

Sygn. akt I SA/Ke 159/07

W Y R O K

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 20 czerwca 2007 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach
w składzie następującym:

Przewodniczący	Sędzia WSA Ewa Rojek
Sędziowie	Sędzia WSA Maria Grabowska Asesor WSA Mirosław Surma (spr.)
Protokolant	Sekr. sąd. Łukasz Pastuszko

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 20 czerwca 2007 roku
sprawy ze skargi J. Z.

na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej
z dnia [...] nr [...]

w przedmiocie odmowy wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty

**uchyla zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie organu
pierwszej instancji**

I SA/Ke 159/07

UZASADNIENIE

Postanowieniem z dnia [...] nr [...] Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy postanowienie Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego z dnia [...] nr [...] w przedmiocie odmowy wszczęcia postępowania w sprawie o stwierdzenie nadpłaty podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 1997, 1998, 1999.

W uzasadnieniu decyzji organ odwoławczy wskazał, że J. Z. w dniach 8 maja 1998r., 27 kwietnia 1999r. oraz 28 kwietnia 2000r. złożyła zeznania podatkowe PIT-32 odpowiednio za lata 1997, 1998 i 1999. Następnie na skutek decyzji organu podatkowego z dnia 25 czerwca 2002r. podatniczka w dniu 6 listopada 2002r. złożyła korekty zeznań podatkowych za lata 1997, 1998 i 1999. W związku zaś z prawomocnym uchynieniem tej decyzji przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie J. Z. w dniu 29 września 2006r. ponownie złożyła korekty zeznań za te lata wraz z wnioskiem o zwrot wpłaconych środków finansowych uiszczonych wraz ze złożeniem pierwotnych korekt zeznań. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Kielcach odmówił wszczęcia postępowania w sprawie o stwierdzenie nadpłaty za lata 1997, 1998, 1999. Organ odwoławczy podzielił to stanowisko podnosząc, że stosownie do przepisu art. 79 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa w przypadkach, o których mowa w art. 75 § 2 pkt 1 lit. „a” i „b” - po upływie 5 lat od dnia złożenia zeznania (deklaracji). Przez zeznanie (deklarację) należy rozumieć pierwotny dokument, nie zaś jego korektę. Skutkiem upływu terminu określonego we wskazanym przepisie jest wygaśnięcie prawa do żądania stwierdzenia nadpłaty. Żądanie złożone po upływie terminu jest zatem prawnie bezskuteczne. Jak zaś wynika z akt sprawy, J.Z. zeznania podatkowe PIT- 32 za lata 1997, 1998 i 1999 złożyła odpowiednio w dniach 8 maja 1998r., 27 kwietnia 1999r. i 28 kwietnia 2000r., wobec czego terminy do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty upłynęły odpowiednio w dniach 8 maja 2003r. (za rok 1997), 27 kwietnia 2004r. (za rok 1998) i 28 kwietnia 2005r. (za rok 1999). Wniosek o stwierdzenie nadpłaty wynikającej ze złożonych korekt zeznań podatkowych za wskazane lata J. Z. złożyła w dniu 29 września 2006r., a więc, zdaniem organu, po upływie terminu, o którym mowa w art. 79 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej. W związku z tym prawo podatniczki do skutecznego ubiegania się o stwierdzenie i zwrot nadpłaty podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 1997-1999 wygaśnię. Na potwierdzenie tego stanowiska organ powołał wyrok WSA w Kielcach z dnia 24 listopada 2006r., sygn. akt I SA/Ke 252/06. Odnosząc się do zarzutu o bezpodstawnym wydaniu, po uprzednim wszczęciu postępowania w sprawie, postanowienia zamiast decyzji administracyjnej organ, powołując się na treść art. 165a § 1 Ordynacji

podatkowej, wyjaśnił, że jedną z przyczyn uniemożliwiających wszczęcie postępowania podatkowego jest brak w przepisach ustaw podatkowych podstawy do rozpatrzenia żądania danej treści w trybie postępowania podatkowego, a sytuacja taka zachodzi w niniejszej sprawie. Na poparcie swego stanowiska organ powołał wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 maja 2005r., sygn. akt I SA/Kr 2307/03.

