

**Wyrok z dnia 22 lutego 2001 r.**

**III RN 60/00**

**1. W razie zmiany decyzji organu celnego w części dotyczącej określenia wartości celnej towaru, trzymiesięczny termin zwrotu nadpłaconego podatku od towarów i usług należało liczyć od dnia pobrania tego podatku przez właściwy organ celny (art. 29 ust. 1 oraz ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm. w związku z art. 11 ust. 2 zdanie pierwsze 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.).**

**2. Obowiązek naliczania odsetek od dnia nadpłaty podatkowej powstawał niezależnie od tego, czy przekroczenie trzymiesięcznego terminu zwrotu nadpłaty zostało zawinione przez organ podatkowy, natomiast odsetki należne z tytułu opóźnienia zwrotu nadpłaty naliczane były w wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych (art. 29 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych).**

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 9 lutego 2001 r. sprawy ze skargi „N.” Spółki z o.o. w K.B. na decyzję Izby Skarbowej w Lublinie z dnia 13 lutego 1998 r. [...] w przedmiocie zwrotu podatku od towarów i usług, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 13 maja 1999 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Dyrektor Urzędu Celnego w T. decyzją zawartą w Jednolitym Dokumencie Celnym SAD z dnia 3 kwietnia 1995 r. dopuścił do obrotu na polskim obszarze cel-

nym sprowadzone z zagranicy przez Spółkę z o. o. „N.” w K.B. używane urządzenie do etykietowania butelek, które zostało zakupione od firmy francuskiej, za cenę określoną we frankach francuskich (FRF), przy czym towar ten dotarł do Polski po jego wyremontowaniu w zlokalizowanych na terenie Niemiec warsztatach naprawczych firmy francuskiej. W tej sytuacji, organ administracji celnej określił wartość celną towaru przyjmąwszy jako walutę kontraktu marki niemieckie (DEM), co – biorąc pod uwagę występujące różnice kursów obu walut – spowodowało naliczenie i pobranie wyższych należności celnych. Prezes Głównego Urzędu Ceł nie uwzględnił odwołania Spółki z o. o. „N.” od tej decyzji i decyzją z dnia 5 czerwca 1997 r. utrzymał ją w mocy. Dopiero w wyniku złożonej przez Spółkę z o. o. „N.” skargi na decyzję organu drugiej instancji, Prezes Głównego Urzędu Ceł uwzględnił zarzuty skargi dotyczące niewłaściwego (zawyżonego) naliczenia należności celnej i na podstawie art. 38 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) decyzją z dnia 16 września 1997 r. uchylił zaskarżoną decyzję i poprzedzającą ją decyzję organu pierwszej instancji w części dotyczącej określenia wartości celnej towaru oraz określił wartość celną towaru w prawidłowej wysokości. W tej sytuacji, Spółka z o. o. „N.” w dniu 30 września 1997 r. wystąpiła do Urzędu Skarbowego w P. z wnioskiem o wydanie decyzji w sprawie zwrotu nadpłaconego przez nią podatku od towarów i usług wraz z odsetkami.

Decyzją z dnia 13 listopada 1997 r. Urząd Skarbowy w P. orzekł o zwrocie nadpłaconego przez Spółkę z o. o. „N.” podatku od towarów i usług w kwocie 455.686,80 zł na rachunek bankowy podatnika i równocześnie stwierdził, że w danym wypadku stronie nie przysługują odsetki, ponieważ nadpłacenie tego podatku nie nastąpiło z winy organów podatkowych. W odwołaniu od tej decyzji Spółka zarzuciła, że podstawę jej żądania stanowi 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.). Jednakże Izba Skarbowa w L. decyzją z dnia 13 lutego 1998 r. utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję Urzędu Skarbowego, wskazując w uzasadnieniu swego rozstrzygnięcia, że organy podatkowe dotrzymały określonego w art. 29 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych terminu zwrotu nadpłaty podatku, a to wyklucza żądanie zapłaty odsetek.

W wyniku skargi Spółki z o. o. „N.”, Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyrokiem z dnia 12 maja 1999 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej. W uzasadnieniu tego wyroku Sąd stwierdził, że datą powstania

nadpłaty podatku jest w rozpoznawanej sprawie data zakończenia odprawy celnej i wydania decyzji ustalającej wartość celną towaru oraz zapłaty przez skarżącą należności podatkowej określonej zgodnie z art. 11 ust. 2 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.), a nie dopiero dzień wydania przez Prezesa Głównego Urzędu Celnego decyzji określającej na nowo wartość celną sprowadzonego towaru. W konsekwencji, stronie skarżącej przysługują odsetki od nadpłaconej kwoty podatku od towarów i usług od daty wydania pierwotnej decyzji ustalającej wartość towaru, na podstawie której naliczona została wyższa kwota należnego podatku od towarów i usług, a prawidłowość takiej interpretacji potwierdza także – zdaniem Sądu – dyspozycja art. 29 ust. 2 pkt 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych

