

NADPŁATA W ŚWIETLE KIERUNKOWYCH ZAŁOŻEŃ DO NOWEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ

MARIUSZ POPŁAWSKI¹

1. Wprowadzenie

Zgodnie z § 8 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego² (dalej powoływanej jako KKOPP) do jej zadań należy: opracowanie, nie później niż w terminie 4 miesięcy od dnia pierwszego jej posiedzenia, kierunkowych założeń kompleksowej regulacji rangi ustawowej dotyczącej ogólnego prawa podatkowego oraz opracowanie, nie później niż w terminie 2 lat od dnia przyjęcia kierunkowych założeń, projektu ustawy zawierającego kompleksowe regulacje dotyczące ogólnego prawa podatkowego wraz z przepisami wykonawczymi. Kierunkowe założenia do nowej ordynacji podatkowej³ zostały przedstawione do publicznej wiadomości w połowie marca 2015 r. Po tym rozpoczął się okres uzgodnień resortowych, a także społecznych. Uwagi do projektu zostały zgłoszone także przez jednostki samorządu terytorialnego m.in. na posiedzeniu Zespołu ds. Systemu Finansów Publicznych Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego w połowie czerwca 2015 r.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie wypracowanych przez KKOPP kierunkowych założeń w zakresie nadpłat. Zostaną także wskazane najważniejszych uwagi, które w toku prac nad tymi założeniami zostały zgłoszone w ramach ww. konsultacji. Pozwoli to zaprezentować ewolucję koncepcji, która miała miejsce w zakresie kształtowania przedmiotowej instytucji prawa podatkowego w kontekście kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej. Rozważania przedstawione poniżej zostały oparte na przyjętych przez KKOPP i opublikowanych założeniach kierunkowych do tego aktu⁴, ale także dokumentach, które zostały opracowane przez KKOPP po publikacji tego dokumentu.

-
- 1 Doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Uniwersytetu w Białymstoku, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; LL.M. Michigan State University, College of Law.
 - 2 Dz.U. poz. 1471.
 - 3 Dalej powoływane jako KZ.
 - 4 http://145.237.239.199/documents/764034/12688111/20150317_Kierunkowe_zalozenia_Ordynacji_Podatkowej.pdf (dostęp 18 lipca 2015).

2. Potrzeba i zakres zmian w zakresie nadpłaty

KKOPP uznała, że zmiany dotyczące nadpłaty będą służyć ochronie praw podatnika. Propozycje ukształtowania tej instytucji zostały bowiem przedstawione w pierwszej części KZ, która jest poświęcona realizacji tego właśnie celu. Ochrona praw podatnika jest jednym z dwóch podstawowych celów, który został wyznaczony nowej ordynacji podatkowej. Ma być on przy tym realizowany m.in. poprzez złagodzenie nadmiernego rygoryzmu i formalizmu ordynacji podatkowej w odniesieniu do podatników, a także wprowadzeniu rozwiązań, które będą ułatwiać kontakty z organami podatkowymi na etapie załatwiania spraw podatkowych. Drugim celem nowej ordynacji podatkowej jest zwiększenie skuteczności i efektywności wymiaru oraz poboru zobowiązań podatkowych.