W skierowanej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach skardze na powyższe postanowienie J. Z. wnosząc o jego uchylenie oraz o uchylenie poprzedzającego je postanowienia organu pierwszej instancji, zarzuciła naruszenie przepisów Ordynacji podatkowej, w tym:

- art. 165a w związku z art. 75 § 3 i 4 tej ustawy poprzez wydanie postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania po złożeniu przez skarżącą wniosku o zwrot nadpłaty,
- art. 79 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej poprzez błędną jego wykładnię polegającą na przyjęciu, że termin 5 lat biegnie od złożenia pierwszego zeznania podatkowego.

Uzasadniając swe stanowisko skarżąca podniosła, że w dniu 29 września 2006r. złożyła do Pierwszego Urzędu Skarbowego w K. wniosek o zwrot nadpłaconego podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 1997-1999, załączając korektę zeznań podatkowych. Złożenie wniosku miało związek z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 9 marca 2006r., sygn. akt I SA/Kr 1178/03 oraz orzeczeniem Urzędu Skarbowego o umorzeniu postępowania w tej sprawie. We wniosku, a później w odwołaniu skarżąca podniosła, że żądana nadpłata powstała na skutek złożenia w dniu 6 listopada 2002r. korekty zeznań podatkowych za wskazane lata. Skoro, zdaniem skarżącej zgodnie z art. 75 § 3 Ordynacji podatkowej równocześnie z wnioskiem złożyła skorygowane zeznanie, to organ podatkowy zgodnie z art. 75 § 4 Ordynacji winien dokonać zwrotu podatku, zaś w przypadku powzięcia wątpliwości wydać decyzję – bądź orzekającą o zwrocie podatku, bądź odmowną. Organ tymczasem wydał postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania na podstawie art. 165a Ordynacji podatkowej, co zdaniem skarżącej było niezasadne. Skarżąca podniosła także, iż powołując się na wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 maja 2005r., sygn. akt I SA/Kr 2307/03 organy podatkowe niewłaściwie zrozumiały treść jego tezy. Zdaniem skarżącej sprawa nadpłaty podatku jest przedmiotem regulacji rozdziału 9 Ordynacji podatkowej (art. 72-80), stąd też wniosek o nadpłatę powinien być załatwiony w trybie tych przepisów, natomiast art. 165a Ordynacji podatkowej nie może mieć w sprawie zastosowania.

Ponadto skarżąca wskazała, iż w jej ocenie organy podatkowe w sposób nieuprawniony przyjmują, że przez zeznanie (deklarację), o której mowa w art. 79 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej należy rozumieć pierwotny dokument, nie zaś jego korektę. Twierdzenie to jest niczym nieuzasadnione i stanowi nadinterpretację przepisów, bądź niedozwoloną w prawie podatkowym wykładnię rozszerzającą. Instytucja korekty deklaracji (zeznania) jest bowiem uregulowana

przepisami Ordynacji podatkowej (rozdział 10). Jeżeli przepisy Ordynacji nie wyłączają możliwości złożenia korekty, to korekta taka wywołuje skutki prawne. Ma to tym bardziej zastosowanie w niniejszej sprawie, gdyż przedmiotowa nadpłata wystąpiła w wyniku korekty zeznania podatkowego, a nie w wyniku zeznania pierwotnego. Gdyby zaś zamiarem ustawodawcy było ograniczenie 5-letniego terminu do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty od złożenia pierwotnego zeznania (deklaracji), zostałyby to w przepisie wyraźnie określone.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o jej oddalenie, wywodząc jak w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia. Ponadto organ wskazał, że za tym, aby początek biegu 5 – cio letniego terminu liczyć od pierwotnie złożonego zeznania (deklaracji) przemawia treść przepisu art. 80 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej (stanowiącego odpowiednik przepisu art.79 §2 pkt 2 Ordynacji podatkowej) w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002r., zgodnie z którym prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa (...) po upływie 5 lat od dnia złożenia zeznania (deklaracji), w którym wykazano zobowiązanie podatkowe w wysokości większej od należnej (...). W przepisie art. 79 §2 pkt 2 Ordynacji podatkowej (obowiązującym od 1 stycznia 2003r.) jest mowa jedynie o złożeniu zeznania (deklaracji) – z pominięciem występujących po tym sformułowaniu w w/w art. 80 §1 pkt 2 Ordynacji podatkowej wyrazów „w którym wykazano zobowiązanie w wysokości większej od należnej...”.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z zasadami wyrażonymi w art.1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r.- Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269) i art. 134 §1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r.- Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz.1270), określanej dalej jako ustawa p.p.s.a., Sąd bada zaskarżone orzeczenie pod kątem jego zgodności z obowiązującym prawem i nie jest przy tym związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skarga zasługuje na uwzględnienie, bowiem w niniejszej sprawie Sąd stwierdził naruszenie przepisów prawa materialnego, które miało wpływ na wynik rozpatrywanej sprawy.

