w korektach deklaracji i dopiero wówczas powstała podstawa dla obowiązku urzędu skarbowego wynikającego ze złożenia rozliczenia przez podatnika.

Rację ma zatem Minister Sprawiedliwości, stwierdzając, że dopiero nie wywiązanie się urzędu skarbowego z ustawowego terminu dokonania zwrotu różnicy podatku od towarów i usług powoduje, że podatnikowi przysługują stosowne odsetki i że jest to wówczas sytuacja nadpłaty podatku w rozumieniu art. 29 ust. 1 i 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Z powyższych przyczyn Sąd Najwyższy uznał, że została wykazana podstawa rewizji nadzwyczajnej, a skoro dotyczyła ona jedynie naruszenia prawa materialnego, możliwe było orzeczenie co do istoty sprawy w myśl art. 393¹⁵ KPC, w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.).

=====