
OKREŚLENIE ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO W POSTĘPOWANIU W SPRAWIE STWIERDZENIA NADPŁATY PODATKU

ANNA MARZEC

SPIS TREŚCI

Wstęp.....	121
Postępowanie podatkowe w sprawie określenia zobowiązania podatkowego a postępowanie podatkowe w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku – analiza zmian art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej.....	122
Skutki wszczęcia postępowania wymiarowego w toku postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty.....	125
Określenie zobowiązania podatkowego i stwierdzenie nadpłaty podatku – razem czy osobno?	129
Zakończenie.....	132

WSTĘP

W uproszczeniu można stwierdzić, że kontrola podatkowa ma na celu wykrycie ewentualnych nieprawidłowości i skierowanie ich na drogę postępowania podatkowego, którego zakończenie (w postaci ostatecznej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe) stanowi potwierdzenie istniejącego zobowiązania i rodzi obowiązek zapłaty podatku w określonej wysokości.³⁷³ Organ podatkowy wszczyna z urzędu na podstawie art. 165

³⁷³ Por. M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych*, w: B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK Toruń 2009, s. 325 i nast.

Ordynacji podatkowej (O.p.)³⁷⁴ postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego jedynie wtedy, gdy nieprawidłowości te dotyczą zaniżenia kwoty zobowiązania podatkowego lub niewywiązania się przez podatnika z obowiązku podatkowego. Taki stan rzeczy wynika zarówno z celu działania organów podatkowych (z ich podstawowych zadań, do których należy przede wszystkim pobór podatków), jak i z przepisów proceduralnych prawa podatkowego nieprzewidujących możliwości wszczęcia z urzędu postępowania, którego przedmiotem byłoby stwierdzenie nadpłaty podatku. Postępowanie podatkowe w ostatnim wskazanym przedmiocie może zostać wszczęte jedynie na wniosek podatnika (odpowiednio na wniosek płatnika, inkasenta, osoby trzeciej lub spadkobiercy)³⁷⁵. Co jednak w sytuacji, gdy zostanie wszczęte na wniosek podatnika postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku, a w toku przeprowadzonej z urzędu kontroli podatkowej dotyczącej tego samego okresu rozliczeniowego okaże się, że podatek nie tylko nie został nadpłacony, ale został zapłacony w wysokości mniejszej niż wynika to z prawopodatkowego stanu faktycznego?

Niniejszy artykuł ma na celu przedstawienie rozwiązań, jakie można w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych zastosować we wskazanym wyżej przypadku. Rozważania dotyczące określenia wysokości zobowiązania podatkowego w toku postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia nadpłaty prowadzone są w nawiązaniu do orzecznictwa w tym zakresie. Tematyka niniejszego opracowania zawężona została wyłącznie do stanów faktycznych, w których podmiotem jest podatnik.

POSTĘPOWANIE PODATKOWE W SPRAWIE OKREŚLENIA ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO A POSTĘPOWANIE PODATKOWE W SPRAWIE STWIERDZENIA NADPŁATY PODATKU – ANALIZA ZMIAN ART. 21 § 3 ORDYNACJI PODATKOWEJ

Jeżeli podatek do zapłaty, wynikający z określonego przez organ podatkowy zobowiązania podatkowego, przewyższa kwotę wynikającego z deklaracji podatku zapłaconego przez podatnika, to mamy do czynienia z zaległością podatkową.³⁷⁶ Określenia

³⁷⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

³⁷⁵ Por. R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 75 Ordynacji podatkowej*, LEX 2011. Stan prawny na dzień 01.03.2011. akapit 1.

³⁷⁶ Zgodnie z art. 51 § 1 O.p. zaległością jest podatek nie zapłacony w terminie płatności.

zobowiązania podatkowego wymaga również rozstrzygnięcie w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku, gdyż nadpłata podobnie jak zaległość podatkowa, stanowi różnicę pomiędzy podatkiem zapłaconym przez podatnika, a podatkiem należnym do zapłaty. Z tą jednak różnicą, że ta pierwsza stanowi nadwyżkę podatku zapłaconego (wynikającego z deklaracji) nad podatkiem należnym (wynikającym ze zobowiązania podatkowego). Trzecim możliwym rozwiązaniem, z którym mamy do czynienia wtedy, gdy dane zawarte w deklaracji są zgodne ze stanem faktycznym i prawnym jest umorzenie postępowania podatkowego (wskazana przez podatnika kwota zobowiązania podatkowego jest prawidłowa i podatnik zapłacił w całości zadeklarowany podatek).

Na podstawie powyższej prostej analizy można stwierdzić, że określenie zobowiązania podatkowego jest nieodłącznym elementem, zarówno stwierdzenia zaległości podatkowej, jak i stwierdzenia nadpłaty podatku, co pozwala lepiej zrozumieć zmianę jaka nastąpiła w treści art. 21 § 3 O.p.