Istotą sporu pomiędzy stronami w niniejszej sprawie jest ocena skuteczności wniosku skarżącej o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych za lata 1997, 1998 i 1999 na tle przepisu art.79 §2 pkt 2 Ordynacji podatkowej.

Stosownie do treści tego przepisu w związku z art. 75 § 2 pkt 1 lit. „a” i „b” Ordynacji podatkowej prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa - podatnikom, których zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1

Ordynacji podatkowej (tj. z mocy ustawy), jeżeli w zeznaniach (deklaracjach), o których mowa w art. 73 § 2 tej ustawy, wykazali zobowiązanie podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacili zadeklarowany podatek albo wykazali nadpłatę w wysokości mniejszej od należnej (albo w deklaracjach innych niż wymienione w art. 73 § 2 pkt 2 i 3 tej ustawy, z wyjątkiem deklaracji dotyczącej zaliczek na podatek dochodowy, wykazali zobowiązanie podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacili zadeklarowany podatek) - po upływie 5 lat od dnia złożenia zeznania (deklaracji). Stosownie do art. 73 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej nadpłata powstaje z dniem złożenia zeznania rocznego - dla podatników podatku dochodowego.

Z bezspornych ustaleń przyjętych przez organ odwoławczy wynika, że skarżąca w dniach 8 maja 1998r., 27 kwietnia 1999r. oraz 28 kwietnia 2000r. złożyła zeznania podatkowe PIT-32 odpowiednio za lata 1997, 1998 i 1999. Następnie w dniu 6 listopada 2002r. złożyła korekty zeznań podatkowych za te lata. W dniu natomiast 29 września 2006r. ponownie złożyła korekty zeznań za powyższe lata wraz z wnioskiem o zwrot wpłaconych środków finansowych uiszczonych wraz ze złożeniem pierwotnych korekt zeznań.

W ocenie Sądu, jeżeli w deklaracji pierwotnej wykazano zobowiązanie podatkowe w prawidłowej (niezawyżonej) wysokości, natomiast kwotę zawyżenia tego zobowiązania wykazano dopiero, w złożonej później korekcie tej deklaracji, to deklaracją wykazującą zobowiązanie podatkowe w wysokości większej od należnej (w rozumieniu art.79 §2 pkt 2 Ordynacji podatkowej w związku z art. 75 § 2 pkt 1 lit. „a” i „b” Ordynacji podatkowej), jest korekta deklaracji, a nie deklaracja pierwotna. Dokonując bowiem egzegezy powyżej wskazanej normy prawnej, po pierwsze, należy zauważyć, że treść art. 75 § 2 pkt 1 lit. „a” i „b” nie pozostawia żadnych wątpliwości co do zakresu przedmiotowego uprawnienia do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Zgodnie z treścią tego przepisu uprawnienie podatnika należy łączyć z wykazaniem w deklaracji zobowiązania podatkowego nienależnego lub w wysokości większej od należnej i wpłaceniem zadeklarowanego podatku albo wykazania nadpłaty w wysokości mniejszej od należnej. Kolejną kwestią, niejako wtórną i następczą jest przedawnienie prawa do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Tu zastosowanie znajduje art.79 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej, który określa 5-cio letni termin przedawnienia, liczony od dnia złożenia zeznania (deklaracji). W ocenie Sądu, ze względu na ścisły związek przepisu art. 75 §2 pkt 1 lit. „a” i „b” z art. art.79 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej, 5 - cio letni termin początkowy zaczyna biec od dnia złożenia zeznania (deklaracji), w którym wykazano zobowiązanie podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacono zadeklarowany podatek. Za istotną bowiem, z punktu widzenia powstania nadpłaty i wygaśnięcia prawa do złożenia wniosku o jej stwierdzenie, należy uznać deklarację lub korektę deklaracji, która w rzeczywistości wywołuje skutek w postaci nadpłacenia lub nienależnej zapłaty podatku. W przedmiotowym

stanie faktycznym deklaracje pierwotne obejmują właściwą wielkość zobowiązania i pozostają obojętne dla kwestii powstania i dochodzenia nadpłaty, która powstała w wyniku korekty deklaracji dokonanej przez podatniczkę w dniu 6 listopada 2002r.

