

STWIERDZENIE NADPŁATY PO NOWEMU

Leonard Etel

1. Uwagi ogólne

Jedna z zasadniczych zmian wprowadzona ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹ dotyczy bardzo kontrowersyjnej kwestii stwierdzenia nadpłat. Zmiany te zostały wprowadzone przede wszystkim z tego powodu, że dotychczasowe przepisy – wg mnie nie najgorsze – w wyniku ich nadinterpretacji w orzecznictwie sądowym stały się bardzo trudne w rozumieniu i jeszcze trudniejsze w stosowaniu. A sprawa wydaje się być z założenia bardzo prosta. Dotyczy bowiem sytuacji, w której podatnik sam, bez decyzji organu podatkowego, zapłacił za dużo lub nienależnie i w związku z tym chce odzyskać nadpłatę, składając stosowny wniosek. Procedura zwracania mu nadpłaty była i jest uregulowana w art. 75 Ordynacji podatkowej, który w wyniku wprowadzonych z dniem 1 stycznia 2016 r. zmian uległ całkowitej przebudowie. Przedmiotem niniejszej publikacji jest analiza tych zmian, które w niektórych miejscach idą bardzo daleko i na pewno będą przez to wywoływały wątpliwości interpretacyjne nie tylko u podatników, ale i organów podatkowych.

1 Dz.U. z 2015 r. poz. 1649.

2. Kto może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty?

Postępowanie w sprawie stwierdzenia może być wszczęte tylko na wniosek podatnika, płatnika, inkasenta, osoby która była współnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki oraz spółek, które tworzyły podatkową grupę kapitałową, w momencie utraty przez grupę statusu podatnika. Nie może tego postępowania wszcząć z urzędu organ podatkowy, co nie jest nowością. W przypadku, gdy organ podatkowy „widzi” nadpłatę w złożonej przez podatnika deklaracji, ma dwie możliwości. Może w ramach czynności sprawdzających zwrócić uwagę na nieprawidłowości dotyczące wyliczenia kwoty podatku wykazanej w deklaracji przez podatnika i poinformować go, że zapłacił za dużo. I wówczas podatnik może skorygować deklarację i złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty, którą organ zwróci bez wydawania decyzji. Jeżeli podatnik nie złoży wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z skorygowaną deklaracją, organ podatkowy wszczyna postępowanie, określa prawidłową kwotę podatku oraz kwotę nadpłaty i zwraca ją na podstawie art. 74a o.p. Tryb określania nadpłaty przez organ podatkowy nie uległ zmianie i zawsze jest uruchamiany z urzędu w odróżnieniu od analizowanego trybu stwierdzania nadpłaty.

Z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty może wystąpić oczywiście podatnik. Czy tylko podatnik? W związku ze zmianami w o.p. wprowadzonymi od początku 2016 r. nie ma już wątpliwości, że płatnik i inkasent mogą złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty jedynie wówczas, gdy ponieśli uszczerbek majątkowy w wyniku błędnego wpłacenia podatku (nie pobrali, a wpłacili lub wpłacili w kwocie wyższej od pobranej). Jeżeli podatek został pobrany od podatnika i w takiej kwocie wpłacony na rzecz organu, płatnik i inkasent nie mają prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, nawet wówczas, gdy podatek został wpłacony w zawyżonej wysokości. W tej sytuacji uprawnienie o stwierdzenie nadpłaty przysługuje podatnikowi, który może je zrealizować na podstawie art. 75 o.p.

Wniosek o stwierdzenie nadpłaty może być też złożony, co jest nowością, przez spółki, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych w momencie utraty przez grupę statusu podatnika w zakresie zobowią-

zań tej grupy. Jest to uzasadniona zmiana nawiązująca do istniejącego wcześniej uprawnienia byłych wspólników spółki cywilnej do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty po rozwiązaniu spółki.

3. Wniosek o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą deklaracji jako podstawa wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty

Poczynając od 2016 r., rozwiązany został problem składania korekty deklaracji z wykazaną nadpłatą, bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Z art. 75 § 3 wynika, że w przypadku, gdy z przepisów prawa podatkowego wynika obowiązek złożenia deklaracji, to podatnik równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty jest obowiązany złożyć skorygowaną deklarację. Sprawa jest prosta, jeżeli podatnik złoży wniosek o stwierdzenie deklaracji, a nie skoryguje deklaracji. Organ wzywa go do uzupełnienia wniosku o korektę deklaracji w oparciu o art. 169 o.p. z pouczeniem, że niewypełnienie tego obowiązku spowoduje pozostawienie sprawy bez rozpatrzenia. Nie jest to takie proste, jeżeli podatnik skorygował deklarację i wykazał nadpłatę, ale nie złożył wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Organ może wówczas w ramach czynności sprawdzających wyjaśnić wątpliwości z tym związane i wyjaśnić, że podatnik nie dostanie nadpłaty bez wniosku. W konsekwencji „normalny” podatnik powinien złożyć wniosek. Ten tryb postępowania w ramach czynności sprawdzających może być trudny do zastosowania wówczas, gdy podatnik koryguje deklarację tuż przed upływem terminu przedawnienia i nie składa wniosku o stwierdzenie nadpłaty. W takiej sytuacji organ powinien mieć możliwość zażądania złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty pod rygorem pozostawienia sprawy bez rozpatrzenia, ale niestety nie wynika to bezpośrednio ze zmienionych przepisów. Nie budzi wątpliwości, że celem nowego art. 75 § 3 o.p. jest wprowadzenie obowiązku składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą deklaracji². Jeżeli brakuje jednego z tych dokumentów, postępowanie to nie może być skutecznie wszczęte. Bez wszczętego postępowania w spra-

2 Obowiązek ten dotyczy tylko nadpłat w podatkach, które muszą być wyliczane samodzielnie przez podatnika w deklaracjach. Nie znajduje zastosowanie do świadczeń, gdzie nie ma obowiązku składania deklaracji takich jak np. opłata skarbową czy też opłata targowa. W odniesie-

wie stwierdzenia nadpłaty nie może być wydana decyzja stwierdzająca nadpłatę. Gdy nie można wydać tej decyzji, to nie ma też podstaw do zwrotu nadpłaty. Podatnik może bowiem domagać się zwrotu nadpłaty jedynie poprzez złożenie wniosku o wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Ten rodzaj postępowania nie może być uruchomiony z urzędu. Dopóki zatem nie ma wniosku podatnika o wszczęcie postępowania o stwierdzenie nadpłaty, nie może być stwierdzona nadpłata. Wniosek ten podatnik może złożyć do końca terminu przedawnienia zobowiązania. Zatem w przypadku, gdy podatnik koryguje deklarację i wykazuje nadpłatę ostatniego dnia terminu przedawnienia, bez złożonego wniosku o stwierdzenie nadpłaty, nadpłata nie może być stwierdzona w formie decyzji i przez to zwrócona podatnikowi. A zatem to w interesie podatnika jest złożenie wniosku wraz z skorygowaną deklaracją przed upływem terminu przedawnienia. Decyzja o stwierdzeniu nadpłaty może być wówczas wydana po upływie okresu przedawnienia, co bezpośrednio wynika z nowego art. 79 § 3 o.p. Wniosek złożony później nie wszczyna postępowania, przez co podatnik traci możliwość odzyskania nadpłaconego podatku. Pewne wątpliwości pojawiają się w odniesieniu do skutków skorygowania deklaracji z wykazaną nadpłatą bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Taka korekta bez wniosku, wg mnie, nie powinna wywoływać skutków prawnych, ale nie wynika to ze zmienionych przepisów.

4. Stwierdzenie nadpłaty bez wydawania decyzji

Możliwość zwrócenia przez organ podatkowy nadpłaty bez wydawania decyzji wynika z art. 75 § 4 o.p. Zgodnie z nim, w przypadku gdy podatnik składa wniosek o stwierdzenie nadpłaty i koryguje deklarację, a organ podatkowy nie ma zastrzeżeń co do zasadności korekty i wysokości nadpłaty, zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji. W ten sposób podatnik odzyskuje szybko nadpłacony podatek, bo nie ma potrzeby wydawania decyzji i jej uzasadniania. Zwrot nadpłaty następuje w ramach tzw. czynności materialno-technicznych. Podstawą zwrotu jest wniosek

niu do tej grupy świadczeń podatnik może dochodzić stwierdzenia nadpłaty poprzez złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

i skorygowana deklaracja podatnika. Kwotę nadpłaty stanowi różnica pomiędzy kwotą podatku wynikającą z deklaracji i kwotą wpłaconą przez podatnika. Nadpłata jest zwracana bez oprocentowania, chyba że organ podatkowy nie zwróci nadpłaty w ciągu 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku (art. 78 § 3 pkt 3 lit b). Oprocentowanie jest w takiej sytuacji naliczane od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty do dnia jej zwrotu, chyba że do opóźnienia w wydaniu decyzji stwierdzającej nadpłatę przyczynił się podatnik, płatnik, inkasent.