W ramach prac nad tym aktem KKOPP wskazała na potrzebę istotnej przebudowy regulacji dotyczących nadpłaty. Z analizy KZ w kontekście tej instytucji wynikają dwa podstawowe kierunki. Pierwszym jest dążenie do uproszczenia procedury prowadzącej do przekazania nadpłat podmiotom uprawnionym, drugim zaś wyeliminowanie obecnie istniejących mankamentów istniejących na gruncie stosowania tej instytucji. Upraszczając procedurę dochodzenia nadpłat, uznano, że celowe jest m.in. wprowadzenie jednego postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, stwierdzania nadpłaty z możliwością odstąpienia od wszczynania postępowania, a nawet jej stwierdzania bez wydawania decyzji, rozstrzyganie wraz z nadpłatą o jej oprocentowaniu, tj. stwierdzenie jej istnienia lub braku, a także umożliwienie dochodzenia nadpłaty w ramach jednego postępowania także wówczas, gdy do jej stwierdzenia niezbędne będzie określenie wysokości zobowiązania podatkowego. W ramach drugiego ww. kierunku KKOPP postuluje m.in. modyfikację definicji nadpłaty, wprowadzenie rozwiązania legislacyjnego problemu, gdy podatnik nie poniósł ciężaru ekonomicznego świadczenia, a zapłacił podatek nienależnie, kształtowania przepisów dotyczących nadpłaty z maksymalnym ograniczeniem kazuistyki, rozszerzenie przypadków zwrotu nadpłaty wraz z oprocentowaniem, a także jednoznaczne określenie zakresu zastosowania przepisów dotyczących nadpłaty do zwrotów podatku.

3. Uproszczenie procedury dochodzenia nadpłaty

Uznano, że należy dążyć do wprowadzenia jednego postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty inicjowanego z urzędu lub na wniosek. Nie ma uzasadnienia do utrzymywania, obecnie obowiązujących, dwóch procedur dotyczących nadpłaty, które kończą się odpowiednio decyzjami w sprawie określenia lub stwierdzenia nadpłaty⁵. Stwierdzenie nadpłaty na wniosek podatnika powinno być rozstrzyga-

5 Zob. art. 74a i 75 o.p.

ne co do zasady decyzją. Należy jednak przewidzieć od tej reguły wyjątki⁶. Decyzje uwzględniające w całości żądanie strony w sprawie nadpłaty powinny być wydawane i doręczane jedynie na jej żądanie⁷. Obecnie możliwe jest odstąpienie od wydawania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty, jedynie gdy wynika ona z deklaracji lub korekty deklaracji, których organ nie kwestionuje⁸. W świetle nowych regulacji organ podatkowy powinien zakomunikować stronie środkami komunikacji elektronicznej, ewentualnie telefonicznie, o rozstrzygnięciu, pouczając o prawie żądania wydania decyzji. Informacja taka może być przekazana podczas zwrotu nadpłaty za pośrednictwem polecenia przelewu. Ponieważ akt administracyjny bez żądania strony nie zostanie wydany, to tradycyjne tryby wzruszenia decyzji ostatecznej nie będą miały tu zastosowania. Weryfikacja legalności działania organu musi jednak zostać zapewniona. Należy więc dla takiej kategorii spraw stworzyć możliwość ponownego rozpatrzenia sprawy w ramach nadzoru i wydania decyzji.

Stwierdzenie nadpłaty z urzędu powinno mieć miejsce w każdym przypadku, gdy organ podatkowy ustali jej istnienie w ramach procedury podatkowej (czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego, w tym w zakresie stosowania tzw. trybów nadzwyczajnych). Stwierdzenie nadpłaty z urzędu powinno następować decyzją także w możliwie uproszczonej procedurze, m.in. bez konieczności wydawania postanowienia o wszczęciu postępowania. W tym przypadku zasadne wydaje się dążenie, aby decyzja była wydawana, podobnie jak przy stwierdzeniu nadpłaty, w całości uwzględniającym wniosek podatnika, wyłącznie gdy z takim żądaniem wystąpi strona. Kwestia ta w pierwszej wersji KZ nie została jednak przesądzona. W toku jednak prac nad KZ, a szczególnie po uwagach otrzymanych w ramach konsultacji resortowych, uznano, że takie rozwiązanie jest potrzebne. Z tego też powodu wskazano w KZ, iż jeśli organ podatkowy stwierdzi taką nadpłatę z urzędu, to powinno to następować w formie decyzji wyłącznie wtedy, gdy z takim żądaniem wystąpi strona. W ramach prac nad tym dokumentem dodano także, że jeśli organ podatkowy będzie stwierdzał nadpłatę bez wydawania decyzji (m.in. jeśli organ uwzględni w całości wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty lub stwierdzi nadpłatę z urzędu), to także nie będzie zobowiązany do wydawania postanowień dotyczących nadpłaty np. w sprawie zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych, chyba że o to wystąpi strona. Odstąpieniu od wydawania postanowień, o których mowa wyżej, powinna towarzyszyć reguła, zgodnie z którą organ podatkowy powinien zakomunikować stronie środkami

