

Uchwała z dnia 22 lutego 1995 r.
III AZP 1/95

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Józef Iwulski, Adam Józefowicz (sprawozdawca), Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel,

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Waldemara Grudzieckiego, w sprawie ze skargi Korporacji "P.-S." S.A. w W. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 4 maja 1994 r., [...] w przedmiocie zwrotu nienależnie pobranego podatku akcyzowego, po rozpoznaniu na posiedzeniu jawnym dnia 22 lutego 1995 r. zagadnienia prawnego przekazanego przez Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu - postanowieniem z dnia 30 grudnia 1994 r., [...] do rozstrzygnięcia w trybie art. 391 k.p.c. w związku z art. 211 k.p.a.

Czy nie wykorzystanie przez podatnika, przewidzianego w art. 175 § 1 k.p.a. środka prawnego żądania sprostowania przez organ podatkowy obliczonego i pobranego przez urząd celny w trybie 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.) wyklucza dopuszczalność żądania zwrotu nienależnie pobranego podatku w trybie art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 485 ze zm.), jeżeli następnie decyzja urzędu celnego o dopuszczeniu towaru importowanego do obrotu na polskim obszarze celnym została zmieniona w części, od której uzależnione było określenie kwoty podatku akcyzowego i kwota należnego podatku jest niższa od kwoty podatku pobranego ?

p o d j ą ł następującą uchwałę:

Podatnik może na podstawie 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 ze zm.) żądać zwrotu nadpłaconej kwoty podatku akcyzowego, pobranego przez urząd celny w trybie 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.), jeżeli po upływie miesięcznego terminu, określonego w art. 175 § 1 k.p.a. do żądania sprostowania obliczenia podatku, nastąpiła zmiana decyzji urzędu celnego w części dotyczącej podstawy obliczenia podatku akcyzowego, z której wynika, że pobrana kwota podatku jest wyższa niż należne świadczenie podatkowe.

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

Przedstawione Sądowi Najwyższemu do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne, budzące poważne wątpliwości powstało na tle następującego stanu faktycznego.

Korporacja "P.S." S.A. w W. sprowadziła z zagranicy do kraju w okresie od 8 lipca do 19 października 1993 r. wino gronowe musujące "Sowietskoje Igristoje". Decyzjami Dyrektora Urzędu Celnego w W. dopuszczono towar importowany do obrotu na polskim obszarze celnym i określono kwotę podatku akcyzowego po

zakwalifikowaniu towaru do kodu taryfy celnej 22 04.21.10.0., dla którego stawka podatku wynosiła 12.000 zł za litr. Podatek ten został pobrany i odprowadzony do budżetu.

W dniu 25 października i 8 listopada 1993 r. Korporacja "P.S." S.A. złożyła w Drugim Urzędzie Skarbowym W.-Ś. wnioski o zwrot nadpłaty w podatku akcyzowym w łącznej kwocie 243.000.000 zł. twierdząc, że Urząd Celny błędnie zakwalifikował sprowadzony z zagranicy towar do niewłaściwego kodu taryfy celnej, co spowodowało zawyżenie stawki tego podatku do 12.000 zł za jeden litr wina, zamiast 7.000 zł. W toku postępowania wnioskodawczyni przedstawiła pismo wyjaśniające Głównego Urzędu Celnego z dnia 18 listopada 1994 r. w którym potwierdzono, że importowane wino "Sowietskoje Igristoje" należy kwalifikować według kodu PCN 2204.10.19.0. Ponadto złożyła decyzje z dnia 6 grudnia 1993 r., Dyrektora Urzędu Celnego w W., w których organ ten na wniosek ww. Korporacji zmienił w trybie art. 155 k.p.a. treść swoich poprzednio wydanych decyzji w ten sposób, że określoną w tych decyzjach kwalifikację towaru 2204.21.10.0 zastąpił oznaczeniem 2204.10.19.0.

