

# Najnowsze orzecznictwo

Zbigniew Szonert

## PRZEGLĄD ORZECZNICTWA NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

### Zaliczenie nadwyżki podatku od towarów i usług na poczet innych zobowiązań podatkowych (właściwość organów podatkowych)

Postanowieniem z 6 grudnia 2016 r. Naczelny Sąd Administracyjny przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów następujące, budzące poważne wątpliwości zagadnienie prawne, które wyloniło się podczas rozpoznawania skargi kasacyjnej Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi w przedmiocie zaliczenia zwrotu podatku od towarów i usług na poczet innych zobowiązań podatkowych.

„Czy art. 76 § 1 w związku z art. 76b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) daje podstawę do zaliczenia przez naczelnika urzędu skarbowego nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług na poczet zobowiązań podatkowych, do których określenia czy ustalenia właściwy jest organ jednostki samorządu terytorialnego?”

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył w przedmiocie przed-

stawionego do rozstrzygnięcia zagadnienia, co następuje.

Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.

Za nadpłatę zobowiązań podatkowych uważa się kwotę:

- 1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku;
- 2) podatku pobraną przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej;
- 3) zobowiązania zapłaconego przez płatnika lub inkasenta, jeżeli w decyzji określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej;
- 4) zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

Nadpłaty wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę.

Jak wskazuje art. 5 O.p., beneficjentami należności podatkowych, tj. w istocie wierzycielami podatkowymi, mogą być – co do zasady – cztery różne podmioty: Skarb Państwa, województwo, powiat albo gmina. O ściągłość podatków i obsługę podatników dbają w imieniu ww. beneficjentów odpowiednie organy podatkowe: państwowe i samorządowe – stosownie do przypisanej im właściwości.

Do państwowych organów podatkowych, zgodnie z art. 13 O.p., w stanie prawnym obowiązującym do 28 lutego 2017 r. zaliczało się naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celnego, dyrektora izby skarbowej i dyrektora izby celnej oraz Ministra Finansów. Natomiast od 1 marca 2017 r. organami tymi są: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, dyrektor izby administracji skarbowej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej oraz Minister Finansów.

W systemie samorządowych organów podatkowych należy natomiast wymienić: wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę, marszałka województwa oraz samorządowe kolegium odwoławcze.

Zgodnie z art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.) organem podatkowym właściwym w sprawach podatków i opłat unormowanych w tej ustawie, w tym w sprawie podatku od nieruchomości, jest wójt (burmistrz, prezydent miasta).

Ze względu na beneficjentów należności podatkowych podatki można podzielić na należne Skarbowi Państwa oraz należne jednostkom samorządu terytorialnego.

Wpływy z podatku dochodowego od osób prawnych, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego oraz podatku od gier stanowią dochody budżetu Skarbu Państwa.

Natomiast jak wynika z art. 4 u.d.j.s.t., źródłami dochodów własnych gminy są:

1) wpływy z podatków: od nieruchomości, rolnego, leśnego, od środków transportowych, dochodowego od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych;

2) wpływy z opłat: skarbowej, targowej, miejscowej, uzdrowskiej i od posiadania psów, reklamowej, eksploatacyjnej.

Powyższy dualizm beneficjentów należności podatkowych i wynikający z tego podział organów podatkowych na państwowe i samorządowe ma swoje źródło w Konstytucji RP.

Właściwość rzeczowa naczelników urzędów skarbowych w zakresie ustalania lub określania i poboru podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych obejmuje m.in. podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych i podatek od towarów i usług.

Natomiast w przypadku systemu podatków samorządowych charakterystyczna jest specyfika zasad ich poboru. Część podatków samorządowych pobierana jest przez gminne organy podatkowe: wójta, burmistrza (prezydenta miasta), natomiast część przez państwowe organy podatkowe (naczelników urzędów skarbowych).

W gestii wójta, burmistrza (prezydenta miasta) znajduje się pobór podatków: od nieruchomości, rolnego, leśnego i od środków transportowych.

Przez naczelników urzędów skarbowych realizowane są podatki: dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn i od czynności cywilnoprawnych. Pomimo faktu ściągłości tych podatków przez naczelników urzędów skarbowych wierzycielem tych podatków i ich beneficjentem jest określona jednostka samorządu terytorialnego.

Zaliczenie (zarachowanie) nadpłaty (zwrotu) podatku na poczet zaległości podatkowych (odsetek) i bieżących zobowiązań uprawnionego stanowi formę poboru podatku wygaszającą zobowiązanie podatkowe (art. 59 § 1 pkt 4 O.p.). Zasadą jest, że do poboru należności podatkowych uprawnione są te same organy,

które są właściwe w zakresie ich ustalania czy określania.

Uznanie, że art. 76 § 1 w związku z art. 76b § 1 O.p. daje podstawy do zaliczenia przez naczelnika urzędu skarbowego nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług na poczet zobowiązań podatkowych, do których określenia czy ustalenia właściwy jest organ jednostki samorządu terytorialnego, oznaczałoby doprowadzenie do niedopuszczalnej sytuacji, w której dwa organy podatkowe byłyby właściwe do poboru tego samego zobowiązania podatkowego.

Podnieść przy tym należy, że praktyka gospodarcza wskazuje, iż deklarowane przez podatników zwroty VAT są przedmiotem skrupulatnych i długotrwałych weryfikacji ich zasadności i wysokości (por. art. 87 ust. 2 u.p.t.u.). Postępowania te częstokroć prowadzą do określenia przez organ podatkowy zwrotu w innej niż zadeklarowana wielkości.

Reasumując zatem, stwierdzić należy, że czynność zaliczenia zwrotu podatku na zobowiązania podatkowe uprawnionego podmiotu nie może zostać dokonana z naruszeniem właściwości organu podatkowego, w gestii którego znajduje się ustalanie lub określanie i pobór podatku, na poczet którego ma zostać dokonane zaliczenie skutkujące wygaśnięciem tegoż zobowiązania.

Powyższe wskazuje jednocześnie, że jeżeli zwrot podatku od towarów i usług miałby być przez naczelnika urzędu skarbowego zaliczony na jeden z podatków należnych jednostce sa-

morządu terytorialnego, którego poboru dokonuje tenże naczelnik (podatku dochodowego od osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn oraz od czynności cywilnoprawnych), czynność taka nie pozostawałaby w sprzeczności z przepisami o rzeczowej właściwości organów podatkowych w zakresie poboru podatków, skoro organ dokonujący zaliczenia (zarachowania) zwrotu podatku jest jednocześnie właściwy w zakresie ustalania lub określania i poboru podatku, na poczet którego dokonywane jest zaliczenie.

W sytuacji jednak, gdy zadane pytanie nie dotyczy tej grupy podatków gminnych, do których ustalania (określania) i poboru właściwi są naczelnicy urzędów skarbowych, a jedynie tych zobowiązań podatkowych, do których określenia czy ustalenia właściwy jest organ jednostki samorządu terytorialnego, należy na nie udzielić odpowiedzi, że:

„Artykuł 76 § 1 w związku z art. 76b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) nie daje podstawy do zaliczenia przez naczelnika urzędu skarbowego nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług na poczet zobowiązań podatkowych, do których określenia czy ustalenia właściwy jest organ jednostki samorządu terytorialnego”.

Z powyższych względów Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 P.p.s.a. podjął uchwałę z 27 marca 2017 r. o sygn. I FPS 9/16.