Zgodnie z pierwotnym brzmieniem wskazanego wyżej przepisu³⁷⁷, jeżeli, wskutek wszczętego postępowania podatkowego, organ podatkowy stwierdził, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił podatku w całości lub w części albo że wysokość zobowiązania podatkowego była inna niż wykazana w deklaracji, organ wydawał decyzję, w której określał wysokość zaległości podatkowej, albo stwierdzał nadpłatę. Jak wskazał NSA, w jednym z wyroków odnoszących się do tego stanu prawnego, określenie zaległości podatkowej lub stwierdzenie nadpłaty podatku nie jest możliwe bez określenia zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości i porównania go z kwotą wykazaną przez podatnika w deklaracji oraz stopniem wywiązania się podatnika z tego zobowiązania.³⁷⁸ Trzeba podkreślić, że w odniesieniu do zaprezentowanego stanu prawnego, zarówno sądy jak i piśmiennictwo wskazywały, że określenie przez organ podatkowy wysokości zobowiązania podatkowego w decyzji wymiarowej, po złożeniu przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty, w sytuacji gdy nie tylko nie występuje nadpłata, ale gdy zamiast niej występuje zaległość podatkowa, powoduje, że decyzja określająca zobowiązanie podatkowe zawiera w istocie także rozstrzygnięcie w przedmiocie wniosku o stwierdzenie nadpłaty³⁷⁹. Jak pisał A. Huchla, dla zastosowania art. 21 § 3 O.p. nie miało znaczenia, czy nieprawidłowość

³⁷⁷ Art. 21 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 1997 r., Nr 137, poz. 926).

³⁷⁸ Wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2004 – sygn. akt 377/04, zob. również wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 marca 2004 r., sygn. akt. III SA 2246/02, por. wyrok NSA z dnia 6 lipca 2000r. sygn. akt I SA/Ka 24/99.

³⁷⁹ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 stycznia 2006 r., sygn. akt. III SA/Wa 3001/05.

wynikająca ze złożonej przez podatnika deklaracji spowodowana była nieuiszczeniem podatku, czy też jego nadpłatą, gdyż rozstrzygnięcie, o którym mowa w tym przepisie odnosić się mogło do obu wskazanych sytuacji, różne były tylko konsekwencje podjęcia tych rozstrzygnięć³⁸⁰. Stwierdzenie nadpłaty przez organ podatkowy mogło mieć miejsce w toku wszczętego postępowania w sprawie określenia wysokości zaległości podatkowej, gdy okazało się, że nie tylko nie istnieje zaległość podatkowa, ale zamiast niej istnieje nadpłata podatku.³⁸¹

Zgodnie z treścią art. 21 § 3 O.p. wprowadzoną zmianą z dnia 01.01.2003 r.³⁸² i obowiązującą do chwili obecnej, 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, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego³⁸³. W wyniku dokonanej zmiany ustawodawca zastąpił sformułowanie „określa wysokość zaległości podatkowej; albo stwierdza nadpłatę” sformułowaniem „określa wysokość zobowiązania podatkowego”. Nie oznacza to, że ustawodawca zrezygnował z określania zaległości podatkowej, czy ze stwierdzania nadpłaty podatku. Zamiast dwóch alternatywnych rozstrzygnięć, wskazano po prostu jeden rodzaj rozstrzygnięcia, którego skutkiem w zależności od okoliczności może być albo stwierdzenie zaległości podatkowej, albo stwierdzenie nadpłaty podatku. W świetle orzecznictwa odnoszącego się do zmienionej treści analizowanego przepisu, określenie zobowiązania podatkowego i jednocześnie stwierdzenie zaległości podatkowej w sentencji wydanej decyzji, stanowi naruszenie art. 21 § 3 O.p.³⁸⁴ Czy zatem odpowiednio określenie zobowiązania podatkowego i stwierdzenie nadpłaty w sentencji wydanej decyzji również stanowi naruszenie wskazanego przepisu?

³⁸⁰ Dzwonkowski H., Huchla A., Kosikowski C. – *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Komentarz do art. 21 ustawy – Ordynacja podatkowa, stan prawny na dzień 01.01.2003 r., LEX OMEGA akapit 5., Por. R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, UNIMEX, Wrocław 1998. s.56-57. Por. wyrok NSA z dnia 8 października 2002 r., sygn. akt. I SA/Lu 1410/01, wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2003 r., sygn. akt I SA/Ka 49/02, wyrok NSA z dnia 12 listopada 2003 r., sygn. akt I SA/Lu 207/03, wyrok NSA z dnia 6 lipca 2000 r., sygn. akt I SA/Kr 24/99.

³⁸¹ Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, TNOIK, Toruń 2002, s. 92-93.

³⁸² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2002 r., Nr 169, poz. 1387).

