

- *Czy sprawa o nadpłatę dotyczy zobowiązania podatkowego i co to ma wspólnego z jego przedawnieniem?* – dr Piotr Karwat, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

### **Wyrok NSA z 15 lutego 2022 r., II FSK 2439/20**

**Zawieszenie biegu terminu przedawnienia, o którym stanowi art. 70 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej może nastąpić także w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję odmawiającą lub stwierdzającą istnienie nadpłaty za dany okres rozliczeniowy w podatku dochodowym od osób pranych, gdyż jest to decyzja dotycząca zobowiązania podatkowego.**

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

Istota sporu w sprawie dotyczy tego, czy na skutek wniesienia przez stronę skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą odmowy stwierdzenia nadpłaty doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 2 O.p. (...) Odmowa wszczęcia postępowania podatkowego postanowieniem wydanym przez organ podatkowy I instancji na podstawie art. 165a § 1 O.p. oraz utrzymanie w mocy tego rozstrzygnięcia przez organ odwoławczy na podstawie art. 233 § 1 pkt 1 O.p. motywowane było wyłącznie wygaśnięciem prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty z uwagi na upływ terminu wskazanego w art. 79 § 2 O.p. Zgodnie z art. 70 § 6 pkt 2 O.p. bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania.

Pierwszorzędne znaczenie dla wykładni tego przepisu w stanie faktycznym sprawy ma to, co należy rozumieć przez wyrażenie ustawowe mówiące o "decyzji dotyczącej tego zobowiązania". Podstawowe znaczenie przy wykładni tekstu prawnego ma jego warstwa językowa. (...) Zgodnie z przyjętą w orzecznictwie i doktrynie zasadą pierwszeństwa wykładni językowej w procesie wykładni prawa, należy w pierwszej kolejności zastosować dyrektywy wykładni językowej, a dopiero w przypadku dalszych wątpliwości lub w celu wzmocnienia wyniku wykładni językowej sięgać kolejno po wykładnię systemową lub funkcjonalną. (...) Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika, że każda regulacja prawna ingerująca w prawa i wolności obywatelskie musi spełniać wymóg dostatecznej określoności. Należy przez to rozumieć precyzyjne wyznaczenie dopuszczalnego zakresu ingerencji (...). Ponadto, wykładnia systemowa i funkcjonalna (celowościowa) służą wzmocnieniu i skontrolowaniu prawidłowości wyniku wykładni językowej. (...)

Postępowanie w sprawie stwierdzenia istnienia lub nieistnienia nadpłaty ma na celu rozstrzygnięcie wątpliwości, czy podatnik nadpłacił lub nienależnie zapłacił podatek, lecz jako świadczenie immanentnie związane i wynikające ze zobowiązania podatkowego. Bez rozstrzygnięcia wobec tego wysokości zobowiązania podatkowego, (...) nie jest możliwe stwierdzenie wystąpienia za dany okres rozliczeniowy nadpłaty. Ponadto art. 70 § 6 pkt 2 O.p. nie stanowi o decyzji w "przedmiocie zobowiązania", co uzasadniałoby przyjęcie, że dotyczy wyłącznie określenia (wymiaru) danego zobowiązania podatkowego. Należy zatem przyjąć na gruncie językowym, że sprawa mająca za przedmiot rozstrzygnięcia istnienie nadpłaty odnosi się, ma związek, czyli inaczej mówiąc dotyczy zobowiązania podatkowego.

Prawidłowo w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku zauważył WSA w Warszawie, że nie powoduje zawieszenia biegu terminu przedawnienia wniesienie skargi na jakiegokolwiek rozstrzygnięcie organu podatkowego, a tylko na decyzję dotyczącą konkretnego zobowiązania podatkowego. Nie znajduje jednak uzasadnienia na gruncie znaczenia językowego stanowisko Sądu pierwszej instancji, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest instytucją nadzwyczajną, stanowiącą wyjątek od zasady, że każde

zobowiązanie podatkowe przedawnia się po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1 O.p.) i dlatego przepisy dotyczące instytucji zawieszenia terminu przedawnienia nie mogą być interpretowane w sposób rozszerzający. Sąd jednak nie wyjaśnił ani znaczenia językowego analizowanego przepisu ani w czym upatrywał jego wykładni ekstensywnej. (...) Na gruncie wykładni językowej nie można przyjąć, jak uczynił to organ podatkowy oraz Sąd pierwszej instancji, że uzasadnione jest rekonstruowanie znaczenia normy prawnej de facto wbrew znaczeniu językowemu.