Decyzją z dnia 29 grudnia 1993 r. [...] Drugi Urząd Skarbowy W.-Ś. postanowił pozostawić bez rozpoznania wnioski z dnia 23 października 1993 r. w części dotyczącej zwrotu podatku akcyzowego w kwocie 213.750.000 zł obliczonego i pobranego przez Urząd Celny w W. od sprowadzonych z zagranicy towarów, według zgłoszeń celnych, wymienionych w załączniku nr 1 do wniosku. Ponadto ustalił kwotę podatku akcyzowego obliczonego od sprowadzonych z zagranicy towarów według dowodu SAP nr 160011/001567 z dnia 19 października 1993 r. oraz zgłoszeń celnych wykazanych pod poz. 14 i 15 załącznika nr 1 do wniosku z dnia 23 października 1993 r. podlegającą zwrotowi w wysokości 29.250.000 zł. i zaliczył tę kwotę podatku akcyzowego podlegającą zwrotowi na poczet zobowiązań wnioskodawcy w podatku VAT. W uzasadnieniu decyzji Drugi Urząd Skarbowy W.-Ś. mając na uwadze bankowe dowody wpłaty podatku stwierdził, że wniosek z dnia 23 października 1993 r. dotyczący zwrotu kwoty 213.750.000 zł podatku akcyzowego został złożony z uchybieniem obowiązującego terminu, wymienionego w art. 175 § 1 k.p.a., co uzasadnia pozostawienie w tej części wniosku bez rozpoznania. Natomiast wniosek w sprawie zwrotu podatku akcyzowego od sprowadzonych towarów z zagranicy, wykazanych w pozycji 14 i 15 załącznika nr 1 ustalono, że podatek akcyzowy w kwocie 29.250.000 zł., jako niesłusznie pobrany podlega zwrotowi z uwagi na dokonaną przez Urząd Celny w W. zmianę symbolu kodu wina musującego o nazwie "Sowietskoje Igristoje" w wymienionych decyzjach z dnia 7 grudnia 1993 r. i wynikającą z tych decyzji zmianę stawki kwotowej podatku akcyzowego od jednostki towaru z 12.000 zł. za 1 litr na 7.000 zł.

Po rozpoznaniu odwołania Korporacji "P.-S." SA od powyższej decyzji, Izba Skarbowa w W. decyzją z dnia 4 maja 1994 r., [...], uchyliła na podstawie art. 138 § 1 pkt 2 k.p.a. zaskarżoną decyzję orzekającą o pozostawieniu wniosku bez rozpoznania i w tym zakresie na zasadzie art. 105 § 1 k.p.a. umorzyła postępowanie w sprawie. Ponadto utrzymała w mocy decyzję w części dotyczącej niesłusznie pobranego podatku akcyzowego w kwocie 29.250.000 zł, z tytułu importu towarów, wymienionych w określonych zgłoszeniach celnych SAD, oraz w zakresie zaliczenia powyższej kwoty na poczet zobowiązań w podatku od towarów i usług.

Zdaniem Izby Skarbowej podatnik, od którego płatnik pobrał nienależnie podatek może domagać się sprostowania obliczenia podatku i zwrotu niesłusznie pobranej

kwoty wyłącznie w trybie art. 175 § 1 k.p.a. na podstawie wniosku zgłoszonego w terminie jednego miesiąca od dnia pobrania podatku. Po upływie tego terminu obliczenie i pobór podatku, jako czynności materialno-rachunkowe stają się ostateczne i brak jest podstaw prawnych do wszczęcia postępowania podatkowego w trybie art. 61 k.p.a. Uprawnienie do wszczęcia postępowania jest - zdaniem organu II instancji - ograniczone w czasie i przestaje istnieć po upływie miesięcznego terminu, określonego w art. 175 § 1 k.p.a.

Powyższe stanowisko prawne organów podatkowych nasunęło Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu poważne wątpliwości. Z przepisu art. 36 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.) wynika, że wysokość podatku akcyzowego od importowanych towarów uzależniona jest od wartości celnej towaru i wysokości cła, a więc od elementów decyzji organu celnego. W związku z tym organ podatkowy rozstrzygając wniosek o sprostowanie obliczenia podatku związany jest w zakresie podstawy ustalenia należności podatkowej decyzją organu celnego. Taka zasada została przyjęta w tezie wyroku NSA z dnia 23 lipca 1991 r., sygn. akt III SA 441/91, w którym wyrażono pogląd, że przyjęta za podstawę wymiaru podatku wartość celna towaru "jest wiążąca dla organu podatkowego rozpatrującego żądanie podatnika, dotyczące sprostowania obliczenia podatku obrotowego, dokonanego przez płatnika, to jest urząd celny (art. 175 § 1 k.p.a.)". W tych warunkach - zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego - uchylenie lub zmiana decyzji organu celnego winna powodować lub otwierać możliwość zmiany wielkości pobranego przez ten organ podatku. Jednak takiej możliwości nie przewiduje przepis art. 175 § 1 k.p.a. Pobór podatku przez organ celny nie jest równoznaczny z wymiarem podatku akcyzowego w rozumieniu art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r., Nr 101, poz. 486 ze zm.) ani z określeniem wysokości tego zobowiązania na podstawie art. 5 ust. 3 tej ustawy. Z mocy art. 11 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa. Określenie kwoty podatku akcyzowego przez urząd celny w decyzji o dopuszczeniu towaru do obrotu na polskim obszarze celnym nie jest równoznaczne z wydaniem decyzji o wymiarze podatku, co wyklucza możliwość wznowienia postępowania podatkowego na podstawie art. 145 § 1 pkt 8 k.p.a. w razie uchylenia lub zmiany decyzji organu celnego. W związku z tym procesowa sytuacja podatnika w sprawie zwrotu należności pobranego podatku nie jest zatem dostatecznie określona w przepisach k.p.a. Stwarza to nierówność sytuacji podatnika, którego zobowiązanie podatkowe jest określone w decyzji organu podatkowego i podatnika, który uiścił podatek w wykonaniu obowiązku wynikającego bezpośrednio z przepisu prawa.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Stosownie do przepisu art. 35 ust. 1 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.) obowiązek podatkowy obciąża importera wyrobów akcyzowych. Przy imporcie wyrobów akcyzowych podstawą opodatkowania akcyzą jest ich wartość celna powiększona o należne cło (art. 36 ust. 2 tej ustawy). Wydany na podstawie upoważnienia ustawowego, zawartego m.in. w art. 37 ust. 3 pkt 2 ww. ustawy akt wykonawczy, - rozpo-

rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 39, poz. 174) ustala tabele stawek podatku akcyzowego (załącznik nr 1 i 2 tego rozporządzenia), który również jest określony w oparciu o wartość celną towarów, powiększoną o należne cło. Zgodnie z art. 11 ust. 1 ww. ustawy podatnicy są obowiązani wpłacać podatek akcyzowy w terminie i na warunkach określonych dla zapłaty cła. Według art. 11 ust. 2 omawianej ustawy urząd celny w decyzji o dopuszczeniu towarów importowanych do obrotu na polskim obszarze celnym obowiązany jest określić kwotę podatku akcyzowego należnego od tych towarów, pobrać go i wpłacić na rachunek urzędu skarbowego, właściwego ze względu na siedzibę urzędu celnego. Zgodzić się należy z trafnym poglądem Naczelnego Sądu Administracyjnego, że pobór podatku przez organ celny nie jest równoznaczny z wymiarem podatku akcyzowego ani określeniem wysokości tego zobowiązania podatkowego, jak również nie jest równoznaczny z wydaniem decyzji o wymiarze podatku. Obliczenie podatku akcyzowego w decyzji celnej nie kończy postępowania podatkowego, gdyż może być ono skorygowane przez właściwy urząd skarbowy. Stosownie bowiem do przepisu art. 175 § 1 k.p.a. podatnikowi przysługuje uprawnienie do żądania w terminie jednego miesiąca od dnia pobrania podatku, sprostowania obliczenia podatku przez płatnika bądź uznania nieistnienia obowiązku podatkowego oraz o zwrot niesłusznie pobranej kwoty. W takiej sytuacji organ podatkowy w drodze decyzji weryfikuje obliczenie podatku akcyzowego na podstawie dokumentów odprawy celnej. Od takiej decyzji organu podatkowego przysługuje odwołanie. Ten tryb postępowania może być stosowany w określonym stanie faktycznym sprawy, w którym w istocie chodzi o ocenę prawną prawidłowości zastosowania podstaw opodatkowania akcyzą.

Przedstawione zagadnienie prawne nie dotyczy jednak zwykłego trybu postępowania podatkowego, lecz szczególnej sytuacji, w której nie wchodzi w rachubę możliwość stosowania art. 175 § 1 k.p.a. ze względu na zdarzenie mające znaczenie prawne, które nastąpiło po upływie miesięcznego terminu, wymienionego w powyższym przepisie prawnym. Zdarzeniem tym jest zmiana błędnej decyzji celnej w części dotyczącej podstaw obliczenia podatku akcyzowego na skutek niezgodnego z prawem zakwalifikowania importowanego towaru przez płatnika, który zastosował błędnie kod taryfy celnej. Ujawniło to dopiero nieprawidłowość obliczenia przez płatnika podatku akcyzowego, powodującą nieuzasadnione prawem zawyżenie podatku i jego nadpłatę. Odpadła zatem pierwotna podstawa obliczenia zobowiązania podatkowego, które nie może opierać się na nieistniejącej decyzji celnej. Do prawidłowego obliczenia podatku powinna być wzięta pod uwagę mająca moc wiążącą późniejsza ostateczna decyzja celna "która zgodnie z taryfą celną określa podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowym" (por. wyrok NSA z dnia 23 lipca 1991 r., SA 441/91, ONSA 1991 z. 3 poz. 71). Takich czynności nie może już powtórnie dokonać z braku upoważnienia ustawowego płatnik, który pobrał nieprawidłowo obliczony podatek i odprowadził na rachunek właściwego urzędu skarbowego. Płatnik w rozumieniu art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.) nie jest organem podatkowym w znaczeniu określonym w art. 1 k.p.a., a czynności przez niego dokonane w celu obliczenia i pobrania należności podatkowej mają charakter jedynie czynności techniczno-rachunkowych, które nie wszczynają postępowania podatkowego (por. wyrok NSA z dnia 29 listopada 1984 r., SA/Gd 929/84, OSP 1988 z. 10 poz. 220). W tych okolicznościach powstała więc nowa

