

- **odsetki od nadpłat – kiedy organ podatkowy przyczynia się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji? – Jan Furtas (Crido)**

Wyrok NSA z 19 stycznia 2023 r., III FSK 3917/21

Przedawnienie zobowiązania podatkowego normatywnie posiada charakter obiektywny, związane jest z upływem określonego przez prawodawcę czasu – okresu. Nie można w postępowaniu odnośnie do oprocentowania nadpłaty podatku merytorycznie oceniać i/lub antycypować, czy odrębne i zakończone już ostatecznie postępowanie w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego zakończyłoby się wydaniem – innej aniżeli uwzględniającej z urzędu przedawnienie – decyzją podatkową, potwierdzającą stanowisko prawne podatnika.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Uzasadnienie

(...) Burmistrz L. odmówił zwrotu oprocentowania nadpłaty. Zdaniem organu przyczynienie się organu do przesłanki uchylecia decyzji miałyby miejsce, gdyby decyzja określająca wysokość podatku została wydana przez organ I instancji już po upływie okresu przedawnienia. Do ostatniego dnia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego organ podatkowy ma nie tylko prawo, ale i obowiązek, podejmować wszelkie przewidziane prawem działania procesowe, ukierunkowane na uzyskanie należności podatkowej. Jeżeli przyczyną uchylecia decyzji organu podatkowego przez organ odwoławczy było przedawnienie zobowiązania podatkowego, do którego doszło już po wydaniu (i doręczeniu) rozstrzygnięcia pierwszoinstancyjnego, to nie ma jakiegokolwiek związku przyczynowego pomiędzy działaniem organu podatkowego pierwszej instancji a podstawą uchylecia decyzji wymiarowej. Jeśli okazałoby się, że organ pierwszej instancji wydał decyzję już po upływie terminu przedawnienia, bez wątplenia należałoby przyjąć, iż przyczynił się on do powstania przesłanki uchylecia decyzji. (...)

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej Spółka podniosła, że niezasadny jest prezentowany przez WSA sposób rozumienia pojęcia "przyczynienie się organu do powstania przesłanki uchylecia decyzji", które sprowadza się do uznania, że w każdym przypadku uchylecia decyzji określającej z uwagi na upływ terminu przedawnienia, wykluczone jest stwierdzenie, że organ podatkowy przyczynił się do powstania przesłanki uchylecia decyzji. Zaaprobowanie forsowanej przez WSA wykładni oznaczałoby, że pomimo wszystkich naruszeń prawa (znajdujących odzwierciedlenie w wydanych w toku przedmiotowej sprawy rozstrzygnięciach obarczonych wadliwością, której skutkiem było ich uchylene w toku kontroli instancyjnej i sądownoadministracyjnej) działania te pozostawałoby bez jakiegokolwiek znaczenia i zarazem świadczyły o tym, że wbrew rzeczywistości - działania organu podatkowego nie miały jakiegokolwiek wpływu na powstanie przesłanki uchylecia decyzji organu I instancji z uwagi na stwierdzenie upływu terminu przedawnienia, co zdaniem Spółki byłoby nieuprawnionym zawężeniem wykładni pojęcia "przyczynienia się do powstania przesłanki uchylecia decyzji".

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna jest niezasadna.

Odnośnie do spornego w sprawie oprocentowania nadpłaty podatku, zgodnie z art. 78§ 3 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa (O.p.): Oprocentowanie przysługuje w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 1 i 3 - od dnia powstania nadpłaty, a jeżeli organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji, a nadpłata nie została zwrócona w terminie - od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleciu decyzji.

Odwołujące się do odrębnego postępowania w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego stosowanie przepisów art. 77§ 1 pkt 1 i 3 O.p. – nie było przedmiotem zarzutów kasacyjnych. Spór prawny przed sądem administracyjnym drugiej instancji dotyczył zasadniczo oceny "przyczynienia się organu podatkowego do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji", o czym mowa jest w przytoczonym przepisie art. 78§ 3 pkt 1 O.p.