Minister Sprawiedliwości pismem z dnia 17 marca 2000 r. [...] wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 12 maja 1999 r. [...], zarzucając temu wyrokowi rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 i pkt 3 ustawy o NSA w związku z art. 29 ust. 1 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 w rozpoznawanej sprawie problemem spornym „nie jest, jak stwierdził Sąd orzekający, data powstania nadpłaty w podatku od towarów i usług, bo datę tę określa art. 29 ust. 2 pkt 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, ale zasadność żądania wypłaty odsetek z tytułu stwierdzonej i wypłaconej podatnikowi nadpłaty”. W danym wypadku chodzi więc o właściwą interpretację art. 29 ust. 1 i ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. W opinii rewizji nadzwyczajnej, w rozpoznawanej sprawie jest poza sporem, że organ podatkowy mógł stwierdzić dokonanie nadpłaty przez skarżącą Spółkę dopiero w wyniku wydania przez Prezesa Głównego Urzędu Celnego decyzji z dnia 16 września 1997 r., mocą której uchylona została poprzednia decyzja organu administracji celnej, w części dotyczącej określenia wartości celnej towaru i wymiaru należności celnych. Skoro więc zawyżenie wartości celnej towaru skutkowało nieprawidłowym określeniem kwoty podatku od towarów i usług pobranego od podatnika (art. 11 ust. 2 oraz art. 15 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług w związku z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 25 listopada 1993 r. o podatku importowym od towarów sprowadzanych lub nadsyłanych z zagranicy – Dz.U. Nr 123, poz. 551, która w dacie wydania przedmiotowych decyzji już nie obowiązywała i została zastą-

piona przez ustawę o podatku od towarów i usług), a decyzja ta została skorygowana przez Prezesa Głównego Urzędu Ceł decyzją z dnia 16 września 1997 r., to oznacza to, że Urząd Skarbowy w P., wydając w dniu 13 listopada 1997 r. decyzję o dokonaniu zwrotu nadpłaconego podatku na rzecz podatnika, zachował trzymiesięczny termin do dokonania zwrotu nadpłaty, o którym mowa jest w art. 29 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Bowiem, co podkreślono w rewizji nadzwyczajnej, „Dla powstania roszczeń o wypłatę odsetek nie wystarczy sam fakt istnienia nadpłaty; niezbędna jest zwłoka organu podatkowego w wypełnieniu obowiązku wskazanego w art. 29 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych” (wyrok NSA z dnia 11 marca 1997 r., sygn. akt III SA 1405/95 - Monitor Podatkowy z 1998 r. nr 1, poz. 15), a przepisy regulujące instytucję oprocentowania nadpłat podatku nie mogą być interpretowane rozszerzająco.

W odpowiedzi na rewizję nadzwyczajną skarżąca Spółka z o. o. „N.” wniosła o jej oddalenie. W uzasadnieniu swego wniosku skarżąca podkreśliła, że: „Minister Sprawiedliwości prawidłowo przedstawił okoliczności faktyczne sprawy, lecz wywiódł z nich błędne wnioski skutkujące chybionymi zarzutami rewizji nadzwyczajnej przeciwko wyrokowi NSA”. Skarżąca zarzuciła, że rewizja nadzwyczajna nie zasługuje na uwzględnienie, bowiem:

Po pierwsze – w danym wypadku w ogóle nie wchodzi w grę rażące naruszenie prawa, ale jedynie zarzut rzekomej rozszerzającej wykładni art. 29 ust. 2 pkt 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Po drugie – w wypadku art. 29 ust. 2 pkt 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych mowa jest o „decyzji”, bez bliższego określenia, że ma to być decyzja organu podatkowego, a to oznacza, że przepis ten dotyczy w tym wypadku również decyzji organów celnych. Po trzecie - wbrew stanowisku zaprezentowanemu w rewizji nadzwyczajnej, w rozpoznawanej sprawie problemem spornym nie jest „zasadność żądania wypłaty odsetek”, ale kontrowersja w kwestii ustalenia daty powstania nadpłaty i daty jej zwrotu. Należy przy tym mieć na uwadze, że „nadpłata powstała w dniu 12 kwietnia 1995 r. (tj. z datą zapłaty należności określonych w decyzji z dnia 3 kwietnia 1995 r. o dopuszczeniu towaru do obrotu na polskim obszarze celnym). Nadpłata została zwrócona w dniu 19 listopada 1997 r. (data wpływu nadpłaty na rachunek bankowy podatnika w wykonaniu decyzji Urzędu Skarbowego w P. z dnia 13 listopada 1997 r. o zwrocie nadpłaty). Od daty powstania nadpłaty do chwili jej zwrotu minęło zatem ponad dwa lata i siedem miesięcy”, a to w opinii skarżącej oznacza, że zgodnie z art. 29 ust. 2 pkt 3 ustawy o zobowiązaniach