Pewne wątpliwości dotyczące bezdecyzyjnego trybu zwrotu pojawiają się wówczas, gdy organ podatkowy chce go zastosować nie od razu po złożeniu wniosku, ale dopiero po przeprowadzeniu postępowania. Po złożeniu wniosku organ sądzi, że nie ma nadpłaty albo jest w innej kwocie, co uzasadnia przeprowadzenie postępowania, w ramach którego – po miesiącu i dokonaniu określonych czynności – okazuje się, że podatnik dobrze wyliczył nadpłatę. Co w takiej sytuacji powinien zrobić organ podatkowy? Można wskazywać, że po przeprowadzeniu postępowania nie ma podstaw do zwrócenia nadpłaty bez decyzji. Art. 75 § 4 można interpretować tak, że jest stosowany tylko wówczas, gdy sprawa jest oczywista i nie wymaga przeprowadzenia postępowania. Jeżeli zostało przeprowadzone postępowanie, to powinna być wydana decyzja stwierdzająca nadpłatę kończąca to postępowanie. Wg mnie nie jest to konieczne. Organ podatkowy właśnie na podstawie analizowanego przepisu może zakończyć postępowanie wszczęte wnioskiem podatnika poprzez zwrot kwoty nadpłaty. Organ w trakcie postępowania wyjaśnił bowiem wątpliwości, przez co może zwrócić nadpłatę bez wydawania decyzji.

Nic strasznego się nie stanie, jeżeli organ zdecyduje się na załatwienie wniosku podatnika wydaniem decyzji stwierdzającej nadpłatę, ale bezdecyzyjny tryb jest szybszy i tańszy, co przemawia za jego stosowaniem.

5. Stwierdzenie nadpłaty w decyzji

Nie zawsze jednak bezdecyzyjny tryb zwrotu nadpłaty jest możliwy w praktyce, zwłaszcza gdy chodzi o duże kwoty i skomplikowane stany faktyczne. Gdy organ podatkowy ma wątpliwości co do zasadno-

ści wnioskowanego zwrotu lub wysokości kwoty nadpłaty wykazanej we wniosku i potwierdzi je w postępowaniu, to wydaje albo decyzję odmawiającą stwierdzenia nadpłaty, albo decyzję stwierdzającą nadpłatę.

Jeżeli organ podatkowy nie widzi podstaw do zwrotu nadpłaty wynikającej z wniosku podatnika, to w decyzji odmawia stwierdzenia nadpłaty. W uzasadnieniu decyzji muszą być – co oczywiste – przedstawione okoliczności faktyczne i prawne, które uniemożliwiają zwrot nadpłaty. W sentencji tej decyzji zawarta jest odmowa stwierdzenia nadpłaty, bez potrzeby określania w niej wysokości zobowiązania podatkowego. Wysokość zobowiązania wynika z pierwotnej deklaracji podatnika. Korekta deklaracji, w razie odmowy stwierdzenia nadpłaty, nie wywołuje skutków prawnych. Wynika to bezpośrednio z nowego art. 81b § 2a. Przepis ten nakazuje, aby w uzasadnieniu takiej decyzji wyraźnie wskazać, że korekta deklaracji jest bezskuteczna. Podatnik może odwołać się od takiej decyzji na ogólnych zasadach

W nowym stanie prawnym organ podatkowy może wydać decyzję stwierdzającą nadpłatę na podstawie dodanego art. 75 § 4a. Z przepisu tego wynika, że „w decyzji stwierdzającej nadpłatę organ podatkowy określa wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. W zakresie, w jakim wniosek jest niezasadny, organ odmawia stwierdzenia nadpłaty”. Przepis ten wprowadza nowy tryb stwierdzania nadpłaty różniący się zasadniczo od wcześniejszej praktyki prowadzenia postępowania z wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty. Do końca 2015 r. w orzecznictwie sądowym dominował pogląd, zgodnie z którym po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty (który wszczynał postępowanie w tej sprawie) organy podatkowe musiały wszcząć drugie postępowanie w sprawie określenia zobowiązania i po jego zakończeniu decyzją ostateczną wrócić do postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty i ją stwierdzić albo odmówić jej stwierdzenia³. Nie można było – zgodnie z tym poglądem – w jednym postępowaniu z wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty rozstrzygnąć dwóch nierozłącznych kwestii – określić

3 Zdaniami sądów organ podatkowy dopiero po określeniu wysokości zobowiązania powinien rozstrzygnąć kwestię nadpłaty w odrębnej decyzji – zob. m. in. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 września 2013 r., sygn. akt III SA/Po/13, Lex nr 137157.