³⁸³ Jednocześnie w art. 21 § 4 tej samej ustawy wskazano, że przepisy § 3 stosuje się odpowiednio, gdy podatnik obowiązany jest do zapłaty podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku bez złożenia deklaracji, a obowiązku tego nie wykonał w całości lub w części.

³⁸⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 maja 2006 r., sygn. akt III SA/Wa 353/06.

Jak wskazano wcześniej, zarówno postępowanie mające na celu stwierdzenie zaległości podatkowej, jak i postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty, ma taki sam przedmiot, tj. wskazanie wysokości zobowiązania podatkowego w oparciu o właściwie ustalony stan faktyczny. W obu sprawach, przy wykorzystaniu dwóch różnych instytucji prawa procesowego, organ podatkowy w gruncie rzeczy rozstrzyga zatem o treści obowiązków na podstawie właściwych dla danego podatku przepisów materialnego prawa podatkowego, w celu wskazania różnicy pomiędzy kwotą podatku wpłaconą na rachunek organu podatkowego, a kwotą podatku należnego. W przypadku postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku od tej różnicy uzależnione jest rozstrzygnięcie, tj. stwierdzenie lub odmowa stwierdzenia nadpłaty podatku. W sprawie zaległości podatkowej nie wydaje się odrębnej decyzji, gdyż nie ma ku temu podstawy prawnej. Zaległość podatkowa stanowi jedynie konsekwencję określenia zobowiązania podatkowego w takiej wysokości, która przekracza kwotę zapłaconego wcześniej podatku. Postępowanie podatkowe w sprawie stwierdzenia nadpłaty posiada odrębną podstawę prawną, którą stanowi (*a contrario*) art. 74 § 5 Ordynacji podatkowej i wszczynane jest zawsze na wniosek podatnika, o którym mowa w art. 75 tej samej ustawy³⁸⁵. Wydaje się zatem, że rozstrzygnięcie w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego i w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku w jednym akcie administracyjnym jest możliwe.

SKUTKI WSZCZĘCIA POSTĘPOWANIA WYMIAROWEGO W TOKU POSTĘPOWANIA W SPRAWIE STWIERDZENIA NADPŁATY

Zarówno w czasie trwania kontroli podatkowej, jak i w okresie pomiędzy zakończeniem kontroli podatkowej, a wszczęciem postępowania podatkowego, nie może zostać wszczęte postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty dotyczące zobowiązań podatkowych, za które była prowadzona kontrola podatkowa³⁸⁶. W toku kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, podatnik nie może również złożyć korekty deklaracji podatkowej, więc w wielu przypadkach nie możliwe byłoby również spełnienie przez podatnika wymogów formalnych do tego, aby mogło zostać wszczęte postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

³⁸⁵ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 listopada 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 500/08.

³⁸⁶ Art. 79 O.p.

Zdaniem NSA, powyższy zakaz został wprowadzony przez ustawodawcę z uwagi na przedmiotową tożsamość spraw będących przedmiotem postępowania dotyczącego określenia wysokości zobowiązania podatkowego i postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty³⁸⁷. Z kolei WSA w Warszawie³⁸⁸ w jednym z wyroków, z faktu, iż w toku postępowania podatkowego złożenie korekty deklaracji nie wywołuje skutków prawnych, wywodzi stwierdzenie, iż „nie mogą toczyć się dwa odrębne postępowania dotyczące tego samego okresu rozliczeniowego, to jest postępowanie podatkowe i postępowanie w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku”. Należy jednak w tym miejscu zauważyć, że zasada, zgodnie z którą nie można w toku kontroli lub postępowania podatkowego wszcząć postępowania podatkowego na wniosek podatnika w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty, nie działa w drugą stronę, gdyż organ podatkowy może wszcząć kontrolę podatkową nawet w przypadku złożenia przez podatnika wniosku o zwrot nadpłaty. Wydaje się mieć to swoje uzasadnienie logiczne i prawne, z uwagi na konieczność dokonania przez organ podatkowy weryfikacji korekty deklaracji składanej przez podatnika (w tym korekty składanej wraz z wnioskiem o zwrot nadpłaty). Organ podatkowy ma obowiązek potrącić nową korektę (jeśli złożona została przed wszczęciem kontroli podatkowej lub w okresie pomiędzy zakończeniem kontroli podatkowej a wszczęciem postępowania podatkowego), jako oświadczenie podatnika zastępujące poprzednie rozliczenie za dany miesiąc.³⁸⁹

Weryfikacja, o której mowa powyżej, może mieć miejsce zarówno w toku czynności sprawdzających, które przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, mogą zostać podjęte przez organ w każdym czasie (niezależnie od złożenia wniosku o zwrot nadpłaty), jak i w toku kontroli podatkowej, która może objąć swoim rozmiarem, znacznie szerszy przedział czasowy niż ten, który dotyczy skorygowanej przez podatnika deklaracji podatkowej. Ponadto żaden przepis Ordynacji podatkowej nie stanowi przeszkody do wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie określenia zobowiązania podatkowego po kontroli podatkowej, w sytuacji, gdy wszczęte zostało już na wniosek podatnika postępowanie w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku. Co więcej, w świetle art. 165b O.p. (obowiązującego od dnia 01.01.2009 r.) organ podatkowy w przypadku wykazania w kontroli podatkowej nieprawidłowości, musi wszcząć postępowanie podatkowe w terminie 6 miesięcy

³⁸⁷ Wyrok NSA z dnia 1 marca 2006 r., sygn. akt. II FSK 391/05.