6 W art. 117 Modelowego kodeksu podatkowego CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – w wersji z 1997 r. (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view>)) wskazuje się, że organ podatkowy może rozstrzygnąć sprawę nadpłaty bez szczególnych formalności, jeśli dysponuje danymi potwierdzającymi jej istnienie.

7 Analogiczne rozwiązanie przewiduje obecnie art. 20 ust. 4 ustawy z dnia 7 marca 2007 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 173).

8 Zob. art. 75 o.p.

komunikacji elektronicznej, ewentualnie telefonicznie o rozstrzygnięciu, np. zaliczeniu nadpłaty na poczet zaległości podatkowych. Może to nastąpić jednocześnie z informacją o stwierdzeniu nadpłaty także przekazanej w tej formie.

W toku prac KKOPP rozważano, choć ostatecznie ta kwestia nie została przyjęta do KZ, aby organ podatkowy nie musiał z urzędu stwierdzać nadpłaty, jeśli czynności z tym związane mogą powodować wyższe koszty niż wysokość tej należności. W konsekwencji organ nie musiałby stwierdzać z urzędu nadpłaty, gdy nie przekroczy ona określonego limitu kwotowego, właściwego dla limitu bagatelności postępowania podatkowego. Generalnie nieekonomiczne jest wszczynanie postępowań podatkowych, gdy koszty ich prowadzenia, w tym nakłady pracy organu podatkowego oraz koszty doręczenia pism przewyższają wymierzaną kwotę zobowiązania⁹. Należy jednak zwrócić uwagę, że organ podatkowy nie powinien dysponować środkami podatnika bez względu na wielkość tych kwot. Powinny być one więc określane przez organ podatkowy i zwracane podatnikom w każdym przypadku.

Istotnym uzupełnieniem mechanizmu dotyczącym stwierdzania nadpłaty z urzędu powinno być rozwiązanie, zgodnie z którym elementem decyzji dotyczącej nadpłaty będzie rozstrzygnięcie dotyczące oprocentowania, tj. stwierdzenie jego istnienia lub braku. Przedmiotem tego rozstrzygnięcia nie powinno być jednak wyliczenie kwoty przysługującego oprocentowania. Rozstrzygnięcie takie byłoby wadliwe już następnego dnia po jego wydaniu. W sprawie oprocentowania nie będzie konieczne wszczęcie odrębnego postępowania. Jeśli organ nie wydaje decyzji w sprawie nadpłaty (m.in. gdy nadpłata wynika z deklaracji, korekty deklaracji, których organ nie kwestionuje lub wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty, który organ uwzględnia w całości, a także gdy nadpłata jest stwierdzana z urzędu, gdy strona nie wystąpiła o wydanie i doręczenie takiej decyzji), a podatnikowi przysługuje oprocentowanie, organ je przekazuje bez wydawania decyzji w tej sprawie. W każdym jednak przypadku podatnik powinien mieć możliwość wystąpienia z wnioskiem o przyznanie oprocentowania, który powinien być rozstrzygany w formie decyzji, chyba że zostanie on w całości uwzględniony.