W procesie wykładni prawa nie wolno jednak całkowicie ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej.

(...) ustawodawca z dniem 1 stycznia 2016 r. dodał do art. 75 O.p. nowy § 4. Zgodnie z tym przepisem "w decyzji stwierdzającej nadpłatę organ podatkowy określa wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. W zakresie, w jakim wniosek jest niezasadny, organ odmawia stwierdzenia nadpłaty". Zapis ten potwierdza zatem nierozzerwalny związek sprawy o stwierdzenie nadpłaty z określeniem zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości. (...)

Nie ulega wątpliwości, że zakres rozstrzygnięcia organu podatkowego w sprawie o stwierdzenie nadpłaty, wynikający z skorygowanej deklaracji podatkowej, nie pokrywa się z zakresem rozstrzygnięcia w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, a sprawy te nie są tożsame. Jednakże sprawa w przedmiocie nadpłaty musi dotyczyć zobowiązania podatkowego za ten sam okres. Wskazuje na to także unormowanie z art. 79 O.p. W § 1 tego artykułu wprowadzono zakaz wszczynania postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty w czasie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w zakresie zobowiązań podatkowych, których dotyczy postępowanie lub kontrola. (...) Z kolei w § 2 art. 79 O.p. przewidziano, że prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz wniosku o zwrot nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe przewidują inny tryb zwrotu podatku. Konieczne jest wobec tego w przypadku wniosku o stwierdzenie istnienia nadpłaty odniesienie się do tego czy zobowiązanie podatkowe się nie przedawniło, co również wskazuje na wzajemny związek nadpłaty ze zobowiązaniem podatkowym.

Z powyższych rozważań wynika, że wynik wykładni systemowej również potwierdza to, iż decyzja w przedmiocie nadpłaty dotyczy zobowiązania podatkowego. (...)

### **Orzeczenia powiązane**

wyrok WSA w Warszawie z 25 lutego 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 2117/19 (wyrok I instancji w tej sprawie, niezgodny)

wyrok WSA w Poznaniu z 6 maja 2022 r., sygn. akt I SA/Po 567/21 (zgodny)

wyrok NSA z 25 stycznia 2019 r., sygn. akt I GSK 1113/16 (w szerszym kontekście zgodny)

uchwała NSA z 27 stycznia 2014 r., sygn. akt II FPS 5/13 (w szerszym kontekście zgodna)

postanowienie SN z 7 września 2022 r., sygn. akt I NSK 16/22 (ciekawostka zadająca kłam zasadzie *clara non sunt interpretanda*)

### **Przepisy**

**Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.)**

**Art. 21 § 3.** Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

**Art. 70. § 1.** Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

(...)

**§ 6.** Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem: (...)

2) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania;

**Art. 75 § 4.** Jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji

stwierdzającej nadpłatę. W takim przypadku korekta wywołuje skutki prawne.

**§ 4a.** W decyzji stwierdzającej nadpłatę organ podatkowy określa wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. W zakresie, w jakim wniosek jest niezasadny, organ odmawia stwierdzenia nadpłaty.

**§ 4b.** Przepis § 4a nie ogranicza możliwości wydania decyzji w trybie art. 21 § 3, o czym informuje się adresata w decyzji stwierdzającej nadpłatę.

**Art. 79 § 2.** Prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz wniosku o zwrot nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe przewidują inny tryb zwrotu podatku.

**§ 3.** Decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia można wydać także po upływie tego terminu.

### **Główne problemy**

1. Jakie decyzje mogą dotyczyć zobowiązania podatkowego? Czy należą do nich decyzje dotyczące stwierdzenia nadpłaty?
2. Jak do przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia należy stosować regułę *exceptiones non sunt extendendae*?
3. Czy prawo do żądania stwierdzenia lub zwrotu nadpłaty powinno być uzależnione od przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 79 § 2)?