³⁸⁸ Zob. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 marca 2004 r., sygn. akt III SA 1446/02.

³⁸⁹ Por. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 marca 2004 r., sygn. akt. I SA/Wr 1997/01.

od dnia zakończenia kontroli podatkowej, gdyż zaniechanie w tym zakresie spowoduje zamknięcie drogi do dokonania tego w przeszłości.

Działania mające na celu usunięcie nieprawidłowości wykazanych w toku kontroli, może oczywiście podjąć również podatnik (np. składając deklarację podatkową w zakresie objętym kontrolą podatkową, bądź korektę pierwotnej deklaracji, w której podatek został zadeklarowany w nieprawidłowej wysokości). W przypadku jednak, gdy podatnik nie zgadza się z wynikami kontroli, bądź też gdy zgadza się z nimi, ale nie podejmuje działań mających na celu usunięcie wykrytych nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna z urzędu postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego. Postępowanie podatkowe ma charakter instrumentalny w stosunku do przepisów prawa materialnego³⁹⁰, ale dopiero w toku tego postępowania, można jednoznacznie stwierdzić, czy obowiązek podatkowy powstał, a jeśli tak, to jakiej wysokości zobowiązanie ciąży na podatniku.

Na skutek złożonego przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku może zająć potrzeba wszczęcia postępowania podatkowego, gdy organ nie zgadza się z wysokością nadpłaty wskazaną przez podatnika. W wyniku wszczętego w ten sposób postępowania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję, w której weryfikuje „samoobliczenie”. Oznacza to, że w przypadku, gdy wysokość zobowiązania podatkowego jest wyższa niż zadeklarowana przez podatnika w ostatniej ze złożonych za dany okres deklaracji, stwierdzenie nadpłaty może nastąpić jedynie po uprzednim określeniu przez organ prawidłowej kwoty zobowiązania podatkowego. Takie stanowisko potwierdzają liczne wyroki sądów administracyjnych, zgodnie z którymi przed wszczęciem postępowania podatkowego w sprawie określenia zobowiązania podatkowego i określeniem wysokości zobowiązania podatkowego, za przedwczesne należy uznać wydanie decyzji odmawiającej stwierdzenia nadpłaty. Postępowanie wymiarowe ma bowiem, zdaniem sądów administracyjnych, zasadniczy (pierwotny) charakter w stosunku do postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku.³⁹¹

³⁹⁰ P. Pietrasz, *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach jurysdykcyjnego postępowania podatkowego*; [w:] L. Etel (red.), *System Prawa Finansowego, Tom III, Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 706 i nast., por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Lexis Nexis, Warszawa 2010, s. 415.

³⁹¹ Zob. wyrok NSA z dnia 22 lutego 2007 r., sygn. akt II FSK 1205/07 oraz sygn. akt. II FSK 345/06, wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 lipca 2008 r., sygn. akt. VIII SA/Wa 107/08, wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 sierpnia 2008 r., sygn. akt. III SA/Wa 275/08, wyrok WSA w Lublinie z dnia 9 grudnia 2008 r., sygn. akt. I SA/Lu 381/08, wyrok WSA w Olsztynie z dnia 15 stycznia 2009 r., sygn. akt. I SA/Ol 468/08, wyrok WSA w Lublinie z 16 stycznia 2009 r., sygn. akt. I SA/Lu 565/08, wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 stycznia 2010 r., sygn. akt. III SA/Wa 1412/09, wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 czerwca 2010 r., sygn. akt. III SA/Wa