Należy określić relacje postępowania o stwierdzenie nadpłaty do postępowania określającego wysokość zobowiązania podatkowego. Postulat ten ma doprowadzić do wyeliminowania wątpliwości, czy organ podatkowy uprawniony jest do rozstrzygnięcia w sprawie nadpłaty i weryfikacji wysokości zobowiązania podatkowego w jednym postępowaniu wszczętym na wniosek strony¹⁰. Jak się wydaje, zasadne jest twierdzące odniesienie się do tej wątpliwości. Oznacza to, że organ podatkowy powinien w jednym postępowaniu mieć możliwość zarówno określić wysokość

9 Zob. KZ część IV pkt 1.16 Limit bagatelności postępowania podatkowego.

10 Zob. M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014, s. 181 i nast.

zobowiązania podatkowego, jak i stwierdzić nadpłatę, choć kwestia ta na obecnym etapie prac KKOPP nie została jednak przesądzona. Zakładając, iż taki kierunek zostanie przyjęty w dalszych działaniach KKOPP, to rozwiązań, które mogą ten cel realizować, jest co najmniej kilka. Jedno z nich może polegać na ustawowym wyłączeniu obowiązku prowadzenia postępowania wymiarowego przed rozpatrzeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty¹¹. Innym mechanizmem może być wprowadzenie „częstkowego” postępowania wymiarowego prowadzonego w związku z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Oznacza to, że w decyzji stwierdzającej nadpłatę organ określa zobowiązanie w zakresie, w jakim nadpłata związana jest ze zmianą wysokości tego zobowiązania. Decyzje częstkowe dotyczące nadpłaty i części zobowiązania będą mogły funkcjonować z innymi decyzjami częstkowymi, ale będą mogły być zastąpione decyzją kompleksową, tj. określającą wysokość zobowiązania podatkowego. W takim przypadku będzie mogło nastąpić wygaśnięcie np. z mocy prawa decyzji częstkowych wydanych wcześniej na skutek wydania decyzji określającej. Próbę regulacji w tej kwestii znajdziemy w projekcie ustawy z dnia 9 lipca 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹². Przewiduje on m.in. wprowadzenie „częstkowego” postępowania wymiarowego prowadzonego w związku z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. W proponowanym brzmieniu art. 75 § 7 o.p. wskazano, że w decyzji stwierdzającej nadpłatę organ określa zobowiązanie w zakresie, w jakim nadpłata związana jest ze zmianą wysokości tego zobowiązania. Proponuje się także wprowadzenie zasady, że decyzje częstkowe dotyczące nadpłaty i części zobowiązania będą mogły funkcjonować z innymi decyzjami częstkowymi, ale będą mogły być zastąpione decyzją kompleksową, tj. określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Przewiduje się także wygaśnięcie z mocy prawa decyzji częstkowych wcześniej wydanych na skutek wydania decyzji określającej.

4. Eliminowanie istniejących mankamentów funkcjonowania nadpłaty

W ramach prac nad nową ordynacją podatkową postuluje się zmodyfikowanie definicji nadpłaty. Obecna nie zawiera pełnego katalogu przypadków traktowanych jako nadpłata. Nie określa także cech, które mogą wyznaczać zakres tego pojęcia¹³. Modyfikacja tej definicji może polegać na: poszerzeniu przypadków, w których nadpłata będzie powstawała, wskazaniu cech wyznaczających zakres tego pojęcia lub może uwzględnić łącznie oba ww. elementy. W założeniu nadpłata powinna odnosić się do wszystkich należności poniesionych na rzecz wierzyciela podatko-

11 Konfederacja Lewiatan, *Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości*, Warszawa 2014, postuluje wprowadzenie regulacji, iż wydając decyzję określającą wysokość nadpłaty, organ podatkowy określa jednocześnie, w tej samej decyzji, wysokość zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy.

12 Zob. druk sejmowy nr 3600.

13 Zob. M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, op. cit., s. 72 i nast.

wego bez podstawy prawnej, zarówno przez podatnika, jak i wszystkie inne podmioty objęte stosunkiem podatkowoprawnym.

Obecnie obowiązujące regulacje dotyczące nadpłaty można podzielić na przepisy ogólne i szczegółowe. W ramach pierwszej kategorii znajdują się regulacje wspólne dotyczące wszystkich rodzajów nadpłat, takie jak: pojęcie nadpłaty czy zasady postępowania z powstałą nadpłatą. Przepisy szczegółowe dotyczą poszczególnych typów nadpłat. Ich obecna struktura i ujęcie problemowe są mało przejrzyste¹⁴. Dotyczy to przede wszystkim regulacji dotyczących terminów zwrotu nadpłaty, oprocentowania nadpłat, zasad stwierdzania nadpłaty. Należy dążyć do tego, aby przepisy te upraszczać i tam, gdzie to jest możliwe, eliminować ich kazuistyczny charakter¹⁵.