Dlatego w rozumieniu art. 79§ 2 pkt 2 w związku z art. art. 75 §2 pkt 1 lit. „a” i „b” Ordynacji podatkowej zeznaniem (deklaracją) od dnia złożenia której biegnie 5-cio letni termin do wystąpienia o stwierdzenie nadpłaty jest deklaracja w której wykazano zobowiązanie podatkowe wyższe od należnego, tj. w niniejszej sprawie jest to korekta zeznania pierwotnego złożona 6 listopada 2002r. Tym samym w konsekwencji złożenie do organów podatkowych wniosku o stwierdzenie nadpłaty w dniu 29 września 2006r. nastąpiło przed upływem 5-letniego terminu.

Skargę należało więc uwzględnić, ponieważ organy podatkowe niezasadnie uznały, że pięcioletni termin, z którego upływem wygasa prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, zawsze rozpoczyna bieg od dnia złożenia deklaracji pierwotnej, nawet wtedy, gdy nie wykazano w niej zobowiązania podatkowego w wysokości większej od należnej, a nie od dnia złożenia deklaracji zawierającej korektę deklaracji pierwotnej, w której to korekcie dopiero zostało wykazane zawyżone zobowiązanie podatkowe, co było przyczyną powstania nadpłaty. Nieuprawnionym jest przy tym powoływanie się w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia na pogląd wyrażony przez WSA w Kielcach w sprawie o sygn. akt I SA/Ke 252/06, gdyż stanowisko organu nie znajduje tam potwierdzenia. Na wykładnię wyżej omawianej normy, w ocenie Sądu, nie ma również wpływu wskazywana przez organ odwoławczy w odpowiedzi na skargę zmiana stanu prawnego. Różnica bowiem w brzmieniu przepisów sprowadza się do tego, że w art. 79 § 2 pkt 2 (obowiązującym od 1 stycznia 2003 r.) jest mowa jedynie o złożeniu zeznania (deklaracji) - "...po upływie 5 lat od dnia złożenia zeznania (deklaracji)" - z pominięciem występujących po tym sformułowaniu w art. 80 § 1 pkt 2 (obowiązującym przed 1 stycznia 2003 r.) m.in. wyrazów: "(...) w którym wykazano zobowiązanie podatkowe w wysokości większej od należnej (...)". Zdaniem Sądu, mając na uwadze powyżej poprowadzone rozważania, również na tle przepisu art. 79 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej można dojść do wniosku, że przez wymienioną w nim deklarację, od której złożenia biegnie pięcioletni termin wygaśnięcia prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, należy rozumieć deklarację (także deklarację korygującą), w której zostało wykazane zobowiązanie podatkowe w wysokości wyższej od należnej, gdyż ta właśnie okoliczność jest przyczyną powstania dochodzonej nadpłaty (tak też przyjął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 11 lipca 2006r. sygn. akt I FSK 1035/05, niepublikowany).

Reasumując, w ponownie przeprowadzonym postępowaniu organy podatkowe powinny rozważyć merytoryczne podstawy wniosku o stwierdzenie nadpłaty, od czego

uchyliły się błędnie uznawszy, że wniosek ten został złożony po upływie terminu wygaśnięcia prawa do jego złożenia.

Z powyższych względów na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. „a” ustawy p.p.s.a. orzeczono o uchyleniu zaskarżonego postanowienia z powodu naruszenia art. 79 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Stosownie do art. 135 ustawy p.p.s.a. Sąd stosuje środki przewidziane ustawą w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów lub czynności wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga, jeżeli jest to niezbędne dla końcowego jej załatwienia. W niniejszej sprawie postanowienie organu I instancji zapadło z takim naruszeniem prawa, które nie może być konwalidowane w postępowaniu przed organem II instancji. Działanie takie naruszałoby bowiem zasadę dwuinstancyjności postępowania. W związku z powyższym, uchylenie w postępowaniu sądowym również rozstrzygnięcia organu I instancji jest niezbędne dla końcowego załatwienia sprawy.