Istnieje jednak również grupa poglądów prezentowanych w orzecznictwie i doktrynie, zgodnie z którą „postępowanie nadpłatowe” ma węższy zakres niż „postępowanie wymiarowe”, zatem nie ma konieczności orzekania w sprawie stwierdzenia nadpłaty o całokształcie zobowiązania za dany okres, gdyż nadpłata powstaje na skutek zaistnienia określonych okoliczności, które stanowią wycinek stanu faktycznego. Zdaniem przedstawicieli takiego stanowiska wydanie „decyzji nadpłatowej” nie wyłącza możliwości późniejszego orzekania o całości rozliczeń podatnika w „postępowaniu wymiarowym”, a zasada trwałości decyzji ostatecznych, nie zostaje naruszona, gdyż organ podatkowy w wydawanej później decyzji określającej zobowiązanie za ten sam okres, ograniczyć się może tylko do kwestii nierozstrzygniętych w decyzji stwierdzającej nadpłatę.³⁹² Trudno jednak wyobrazić sobie sytuację, w której organ określa zobowiązanie podatkowe za dany okres rozliczeniowy jedynie w części. Zgodnie z art. 21 § 1 pkt 1 O.p., zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Jednak obowiązek zapłaty podatku wynikającego z tego zobowiązania w odniesieniu do całego okresu rozliczeniowego wymagalny jest w jednym terminie, określonym w przepisach materialnych dla każdego podatku. Poza tym jak wcześniej wskazano, to nadpłata stanowi konsekwencję zobowiązania podatkowego, a nie odwrotnie. Nie możliwe jest zatem rozstrzygnięcie o nadpłacie przed określeniem prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy. Trudno również uznać za prawidłową sytuację, w której organ podatkowy określając kwotę zobowiązania podatkowego, ograniczony byłby (przy ocenie zgromadzonych dowodów) stanowiskiem wyrażonym w swojej decyzji wydanej na gruncie niepełnego materiału dowodowego. Po przeprowadzeniu postępowania podatkowego organ podatkowy wydaje decyzję, która zawiera przede wszystkim rozstrzygnięcie oraz jego uzasadnienie faktyczne znajdujące odzwierciedlenie w całościowo, a nie fragmentarycznie zgromadzonym materiale

410/10, wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 czerwca 2010 r., sygn. akt. III SA/Bk 100/10, w odniesieniu do zobowiązania powstałego na podstawie decyzji ustalającej zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 1 lipca 2010 r., sygn. akt. III SA/Po 41/10.

³⁹² Zob. K. Rutkowski, *Decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty a decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego*, Monitor podatkowy nr 7/2011, s. 9-14. Zob. szerzej: wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2010 r., sygn. akt. II FSK 1412/09, wyrok NSA z dnia 6 stycznia 2010 r., sygn. akt. II FSK 1221/08, wyrok NSA z dnia 27 lutego 2008 r., sygn. akt. II FSK 1753/06, wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2007 r., sygn. akt. II FSK 1242/06, S. Babiarz, *Wydanie decyzji w sprawie nadpłaty nie wyklucza wydania odrębnej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe*, Glosa do wyroku NSA z dnia 19.12.2007 r., sygn. akt. II FSK 1242/06, Jurysdykcja podatkowa nr 3/2008, UNIMEX. Inaczej: wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2010 r., sygn. akt. 1343/08, wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 lutego 2010 r., sygn. akt. III SA/ Wr 611/09.

dowodowym oraz uzasadnienie prawne zawarte w wykładni operatywnej wszystkich przepisów prawa materialnego dotyczących danego stanu faktycznego.³⁹³

Wobec powyższego trafny wydaje się pogląd, zgodnie którym stwierdzenie nadpłaty podatku powinno nastąpić po uprzednim określeniu zobowiązania podatkowego. Należy się jednak zastanowić, na kanwie wcześniejszych rozważań, nad skutkami i możliwością prowadzenia równoległe postępowania na podstawie art. 21 § 3 O.p. i postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty w trybie art. 75 O.p., co również jest przedmiotem sporów w orzecznictwie i doktrynie oraz odpowiedzieć na pytanie czy rozstrzygnięcia te (biorąc przede wszystkim pod uwagę sytuacje, w której zobowiązanie podatkowe będzie wyższe niż zadeklarowane przez podatnika) mogą zapaść w jednym akcie administracyjnym.

OKREŚLENIE ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO I STWIERDZENIE NADPŁATY PODATKU – RAZEM CZY OSOBNO?

Zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym w jednym z wyroków przez Naczelny Sąd Administracyjny³⁹⁴ zakaz wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty w czasie toczącego się postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 79 § 1 O.p., ma zapobiec wprowadzeniu do obiegu prawnego dwóch decyzji w tej samej sprawie. Sąd podkreśla, że w obu przypadkach organ podatkowy określa prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego i porównuje ją z dokonany przez podatnika „samoobliczeniem”. Niemożliwe zdaniem Sądu jest zatem orzeczenie w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty, dopóki istnieje w obrocie prawnym decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego³⁹⁵. W innym wyroku ten sam Sąd zajmuje stanowisko, zgodnie z którym nadpłata i zaległość podatkowa są jedynie alternatywnymi konsekwencjami obliczenia podatku, zatem złożenie wniosku

³⁹³ Por. M. Staniszewski, *Postępowanie podatkowe. Kontrola podatkowa*, wyd. 1, Legalis stan na dzień 01.12.2011 r., rozdz. 7.2.1.

³⁹⁴ Wyrok NSA z dnia 1 marca 2006 r., sygn. akt. II FSK 391/05.