Uchylenie decyzji określającej wysokość spornego w odrębnym postępowaniu podatkowym zobowiązania podatkowego i umorzenie tą samą decyzją "wymiarowego" postępowania podatkowego w sprawie nastąpiło z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przedawnienie zobowiązania podatkowego normatywnie posiada charakter obiektywny, związane jest z upływem określonego przez prawodawcę czasu – okresu. Nie można w postępowaniu odnośnie do oprocentowania nadpłaty podatku merytorycznie oceniać i/lub antycypować, czy odrębne i zakończone już ostatecznie postępowanie w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego zakończyłoby się wydaniem – innej aniżeli uwzględniającej z urzędu przedawnienie – decyzją podatkową, potwierdzającą stanowisko prawne podatnika; rzecz dotyczy innych przepisów materialnego prawa podatkowego oraz innych dowodów w sprawie wymagającej rozstrzygnięcia w zakresie powstania i wysokości zobowiązania podatkowego, które, w relacji do czasu niniejszego postępowania, było i jest już przedawnione. Brak jest również dostatecznych podstaw do uzasadnionego twierdzenia, że ostateczne uchylenie decyzji podatkowej i umorzenie postępowania podatkowego z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego nastąpiło w wyniku przewlekłości postępowania podatkowego lub bezczynności organów podatkowych. Ze skargi kasacyjnej nie wynika, że strona w trakcie postępowania podatkowego korzystała z przewidzianej przez Ordynację podatkową ochrony/obrony przed przewlekłością postępowania; jeżeli wydane w postępowaniu "wymiarowym" decyzje podatkowe były uchylane, to z powodu określonych stanowisk, zapatrywań prawnych, argumentacji prawnej w zakresie stosowania i/lub wykładni materialnego prawa podatkowego albo też określonych ocen w obszarze ustaleń i dowodów odnośnie stanu faktycznego sprawy. W powyższym kontekście, w stanie sprawy przedstawionej Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu i na podstawie zarzutów skargi kasacyjnej, nie można niewątpliwie i jednoznacznie stwierdzić, że czas trwania postępowania podatkowego stanowił przyczynę uchylania w tym postępowaniu decyzji określających wysokość postępowania podatkowego. Ponadto, jak oceniał to już poprzednio Naczelny Sąd Administracyjny: Przesłanki sformułowane w art. 78 § 3 pkt 1 O.p. nie mają normatywnego związku z przewlekłością postępowania podatkowego. Przesłanki te są związane z wadami decyzji podatkowej, z której wynikała nadpłata, a nie z czasem trwania postępowania w tym przedmiocie (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 sierpnia 2009 r. sygn. akt II FSK 425/08; II FSK 614/08; z dnia 21 października 2020 r., sygn. akt II FSK 1842/18). Oprocentowanie nadpłaty podatku nie jest rekompensatą za czas prowadzenia postępowania podatkowego, ze sprawy niniejszej nie wynika natomiast, że czas trwania tego postępowania miał realny wpływ na wady decyzji, które były uchylane, tak że w rezultacie doszło do upływu przewidzianego przez prawo okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. (...)

Wyroki powiązane

wyroki NSA z 29 listopada 2022 r., sygn. akt III FSK 2192/21, III FSK 1936/21, III FSK 2161/21, III FSK 2287/21

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

Art. 78 § 1. Nadpłaty podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56 § 1, pobieranych od zaległości podatkowych.

Art. 78 § 3.

Oprocentowanie przysługuje:

1) w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 1 i 3 - od dnia powstania nadpłaty, a jeżeli organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji, a nadpłata nie została zwrócona w terminie - od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleciu decyzji; (...)

Główne problemy

1. Funkcja oprocentowania nadpłaty.
2. Pojęcie „braku przyczynienia” w powstaniu nadpłaty, jako przesłanka wyłączająca jej oprocentowanie.
3. Czas prowadzenia postępowania a obiektywny charakter przedawnienia