szczególna sytuacja, w której nie ma zastosowania przepis art. 175 § 1 k.p.a. i zarazem brak w przepisach postępowania podatkowego regulacji wyraźnie określającej uprawnienia podatnika do skorygowania błędnego obliczenia przez płatnika podatku akcyzowego pobranego w pozaprocesowym trybie wykonania zobowiązań podatkowych. W sytuacji, gdy na skutek zmiany decyzji celnej powstała nadpłata w podatku akcyzowym z powodu nienależnie pobranego przez płatnika podatku w warunkach, określonych w art. 5 ust. 2 ww. ustawy o zobowiązaniach podatkowych bez wydania decyzji podatkowej, podatnik może - zdaniem Sądu Najwyższego - wszcząć na podstawie art. 61 k.p.a. postępowanie administracyjno-procesowe i żądać zwrotu nadpłaty na podstawie art. 29 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Może to nastąpić po uprzednim ustaleniu przez organ podatkowy wysokości zobowiązania podatkowego na podstawie ostatecznej decyzji celnej określającej podstawę opodatkowania podatkiem akcyzowym w oparciu o dokumenty odprawy celnej wyrobów importowanych.

Podatnik jest stroną postępowania podatkowego, które dotyczy jego obowiązku prawnego (art. 28 k.p.a. w związku z art. 35 ust. 1 ww. ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym). Z tego tytułu przysługuje mu prawo wszczęcia postępowania administracyjnego w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w działaniu podatnika organ podatkowy może obliczyć i ustalić należne od podatnika zobowiązanie podatkowe w toku postępowania o zwrot nadpłaty nieprzedawnionego podatku. Dopiero prawidłowo ustalona zgodnie z warunkami określonymi dla zapłaty cła (art. 11 ust.1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym) kwota nadpłaty może być zwrócona podatnikowi w drodze decyzji organu podatkowego (wydanej na podstawie art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych), rozstrzygającej sprawę podatnika. Kwestia powstania nadpłaty nie została uregulowana w sposób wyczerpujący w omawianej ustawie o zobowiązaniach podatkowych. Przepis art. 29 ust. 2 tej ustawy nie normuje (poza przypadkami w nim wymienionymi) w sposób wyczerpujący i szczegółowy innych sytuacji, w których może powstać nadpłata. W tym nie reguluje stanu faktycznego wynikającego ze zmiany decyzji celnej w części dotyczącej podstaw opodatkowania po upływie terminu wymienionego w art. 175 § 1 k.p.a. Z tego względu podatnik nie może być pozbawiony procesowej możliwości dochodzenia swych praw, gdy pozaprocesowy tryb postępowania podatkowego, realizowany za pośrednictwem płatnika, prowadziłby do pokrzywdzenia podatnika na skutek niezgodnego z prawem obliczenia i pobrania nienależnego świadczenia podatkowego. W razie zaistnienia takich okoliczności z których wynika materialnoprawny obowiązek zwrotu nadpłaty bezpodstawnie pobranej wyższej kwoty podatku akcyzowego, niż należne zobowiązanie podatkowe, byłaby nieusprawiedliwiona prawem odmowa zwrotu nienależnego świadczenia z przyczyn braku jasno określonej przepisami proceduralnymi drogi dochodzenia przez podatnika roszczenia w postępowaniu podatkowym. Nie do przyjęcia byłoby stanowisko wyłączające w kwestiach nie uregulowanych postępowaniem podatkowym możliwości stosowania ogólnych zasad postępowania administracyjnego, którego częścią składową są przepisy szczególne postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych (Dział III k.p.a.). Kolidowałoby ono z prawem i konstytucyjną zasadą sprawiedliwości. Dlatego nie mogłoby być uznane za prawidłowe, zwłaszcza w państwie prawnym urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej (art. 1

Przepisów Konstytucyjnych utrzymanych w mocy na podstawie art. 77 ustawy konstytucyjnej z dnia 27 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426).

Mając powyższe rozważania na uwadze, Sąd Najwyższy doszedł do przekonania, że na przedstawione do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne należy udzielić na podstawie art. 391 k.p.c. odpowiedzi, jak w sentencji uchwały.

=====