

**Wyrok z dnia 28 czerwca 2000 r.**

**III RN 190/99**

**Decyzja określająca wysokość nadpłaconych i nienależnie uiszczonych podatków mogła być wydana wyłącznie na podstawie art. 29 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.), a nie na podstawie art. 5 ust. 3 tej ustawy.**

Przewodniczący: SSN Kazimierz Jaśkowski, Sędziowie SN: Andrzej Wasilewski (sprawozdawca), Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 28 czerwca 2000 r. sprawy ze skargi Energetyki K. Spółki Akcyjnej w K. na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 27 marca 1997 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 1994 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Łodzi z dnia 23 marca 1999 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

[...] Urząd Skarbowy w K. decyzją z dnia 29 stycznia 1997 r., wydaną na podstawie art. 5 ust. 2 i 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.), art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) oraz art. 104 KPA, określił kwotę dochodu podatnika – Energetyki K. S.A. w K., która podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym za 1994 r. w wysokości niższej od kwoty wykazanej przez podatnika w zeznaniu rocznym, stwierdził nadwyżkę podatku deklarowanego i zapłaconego nad podatkiem należnym i określił, że podatnikowi przysługuje odpis i zwrot należnego podatku dochodowego za 1994 r. w kwocie 5.202,80 zł (po denominacji). Izba Skarbowa w K. decyzją z dnia 27 marca 1997 r. utrzymała w mocy to rozstrzyg-

nięcie. W skardze na powyższą decyzję do Naczelnego Sądu Administracyjnego podatnik wnosił o uchylenie decyzji obu organów podatkowych, podnosząc, że w decyzjach tych, przy określaniu wysokości zobowiązania podatkowego, nie uwzględniono całości nakładów inwestycyjnych dokonanych przez podatnika w 1994 r., które sprawiły, że w jego wypadku nadwyżka podatku deklarowanego i zapłaconego nad podatkiem należnym jest w rzeczywistości o wiele wyższa, a także zarzucając organom podatkowym naruszenie § 5 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 25 stycznia 1994 r. w sprawie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych oraz obniżek podatku dochodowego (Dz.U. Nr 18, poz. 62 ze zm. – powoływanego nadal jako: rozporządzenie) i art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi wyrokiem z dnia 23 marca 1999 r. [...] stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji [...] Urzędu Skarbowego w Ł. z dnia 29 stycznia 1997 r. W uzasadnieniu tego wyroku podniesiono w szczególności, że wskazane jako podstawy prawne obu wydanych decyzji art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 5 ust. 2 i ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych nie mogły stanowić podstawy do wydania decyzji w przedmiocie zwrotu nadpłaty w podatku dochodowym, bowiem w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego zwrot nadpłaty w podatku dochodowym „jest w zasadzie czynnością techniczną nie wymagającą wydania decyzji”. Natomiast – zdaniem tego Sądu – ewentualną podstawą prawną do wydania decyzji w przedmiocie zwrotu nadpłaty w podatku może stanowić jedynie art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Dlatego Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził nieważność obu wymienionych wyżej decyzji na podstawie art. 156 § 1 pkt 2 KPA.

Minister Sprawiedliwości pismem z dnia 24 listopada 1997 r. wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Łodzi, zarzucając rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 2 i art. 22 ust. 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 5 ust. 2 i ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, a w konsekwencji na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że: po pierwsze – błędny jest pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, iż wydane decyzje administracyjne dotyczyły „zwrotu nadpłaty w podatku

dochodowym od osób prawnych” – wynika to zarówno z powołanej podstawy prawnej obu decyzji, jak i z ich sentencji, w której mowa, że dotyczą: „określenia wysokości zobowiązania podatkowego” w podatku dochodowym od osób prawnych za 1994 r.; w rozpoznawanej sprawie organ podatkowy ustalił, że podatnik zawyżył zobowiązanie podatkowe i wydał decyzję, w której prawidłowo powołał podstawę prawną; po drugie – wydanie przez organ podatkowy na podstawie art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych decyzji określającej niedobór lub też nadpłatę podatku leży w interesie podatnika, gdyż umożliwia mu zarówno instancyjną, jak i sądową kontrolę tego rozstrzygnięcia; po trzecie – organy podatkowe prawidłowo powołały w danym wypadku również art. 5 ust. 2 i ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, bowiem chodziło tutaj o wydanie decyzji określającej (deklaratywnej), a nie ustalającej (konstytutywnej) wysokość zobowiązania podatkowego; decyzje te nie dotyczyły zatem zwrotu nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych, ale określenia wysokości zobowiązania podatkowego w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych; oraz po czwarte – art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych określa sposoby postępowania z nadpłatą, co uzależnione jest od określonych w tym przepisie okoliczności. W tej sytuacji, brak było podstawy do stwierdzenia nieważności wymienionych decyzji podatkowych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie jest zasadna.

Trafnie podniesiono wprawdzie w rewizji nadzwyczajnej, że wydanie przez organ podatkowy decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku leży w interesie podatnika, bowiem ta forma rozstrzygnięcia podlegać może, także z jego inicjatywy, zarówno kontroli instancyjnej, jak i sądownoadministracyjnej. Jednakże, na co słusznie wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, art. 5 ust. 2 i ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych w związku z art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie mógł stanowić podstawy prawnej do wydania decyzji administracyjnej w sprawie określenia wysokości nadpłaty podatku, jak to w rozpoznawanej sprawie uczyniły organy podatkowe. Art. 5 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych stanowił bowiem wyraźnie, że organ podatkowy upoważniony jest do wydawania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego jedynie „w razie niewykonania przez podatnika zobowiązania po-

datkowego”, co można było odnieść zarówno do sytuacji niewykonania tego zobowiązania „w całości”, jak i „w części”, ale w żadnym razie do sytuacji, w której podatnik w pełni wywiązał się z ciążącego na nim obowiązku wykonania zobowiązania podatkowego. Natomiast podstawę prawną decyzji organu podatkowego określającej kwotę nadpłaconych i nienależnych podatków (nadpłaty), w obowiązującym ówczesnym stanie prawnym, mógł stanowić wyłącznie art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Dlatego trafne jest rozstrzygnięcie Naczelnego Sądu Administracyjnego w rozpoznawanej sprawie, stwierdzające nieważność (art. 156 § 1 pkt 2 KPA) decyzji wydanych na podstawie art. 5 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych jedynie w celu określenia wysokości nadpłaty podatnika, który w pełnym zakresie wywiązał się z ciążącego na nim zobowiązania podatkowego.

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. 393<sup>12</sup> KPC w związku 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.

=====