Możliwość dochodzenia nadpłaty powinna przysługiwać wszystkim podmiotom objętym stosunkiem prawnopodatkowym, m.in. płatnikom, inkasentom, następcom prawnym (spadkobiercom), osobom trzecim. Uprawnienie to nie powinno jednak prowadzić do sytuacji, w których więcej niż jeden podmiot będzie uprawniony do dochodzenia tej samej nadpłaty. Potrzebne jest w tym zakresie jasne rozgraniczenie uprawnienia związanego z nadpłatą między poszczególnymi podmiotami uprawnionymi. Postuluje się jednoznaczne uregulowanie kwestii podmiotu uprawnionego do nadpłaty w przypadku m.in. utraty statusu podatkowej grupy kapitałowej, utraty bytu prawnego, utraty zdolności prawnej, utraty zdolności do czynności prawnych, upadłości. Uprawnienie to powinno obejmować wszelkie czynności niezbędne w tym zakresie, w tym m.in. prawo do podejmowania działań zmierzających do stosowania trybów nadzwyczajnych weryfikacji decyzji, które mogą prowadzić do stwierdzenia istnienia nadpłaty związanej z zobowiązaniem wynikającym z decyzji adresowanych do podmiotów pierwotnie uprawnionych do nadpłaty. Wskazuje się, że należy wprowadzić możliwość zwrotu nadpłaty podmiotom wskazanym przez beneficjenta¹⁶. Aktualnie rozwiązanie to funkcjonuje jedynie na gruncie podatku od towarów i usług.

Nadpłata powinna być zwracana wraz z oprocentowaniem od dnia zapłaty w przypadku, gdy wynika ona z wadliwego stanowienia (orzeczenie TK lub TSU-

14 Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej wraz z Krajową Izbą Doradców Podatkowych w piśmie z dnia 26 stycznia 2015 r. do Przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (sygn. CML/0071/01.15/AP/MK) postulowali uproszczenie regulacji dotyczących nadpłaty i skorelowanie przepisów dotyczących powstania i zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych.

15 Ośrodek Badań Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych w piśmie z dnia 17 grudnia 2014 r. do Przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (sygn. CML/0071/01.15/AP/MK) wskazał m.in. na istnienie w obecnej ordynacji nadmiernie szczegółowych i nieprzystępnych przepisów dotyczących nadpłaty.

16 M. Popławski, *Nadpłata i zwrot podatku. Zagadnienia wspólne dotyczące realizacji uprawnień podatkowych*, Warszawa 2014, s. 246 i nast.

E)¹⁷ lub stosowania prawa¹⁸, a także od dnia upływu terminu do zwrotu nadpłaty, gdy nie została ona zwrócona w tym terminie, a podatnik nie przyczynił się do powstania opóźnienia w tym zakresie. Podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji związanych w wadliwym działaniem władzy publicznej w zakresie stanowienia, jak i stosowania prawa. Gdy nadpłata wynika z wadliwego stanowienia prawa, nie powinno być także zróżnicowania w zakresie oprocentowania w zależności od tego, czy nadpłata wiąże się ze złożoną deklaracją, czy też wydaną decyzją. Obecnie takie zróżnicowanie występuje, gdy Trybunał Konstytucyjny stwierdza niekonstytucyjność regulacji prawnej. W toku konsultacji społecznych KZ wskazano na bardzo ogólny postulat, aby nadpłata była oprocentowana od momentu powstania nadpłaty, a także aby ten moment był określany w sposób zgodny z treścią procesów ekonomicznych, nie zaś w sposób formalny i sztuczny. Jeśli miałyby to oznaczać, że nadpłata ma być oprocentowana w każdym przypadku, gdy ona powstaje (z punktu ekonomicznego organ podatkowy dysponuje tą należnością), to trudno jest się z takim stwierdzeniem zgodzić. Wierzyciel podatkowy nie powinien bowiem ponosić konsekwencji powstania nadpłaty związanej w wadliwym działaniem podatnika.