podatkowych: „w tym okresie nadpłata musi podlegać oprocentowaniu”. Po czwarte – skarżąca podniosła, że „oprocentowanie nadpłat danin publicznych ma w zasadzie znaczenie ekonomiczne tożsame z cywilistycznym prawem właściciela do żądania odsetek za opóźnienie w spełnieniu świadczenia pieniężnego - art. 481 § 1 Kodeksu cywilnego. Różnica polega jednak na tym, iż odsetki od nadpłaty przysługują z mocy prawa i z mocy prawa winny być wypłacone podatnikowi niezależnie od jego wniosku w tym przedmiocie. (...) Sam fakt opóźnienia przesądza o obowiązku zapłaty odsetek”, niezależnie od zwłoki dłużnika. Odpowiada to również obecnie obowiązującemu art. 74 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, wedle którego: „nadpłata powstaje z dniem pobrania przez płatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie jest zasadna.

Sąd Najwyższy rozpoznaje sprawę wyłącznie w granicach zaskarżenia rewizją nadzwyczajną oraz jej podstaw (art. 393<sup>11</sup> § 1 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.). W rozpoznawanej sprawie w rewizji nadzwyczajnej podniesiony został zarzut rażącego naruszenia art.29 ust. 1 i ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, w konsekwencji którego – w opinii rewizji nadzwyczajnej – Naczelny Sąd Administracyjny wydając zaskarżony wyrok dopuścił się również rażącego naruszenia art. 22 ust. 1 pkt 1 i art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy o NSA. Zarzuty te nie są jednak trafne, jeśli zważyć co następuje:

Po pierwsze - art. 29 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych stanowił między innymi, że kwoty nadpłaconych podatków (tzw. nadpłaty) podlegają zwrotowi z urzędu „w ciągu 3 miesięcy od dnia powstania nadpłaty”. Z kolei, zgodnie z dyspozycją art. 29 ust. 2 pkt 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych: „Za datę powstania nadpłaty uważa się w szczególności (...) w przypadku uchylecia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji - datę dokonania zapłaty”. Jeżeli zwrot nadpłaty nie nastąpił w terminie trzech miesięcy od dnia powstania nadpłaty, wówczas „nadpłata ta

podlega oprocentowaniu od dnia powstania nadpłaty, (...) chyba że zwrot nadpłaty nie jest możliwy z winy podatnika” (art. 29 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych).

Po drugie - równocześnie art. 11 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług (w brzmieniu obowiązującym zarówno w dniu 3 kwietnia 1995 r., czyli w dacie podejmowania przez organy celne w rozpoznawanej sprawie pierwszej decyzji o dopuszczeniu do obrotu na polskim obszarze celnym towaru sprowadzonego przez skarżącą Spółkę z o. o. „N.” oraz o określeniu wartości celnej towaru, jak i w dniu 16 września 1997 r., czyli w dacie uchylecia powyższej decyzji w części dotyczącej określenia wartości celnej towaru i określenia jej w prawidłowej wysokości, a także w dniu 13 listopada 1997 r., czyli w dacie wydania przez Urząd Skarbowy w P. decyzji o zwrocie nadpłaconego przez skarżącą Spółkę podatku od towarów i usług) stanowił, że: „Urząd celny w decyzji o dopuszczeniu towarów importowanych do obrotu na polskim obszarze celnym obowiązany jest określić kwotę podatku od towarów i usług (...). Urząd celny obowiązany jest również do poboru tych podatków oraz do ich wpłaty na rachunek urzędu skarbowego (...)”.

Po trzecie - oznaczało to w konsekwencji, iż w świetle powyższej regulacji prawnej, w stosunku do podatników, na których ciążył obowiązek uiszczenia cła, kwota podatku należnego z tytułu podatku od towarów i usług określana była decyzją organu celnego (art. 11 ust. 1 i ust. 2 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług). Równocześnie, datą dokonania zapłaty podatku od towarów i usług była data pobrania przez właściwy urząd celny określonego przezeń podatku (art. 29 ust. 2 pkt 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych w związku z art. 11 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku od towarów i usług). Dlatego w wypadku zmiany decyzji organu celnego w części dotyczącej określenia wartości celnej towaru, w wyniku czego powstała nadpłata w podatku od towarów i usług, trzymiesięczny termin zwrotu nadpłaconego podatku od towarów i usług należało liczyć od dnia powstania nadpłaty, czyli od dnia zapłaty podatku od towarów i usług przez podatnika, którym był dzień pobrania tego podatku przez właściwy organ celny (art. 29 ust. 1 oraz ust. 2 pkt 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych w związku z art. 11 ust. 2 zdanie pierwsze ustawy o podatku od towarów i usług). Dlatego, jeżeli zwrot nadpłaty podatku od towarów i usług nastąpił po upływie trzech miesięcy od dnia powstania nadpłaty, czyli pobrania od podatnika przez właściwy organ celny podatku od towarów i usług w wysokości przekraczającej kwotę należnego podatku, nadpłata ta podlega oprocento-