³⁹⁵ Zob. również wyrok NSA z dnia 7 lutego 2008 r. sygn. akt. II FSK 1362/06 oraz wyrok NSA z dnia 21 października 2010 roku, sygn. akt. II FSK 1094/09, Podobnie I. Krawczyk, *Nadpłata (cz. I i II)* Przegląd Podatkowy nr 4/2003 i nr 5/2003, s. 58.

o stwierdzenie nadpłaty wszczyna postępowanie podatkowe, które ma na celu określenie prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego.³⁹⁶

Moim zdaniem w przypadku konieczności wszczęcia przez organ podatkowy postępowania w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej w toku wszczętego na wniosek podatnika postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku, najwłaściwszym rozwiązaniem byłoby skorzystanie z instytucji zawieszenia postępowania podatkowego uregulowanej w rozdziale 12 działu IV Ordynacji podatkowej.

Warto w tym miejscu pochylić się jednak nad wyrokiem WSA w Warszawie z dnia 27 stycznia 2011 r., zgodnie z którym zawieszenie postępowania podatkowego wszczętego na wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty sprawia, że złożona wraz z tym wnioskiem korekta deklaracji nie wywołuje skutków materialnoprawnych, lecz tylko skutki określone w art. 75 § 4 O.p. Sąd podkreśla, że korekta deklaracji kreuje zobowiązanie podatkowe jedynie wtedy, gdy nie ma wątpliwości co do jej prawidłowości. Jeśli jednak te wątpliwości istnieją, organ podatkowy powinien wszcząć postępowanie podatkowe w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego i po jego zakończeniu „wydać decyzję określającą wysokość zobowiązania (o ile wysokość ta nie będzie tożsama z wysokością wykazaną w pierwotnej deklaracji) oraz określającą wysokość ewentualnej nadpłaty³⁹⁷”. Zdaniem Sądu nie ma przeszkód do rozstrzygnięcia w postępowaniu wymiarowym, w jednej decyzji o wysokości zobowiązania podatkowego i nadpłacie³⁹⁸, przy czym postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty powinno zostać zawieszone do czasu rozstrzygnięcia postępowania w sprawie „określenia wysokości zobowiązania podatkowego i nadpłaty”, a po zakończeniu tego postępowania powinno ulec umorzeniu jako bezprzedmiotowe.³⁹⁹

³⁹⁶ wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2007 r., sygn. akt. II FSK 1391/06, w którym Sąd stwierdza, że postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty staje się bezprzedmiotowe, gdy przed jego zakończeniem organ podatkowy wszczyna z urzędu postępowanie podatkowe dotyczące tego samego podatku. Podobnie NSA w wyroku z dnia

³⁹⁷ W tym miejscu należy podkreślić, że na wniosek podatnika organ nigdy nie określa wysokości nadpłaty, a jedynie stwierdza jej istnienie. Określenie nadpłaty jest możliwe jedynie z urzędu na podstawie art. 74a O.p., w sytuacji, gdy nie zachodzą przesłanki wynikające z art. 73 § 2 i art. 74 te same ustawy.

³⁹⁸ Podobnie: Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 listopada 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 1703/07, Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 11 września 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 256/09, wyrok WSA w Białymstoku z dnia 2 września 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 254/09, M. Ślifirczyk, *Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku – zagadnienia podstawowe w teorii i praktyce* (w:) red. L. Etel, *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Temida2, Białystok 2008, s. 213 i nast.

³⁹⁹ WSA w Warszawie w wyroku z dnia 27 stycznia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1538/10, Podobnie: R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 75 ordynacji podatkowej*, LEX 2011. Stan prawny na dzień 01.03.2011. akapit 1. - Autor stwierdza, że określenie zobowiązania może zapaść w decyzji wydanej na wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty, z tą jednak różnicą,

Uważam, że postępowanie podatkowe w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku wszczęte na wniosek podatnika przed wszczęciem postępowania w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego, nie może zostać umorzone z powodu konieczności wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, jak miało to miejsce na gruncie stanu prawnego obowiązującego do dnia 01.01.2003 r.⁴⁰⁰ Umorzenie postępowania podatkowego wymaga bowiem przesłanki bezprzedmiotowości, a z tą mielibyśmy obecnie do czynienia w zasadzie jedynie wówczas, gdyby wniosła o to strona na której żądanie wszczęte zostało postępowanie lub gdyby w toku postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia nadpłaty okazałoby się, że wnioskodawca nie jest podmiotem uprawnionym do ubiegania się o zwrot nadpłaty⁴⁰¹. Ostatnia ze wskazanych sytuacji skutkowałaby w ogóle brakiem podstaw do wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia nadpłaty na wniosek tego podmiotu, ale gdyby postępowanie to zostało już wszczęte należałoby je umorzyć. Bezprzedmiotowość postępowania skutkująca jego umorzeniem może powstać bowiem zarówno po, jak i jeszcze przed wszczęciem postępowania podatkowego⁴⁰². Z bezprzedmiotowością postępowania będziemy mieć również do czynienia, gdy zabraknie strony postępowania (np. w przypadku śmierci wnioskodawcy, który nie pozostawił po sobie spadkobierców). Biorąc jednak pod uwagę aspekt przedmiotowy postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, a więc samo istnienie nadpłaty podatku lub jej brak, trudno wyobrazić sobie sytuację, która spowoduje bezprzedmiotowość postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Umorzenie takiego postępowania jest nie możliwe nawet, gdy podatnik złoży korektę dotyczącą deklaracji, której nie złożył (mimo, że był do tego zobowiązany). W takim przypadku korekta deklaracji powinna zostać bowiem uznana za deklarację złożoną pierwotnie, a kwota wpłacona na poczet zobowiązania podatkowego wynikającego z tej deklaracji powinna zostać rozliczona, przy czym za nadpłatę można uznać kwotę przekraczającą wysokość należnego podatku. Jedyną przyczyną bezprzedmiotowości postępowania związaną z aspektem przedmiotowym, będzie w zasadzie