Jednostki samorządu terytorialnego nie powinny ponosić negatywnych konsekwencji opieszałości samorządowych organów podatkowych II instancji w postaci m.in. konieczności przekazania oprocentowania od zwracanych nadpłat. Może to mieć miejsce m.in. w związku ze zbyt długim prowadzeniem postępowań odwoławczych dotyczących wniosków o stwierdzenie nadpłaty, czy też opieszałym przekazywaniem rozstrzygnięć powodujących powstanie nadpłaty podjętych przez SKO, ale też sądy administracyjne. Jednostki samorządu terytorialnego powinny mieć możliwość korzystania z rozwiązań, które będą umożliwiały skuteczne zwalczanie przewlekłości i bezczynności organów II instancji. Obecnie działania lub ich brak dotyczące samorządowych kolegiów odwoławczych mogą być weryfikowane przez sąd jedynie na wniosek podatnika. Brak jest jednak mechanizmów, które dawałyby takie możliwości jednostkom samorządowym. Można także wyobrazić sobie rozwiązanie, w którym gminy miałyby prawo do skutecznego niwelowania opieszałego działania SKO poprzez skargę do Prezesa Rady Ministrów, który nadzoruje SKO. Wydaje się, że obecnie obowiązujące rozwiązania prawne są niewystarczające. Zgodnie z art. 3a ust. 4 pkt 4 lit. b ustawy z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych¹⁹ sprawowanie nadzoru nad działal-

17 Zob. art. 261 § 3 projektu prof. H. Dzwonkowskiego, gdzie wskazano, że oprocentowanie nadpłaty konstytucyjnej przysługuje od dnia złożenia wniosku o zwrot nadpłaty.

18 Zob. art. 261 § 2 projektu prof. H. Dzwonkowskiego, gdzie zaproponowano, aby oprocentowanie nadwymiaru wynikającego z deklaracji przysługiwało od dnia ujawnienia nadpłaty deklaracją lub decyzją, a jeżeli do powstania nadpłaty przyczynił się organ podatkowy, oprocentowanie przysługiwać powinno od dnia powstania nadpłaty.

19 Tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 79, poz. 856 z późn. zm.

nością administracyjną kolegów przez Prezesa Rady Ministrów polega w szczególności na przeprowadzaniu kontroli organizacji i warunków pracy kolegów, w tym na badaniu terminowości załatwiania spraw oraz stanu zaległości, ze szczególnym uwzględnieniem spraw, w których postępowanie administracyjne trwa dłużej niż 6 miesięcy. Alternatywnym rozwiązaniem mogłoby być także wprowadzenie sankcji za brak prawidłowego nadzoru nad działalnością pracowników SKO, którą ponosiłby prezes tej instytucji.

W nowej ordynacji podatkowej wraz z nadpłatą powinny zostać uregulowane także zagadnienia dotyczące zwrotów podatku²⁰. Instrument zwrotu pełni co prawda inne niż nadpłata funkcje, występuje ponadto wiele jego rodzajów, których konstrukcja jest przy tym uregulowana w wielu aktach prawnych²¹, istnieje jednak możliwość wspólnego uregulowania niektórych kwestii dotyczących m.in. postępowania z tymi należnościami. Należy przy tym przyjąć założenie, że przepisy zawarte w ordynacji podatkowej będą miały zastosowanie do zwrotów podatku wyłącznie w zakresie nieuregulowanym w innych aktach.