waniu, o ile przekroczenie trzymiesięcznego terminu jej zwrotu nie nastąpiło z winy podatnika (art. 29 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych). Należy przy tym podkreślić, że obowiązek naliczania odsetek od dnia powstania nadpłaty powstawał niezależnie od tego, czy przekroczenie trzymiesięcznego terminu zwrotu nadpłaty zostało zawinione przez organ podatkowy (czy organ podatkowy pozostawał „w zwłoce”). Art. 29 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych stanowił natomiast, że odsetki należne z tytułu opóźnienia zwrotu nadpłaty naliczane są „w wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych”.

Po czwarte - w rozpoznawanej sprawie jest poza sporem, że: a) Dyrektor Urzędu Celnego w T. decyzją zawartą w Jednolitym Dokumentie Celnym SAD [...] z dnia 3 kwietnia 1995 r. określił także kwotę należnego od skarżącej Spółki z o. o. N. podatku od towarów i usług; b) na tej podstawie skarżąca Spółka dokonała zapłaty powyższej kwoty podatku od towarów i usług; c) w dniu 16 września 1997 r. Prezes Głównego Urzędu Ceł uchylił obowiązującą wówczas decyzję zawartą w Jednolitym Dokumentie Celnym SAD [...] z dnia 3 kwietnia 1995 r. w części dotyczącej określenia wartości celnej towaru, która przesądzała o wysokości należnego podatku od towarów i usług oraz określił niższą kwotę należnego podatku od towarów i usług; d) i w konsekwencji, decyzją z dnia 13 listopada 1997 r. Urząd Skarbowy w P. orzekł o zwrocie nadpłaconego przez Spółkę z o. o. „N.” podatku od towarów i usług oraz dokonał zwrotu tej nadpłaty na rachunek bankowy podatnika. W tej sytuacji - mając na uwadze to, że w danym wypadku napłata podatku od towarów i usług powstała w dniu dokonania zapłaty przez podatnika tego podatku określonego w decyzji organu celnego z dnia 3 kwietnia 1995 r., a jej zwrot nastąpił dopiero w wykonaniu decyzji organu podatkowego z dnia 13 listopada 1997 r. – w rozpoznawanej sprawie zwrot podatku nastąpił po upływie trzech miesięcy od dnia dokonania przez podatnika zapłaty podatku, a w konsekwencji nadpłata ta podlegała oprocentowaniu od dnia jej powstania, czyli od dnia faktycznej zapłaty podatku od towarów i usług naliczonego od wartości tego towaru określonej w pierwotnej decyzji organu celnego, ponieważ w danym wypadku opóźnienie zwrotu nadpłaty tego podatku nie powstało z winy podatnika (art. 29 ust. 3 w związku z art. 29 ust. 1 oraz ust. 2 pkt 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych).

W świetle przedstawionej argumentacji prawnej, trafne jest rozstrzygnięcie przyjęte w zaskarżonym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, który stanął na stanowisku, że w rozpoznawanej sprawie nadpłata powstała w dacie faktycznego

uiszczenia przez podatnika podatku od towarów i usług w kwocie określonej w decyzji Dyrektora Urzędu Celnego w T. z dnia 3 kwietnia 1995 r., a nie dopiero w dacie zmiany tej decyzji decyzją Prezesa Głównego Urzędu Ceł z dnia 16 września 1997 r. Natomiast nietrafny okazał się pogląd prawny wyrażony w rewizji nadzwyczajnej, wedle którego dla powstania roszczeń podatnika o wypłatę odsetek z tytułu powstałej nadpłaty podatku (w danym wypadku: podatku od towarów i usług): „nie wystarczy sam fakt istnienia nadpłaty; niezbędna jest zwłoka organu podatkowego w wypełnieniu obowiązku wskazanego w art. 29 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych”. Bowiern zgodnie z wyraźnym brzmieniem art. 29 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, obowiązek oprocentowania nadpłaconego podatku od dnia powstania nadpłaty jest bezpośrednią konsekwencją faktu niedotrzymania przez organ podatkowy trzymiesięcznego terminu zwrotu nadpłaty (liczonego od daty jej powstania, czyli dokonania zapłaty podatku – art. 29 ust. 2 pkt 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych), bez względu na to, czy niedotrzymanie tego terminu zostało przez organ podatkowy zawinione.

Biorąc powyższe pod uwagę, 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.

=====