że brak jest możliwości zawieszenia w takiej sytuacji postępowania podatkowego na podstawie art. 201 O.p. Odmienne: wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 listopada 2008 r., sygn. akt. III SA/Wa 500/08.

⁴⁰⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 20 marca 2003 r., sygn. akt I SA/Łd 1460/01 w: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon Ordynacji podatkowej 2005*, UNIMEX, Wrocław 2005, s. 257-259.

⁴⁰¹ Od wskazanej sytuacji należy odróżnić złożenie wniosku przez podmiot, który okazał się nie być podatnikiem, ale mimo braku obowiązku podatkowego złożył deklarację i uiścił podatek – zob. szerzej R. Kubacki *Stwierdzenie nadpłaty u podmiotu, który błędnie uznał się za podatnika VAT*, Monitor Podatkowy nr 2/2005.

⁴⁰² Zob. wyrok NSA z dnia 20.04.2001 r. sygn. akt III SA 102/00, zob. również zob. Por. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, Wrocław, UNIMEX, str. 875.

wygaśnięcie prawa do zwrotu nadpłaty, o którym mowa w art. 80 § 1 O.p.⁴⁰³. W innych przypadkach (zakładając, że podatnik złożył korektę deklaracji) należy przyjąć, że bezprzedmiotowość taka nie wystąpi. Nawet bowiem w sytuacji, gdy podatnik złoży deklarację, ale nie zapłaci wynikającego z niej podatku, organ powinien orzec w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku (odmawiając jej stwierdzenia). Zatem, gdy nie mamy do czynienia ze wskazanymi wyżej przeszkodami natury podmiotowej, jedyną możliwością jest merytoryczne rozstrzygnięcie wniosku podatnika.

ZAKOŃCZENIE

Postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego i postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty wynikające z tego samego stanu faktycznego, są ściśle ze sobą powiązane i istnieje możliwość rozpatrzenia tych spraw w jednym postępowaniu, gdyż choć różne są podstawy proceduralne omawianych rozstrzygnięć to materialna podstawa prawna jest w tych przypadkach tożsama.⁴⁰⁴ Jednak z uwagi na to, że postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty wszczynane jest na wniosek podatnika, a organ podatkowy jest związany treścią tego wniosku⁴⁰⁵, rozstrzygnięcie o zobowiązaniu podatkowym i wysokości nadpłaty w jednym akcie administracyjnym zainicjowanym wnioskiem, narusza podstawowe prawa strony postępowania podatkowego.

Konsekwencją postępowania przeprowadzonego na wniosek podatnika zawierający żądanie stwierdzenia nadpłaty, może być jedynie rozstrzygnięcie, w którym organ stwierdza istnienie nadpłaty lub odmawia stwierdzenia jej istnienia. Organ może określić wysokość zobowiązania podatkowego w decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty jedynie do wysokości zobowiązania podatkowego zadeklarowanego przez podatnika w pierwotnie złożonej deklaracji, gdyż tego rodzaju rozstrzygnięcie mieści się w granicach żądania. Określenie zobowiązania poniżej zadeklarowanej przez podatnika wysokości wiąże się bowiem ze stwierdzeniem nadpłaty podatku, a określenie zobowiązania w kwocie równej zadeklarowanej

⁴⁰³ Prawo do zwrotu nadpłaty wygasa po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin jej zwrotu. Po upływie tego terminu wygasa również prawo do złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych, zaległych lub bieżących zobowiązań.

⁴⁰⁴ Por: wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 listopada 2008 r., III SA/Wa 500/08, w którym Sąd wskazuje, że prawa i obowiązki stron nie wynikają z tej samej, lecz z różnych podstaw prawnych.