5. Nadpłata a poniesienie ciężaru ekonomicznego podatku

Definicja nadpłaty powinna umożliwić odzyskanie nienależnie zapłaconego podatku przez podatnika. Szczęólnego rozwiązania legislacyjnego wymaga jednak przypadek, gdy podatnik nie poniósł ciężaru ekonomicznego świadczenia²². Konstrukcja podatku, zwłaszcza w podatkach pośrednich, umożliwia bowiem przeniesienie obciążenia z tego tytułu na konsumenta towaru lub usługi. Rozwiązania prawne w zakresie nadpłaty nie powinny prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika. Obecny brak regulacji w tym zakresie stanowił przyczynę rozbieżności w orzecznictwie²³, był też przedmiotem ożywionej dyskusji w literaturze²⁴. Postulować więc należy ukształtowanie instytucji nadpłaty w taki sposób, aby możliwe było uzyskanie zwrotu nadpłaty przez podatników podatków pośrednich pod warunkiem, że ponieśli oni ciężar ekonomiczny podatku. Wprowadzane w tym zakre-

20 Zob. M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, op. cit., s. 261 i nast.

21 Zob. M. Popławski, *Instytucja zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie*, Warszawa 2009.

22 Konfederacja Lewiatan, *Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości*, Warszawa 2014, postuluje, że należałoby wyraźnie wskazać w ordynacji podatkowej, iż żaden dodatkowy warunek (poniesienie przez podatnika uszczerbku ekonomicznego) powstania nadpłaty nie musi zaistnieć, aby ona powstała.

23 Wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, Dz.U. Nr 23, poz. 242; uchwała całego składu Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, s. 93 i nast.; uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102.

24 Zob. M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014, s. 120 i nast.; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zwrot nadpłaty na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym*, (w:) *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013, s. 105 i nast.; H. Filipczyk, *Nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, zapłaconym przez producenta – stan po uchwale „Prawo i Podatki” 2012, nr 3.*

sie rozwiązania powinny uwzględniać orzecznictwo TSUE (ETS)²⁵. Wprowadzenie tego elementu w odniesieniu wyłącznie do podatków obrotowych wynika z charakteru tych świadczeń, których istotą jest ponoszenie ciężaru ekonomicznego przez ostatecznego konsumenta, nie zaś podatnika²⁶. Nie zmienia tego fakt, iż zjawisko przeniesienia ekonomicznego ciężaru podatku może wystąpić również w przypadku podatków bezpośrednich. W tych jednak przypadkach w założeniu ekonomicznym podatki te, w odróżnieniu od podatków konsumpcyjnych, obciążają dochód podatnika.

W toku prac nad KZ pojawiły się w ramach konsultacji uwagi, że uzależnienie stwierdzenia nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego przez podatnika w podatkach pośrednich jest zbędnym elementem. Trudno jest jednak zgodzić się z tym twierdzeniem. Brak tego rozwiązania, jak wskazano wyżej, stanowił przyczynę rozbieżności w orzecznictwie. Pozostawienie tego elementu nieuregulowanego będzie z dużym prawdopodobieństwem powodowało rozbieżności na gruncie przepisów o nadpłacie, które zostaną wprowadzone w nowej ordynacji podatkowej. Wprowadzenie tego rozwiązania nie powinno prowadzić do zmniejszenia przejrzystości systemu. Wręcz przeciwnie, to brak w obecnie obowiązującej ordynacji jednoznaczności co do tego, czy nadpłata przysługuje, czy też nie zubożonemu podatnikowi, doprowadził do sytuacji, w której system prawny stał się nieczytelny. Wprowadzenie do nowej ordynacji regulacji odnoszącej się do przedmiotowej kwestii może prowadzić, do tego, że nadpłata będzie miała charakter bardziej skomplikowany, gdyż pojawi się element, który do tej pory w ordynacji podatkowej nie funkcjonował. Mając na uwadze tę konsekwencję, warto jest jednak podjąć próbę rozwiązania jednocześnie jednego z istotniejszych problemów dotyczących nadpłaty.