⁴⁰⁵ Por. NSA z dnia 8 listopada 2008 r., sygn. akt. II FSK 1205/07.

wysokości oznacza odmowę stwierdzenia nadpłaty. W ten sposób (choć w ostatnim przypadku organ nie uwzględnił żądania podatnika) rozstrzygnięcie następuje w granicach wniosku, a w związku z tym, że żaden ze wskazanych sposobów załatwienia sprawy, nie powoduje uszczuplenia majątku podatnika, sytuacja wnioskodawcy nie ulega pogorszeniu w skutek złożenia wniosku.

Jeśli organ podatkowy ma zamiar określić zobowiązanie podatkowe w wyższej wysokości niż wynika to z pierwotnie złożonej przez podatnika deklaracji, podatnik powinien zostać o tym odpowiednio wcześniej poinformowany i mieć możliwość decydowania w prowadzonym wobec niego postępowaniu podatkowym, o tym czy skorzysta z przysługującego mu prawa do czynnego udziału w postępowaniu podatkowym, czy też nie. W przypadku, gdy postępowanie wszczęte jest na wniosek podatnika, inicjator może spodziewać się jedynie dwóch rozwiązań – albo jego żądanie zostanie rozpatrzone pozytywnie (tj. stwierdzona zostanie nadpłata), albo uzyska odmowę spełnienia przez organ wniesionego żądania. Rozstrzygnięcie wydawane na wniosek podatnika nie powinno być dla niego zaskoczeniem. Zatem organ nie może w toku postępowania wszczętego na wniosek rozstrzygnąć w sposób dowolny, gdyż jest on związany granicami zawartego we wniosku żądania. W przypadku określenia zobowiązania podatkowego (w kwocie wyższej niż zadeklarowana) w rozstrzygnięciu stanowiącym odpowiedź na wniosek o stwierdzenie nadpłaty, doszłoby do tego, że organ podatkowy pogarsza sytuację podatnika na jego własne żądanie.

Wszczęcie odrębnego postępowania podatkowego w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, w toku wszczętego już na wniosek strony postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest również niezbędne z punktu widzenia zawartej w Ordynacji podatkowej zasady obowiązku uzasadniania podejmowanych przez organ podatkowy decyzji podatkowych. Zgodnie z art. 124 Ordynacji podatkowej, w którym zawarta została zasada uzasadniania decyzji podatkowej, organy nie tylko powinny wyjaśnić podatnikowi zasadność przesłanek jakimi kierują się przy wydaniu rozstrzygnięcia, ale też (a może przede wszystkim) powinny stworzyć stronie postępowania, płaszczyznę umożliwiającą ocenę zasadności przeprowadzonego przez organ postępowania i prawidłowości podjętego w sprawie rozstrzygnięcia. Ostatnia z przesłanek zasady uzasadniania, nie może zostać spełniona jeśli podatnik, w ogóle nie zdaje sobie sprawy

z zakresu działań organu podatkowego jakie się wobec niego odbywają.⁴⁰⁶ Zasada wskazana w art. 124 Ordynacji podatkowej powinna być zatem realizowana wszędzie tam, gdzie organ podatkowy ma kontakt ze stroną postępowania – we wszystkich jego fazach.⁴⁰⁷

Wobec powyższego jedyną możliwością rozstrzygnięcia sytuacji, w której w toku wszczętego postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku organ musi wszcząć postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego, jest rozstrzygnięcie w pierwszej kolejności postępowania wszczętego z urzędu, a następnie wydanie decyzji stwierdzającej lub odmawiającej stwierdzenia nadpłaty podatku, gdy decyzja określająca zobowiązanie podatkowe stanie się ostateczna. W przypadku, gdy podatnik złoży odwołanie od decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, najwłaściwszym rozwiązaniem wydaje się skorzystanie z instytucji zawieszenia postępowania podatkowego uregulowanej w rozdziale 12 działu IV Ordynacji podatkowej. Na podstawie art. 201 § 1 pkt 2 O.p., organ podatkowy ma bowiem możliwość zawieszenia postępowania, gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd. Zatem zawieszenie postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty będzie możliwe co do zasady tylko w przypadku złożenia przez podatnika odwołania od decyzji wymiarowej. Przy czym należy stwierdzić, że zastosowanie tej instytucji jest w przypadku złożenia odwołania od decyzji określającej zobowiązanie niezbędne do czasu, gdy decyzja organu I instancji, a następnie organu II instancji (jeśli zostanie złożona skarga do sądu) stanie się ostateczna.

⁴⁰⁶ A. Mariański, D. Strzelec, *Uzasadnienie decyzji podatkowej a gwarancja ochrony praw podatnika*, Monitor Podatkowy nr 2/2006, s. 26-31.

⁴⁰⁷ Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, *Ordynacja podatkowa – postępowanie. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 1999, s. 19, W. Nykiel, W. Chróścielewski, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000 r., s. 22, J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Postępowanie podatkowe. Komentarz*, Toruń 1998, s. 27.