Uregulowanie kwestii poniesienia ciężaru ekonomicznego nie będzie oznaczało, że podatnik będzie miał zadanie bardziej utrudnione, w zakresie przeprowadzenia dowodu, w porównaniu do rozwiązań obecnie obowiązujących. Obecnie i tak w świetle orzecznictwa podatnik podatku pośredniego powinien wykazać, że poniósł ciężar ekonomiczny podatku, mimo że taki obowiązek obecnie wprost z przepisów nie wynika. Wprowadzenie regulacji w tym zakresie spowoduje, że

25 Zob. m.in. wyrok TSUE z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-94/10 *Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS v. Skatteministeriet*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 12, s. 51, gdzie wskazuje się m.in., że państwo członkowskie może nie uwzględniać wniosku o zwrot nienależnie zapłaconego podatku złożonego przez nabywcę niebędącego podatnikiem, na którego przerzucono ciężar ekonomiczny tego podatku, jeżeli podmiot, który ostatecznie ponosi ciężar podatku, może na gruncie prawa krajowego wystąpić z powództwem cywilnoprawnym wobec podatnika o zwrot nienależnego świadczenia i uzyskanie tego zwrotu nie jest praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione; zob. także wyrok ETS z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 *Marks & Spencer*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6, s. 49 i nast.; wyrok ETS z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 *Dilexport Srl v. Amministrazione delle Finanze dello Stato*, ECR 1999/II-579; wyrok ETS z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawie C-192/95 *Société Comateb i in. v. Directeur Général des Douanes et Droits Indirects*, ECR 1997/II-00165.

26 M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe...*, *op. cit.*, s. 144 i nast.

obowiązki podatnika w tym zakresie będą wprost wynikały z przepisów. Pozwoli to na weryfikację, czy organy podatkowe nie przekraczają kompetencji wynikających z tych regulacji i nie nakładają na podatników obowiązków, które przekraczają ciężar wynikający z ustawy. Podatnicy, mając świadomość tych przepisów, będą w stanie zawczasu gromadzić dowody, z których będzie wynikało, czy ponieśli ciężar świadczenia nienależnego. Ponadto uznano, że na etapie opracowania KZ nie jest zasadne przesądzanie o tym, czy i w jaki sposób należy w przepisach ordynacji podatkowej określać sposoby wykazania przez podatników poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku.

Trudno jest także zaakceptować postulat, który pojawił się w ramach konsultacji społecznych, iż należy wprowadzić zasadę, że organy nie będą domagały się wpłaty podatku od podatnika, ale od jego kontrahenta (nabywcy), gdy pobrana kwota podatku jest mniejsza niż należna. Prawo podatkowe powinno nakładać obowiązki o charakterze podatkowym na bierne podmioty stosunku prawnopodatkowego, do których kontrahent podatnika obecnie nie należy. Z tego też względu nie można np. w sytuacji, gdy właściwą stawką jest 8%, a zastosowano 5%, zobowiązać do zapłaty tej należności nabywcy, na którym nie ciąży obowiązek podatkowy. Takie rozwiązanie byłoby możliwe jedynie w przypadku modyfikacji przepisów regulujących konstrukcję danego podatku, do regulacji których KKOPP nie ma kompetencji.

6. Uwagi końcowe

Przepisy dotyczące nadpłaty powinny być tak kształtowane w nowej ordynacji podatkowej, aby prowadziło to do uproszczenia procedury prowadzącej do jej stwierdzenia, jak i zwrotu. Należy odstąpić od stosowania pełnej procedury podatkowej szczególnie tam, gdzie nie ma sporu między podatnikiem a organem podatkowym. Konstruując przepisy dotyczące nadpłaty, nie powinno się także w całości odrzucać obecnie obowiązujących rozwiązań funkcjonujących w tym zakresie. Z tego też powodu za zasadny należy także uznać przedstawiony wyżej postulat eliminacji obecnie istniejących mankamentów na gruncie stosowania nadpłaty. Rozwiązanie takie umożliwi wprowadzenie rozwiązań jakościowo lepszych, ale także sprawi, że będzie możliwe przejście mechanizmów, które się sprawdziły.