wysokości zobowiązania i stwierdzić nadpłatę. Takie podejście generowało liczne problemy praktyczne, które były coraz trudniejsze do rozwiązania i wydłużało nadmiernie postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty⁴. W oparciu o te poglądy podatnicy zaczęli składać wnioski o stwierdzenie nadpłaty i korygować do zera podatek wynikający z deklaracji ostatniego dnia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zgodnie z tym poglądem mogli to zrobić, a organ podatkowy nie miał możliwości, po upływie okresu przedawnienia, określenia wysokości zobowiązania i w efekcie musiał zwracać nadpłatę. W ten sposób podatnik mógł bez trudu uzyskać zwrot zapłaconego zgodnie z prawem podatku, ponieważ organ podatkowy po upływie okresu przedawnienia był „bezbronny” i nie mógł nic zrobić. Dopiero to doprowadziło do „zmiękczenia” stanowiska judykatury co do możliwości wydawania decyzji o stwierdzeniu nadpłaty bez wcześniejszego określania zobowiązania w odrębnym postępowaniu oraz rozstrzygania spraw nadpłat po upływie okresu przedawnienia⁵.

Wg mnie nic nie stało na przeszkodzie, aby w stanie prawnym obowiązującym do końca 2015 r. w jednym postępowaniu o stwierdzenie nadpłaty rozstrzygać o wysokości zobowiązania na podstawie art. 21 § 3 o.p. i na podstawie art. 75 o.p. o nadpłacie. Można było także prowadzić postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty po upływie okresu prze-

4 L. Etel, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa, Warszawa 2013, s. 561 i nast.

5 Zob. uchwałę 7 sędziów NSA z dnia 27 stycznia 2014 r., sygn. akt II FPS 5/13, z której wynika, że „w przypadku zakwestionowania prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, zgodnie z art. 75 § 3 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy nie ma obowiązku przed rozpatrzeniem tego wniosku wszczynać w każdej sprawie postępowania celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 3 wymienionej ustawy”. Możliwość orzekania o nadpłacie po upływie okresu przedawnienia dopuścił NSA w uchwale z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13. Z uzasadnienia tej uchwały wynika, że „(...) z art. 79 § 2 o.p. prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W wyniku złożenia takiego wniosku przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania organ podatkowy orzeka o wysokości nadpłaty bądź odmawia jej stwierdzenia w całości lub w części. Jest to możliwe, jak trafnie wskazano w uzasadnieniu pytania, także po upływie terminu przedawnienia. (...) Wynika także z tego przepisu, że ustawodawca uznał za konieczne wyraźne wskazanie, iż tylko w wypadku zgłoszenia wniosku przed upływem terminu przedawnienia organ ma prawo badania wysokości zobowiązania w celu stwierdzenia, czy podatek nie został nadpłacony bądź zapłacony nienależnie. Badanie to będzie ograniczone wyłącznie do tych okoliczności, które wynikają z wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Organ nie ma bowiem w takim wypadku obowiązku, a przede wszystkim możliwości wszczęcia postępowania podatkowego w przedmiocie wysokości zobowiązania podatkowego (por. uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 5/12, CBOSA).”

dawnienia, z tym że w jego ramach określone zobowiązanie nie mogło być wyższe niż w kwocie zadeklarowanej i zapłaconej przez podatnika⁶.

Jak w obowiązującym od 1 stycznia 2016 r. stanie prawnym organ podatkowy powinien stwierdzić nadpłatę, gdy nie zgadza się z podatnikiem co do jej wysokości? W takiej sytuacji organ powinien stwierdzić w decyzji nadpłatę o określonej kwocie (innej niż wnioskował podatnik). Żeby to zrobić, musi określić w tej decyzji prawidłową kwotę zobowiązania podatkowego od przedmiotu opodatkowania wskazanego przez podatnika we wniosku o nadpłatę i skorygowanej deklaracji oraz odnieść to do tego, co zapłacił podatnik i w ten sposób ustalić nadpłatę. Przybliży to następujący przykład: podatnik zapłacił podatek od nieruchomości w wysokości 150 zł (od budynku – 50 zł, budowli – 50 zł i gruntu – 50 zł). Następnie skorygował deklarację i wystąpił z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty od budynku w wysokości 50 zł, nie kwestionując wysokości podatku od gruntu i budowli. Organ podatkowy w ramach postępowania określa prawidłową wysokość podatku od budynku – 30 zł, odnosi to do tego, co zapłacił za budynek podatnik – 50 zł i w ten sposób stwierdza nadpłatę w wysokości 20 zł. Warto podkreślić, że organ w takiej decyzji nie będzie „ruszać” wynikającej z deklaracji kwoty zobowiązania w zakresie niekwestionowanym przez podatnika we wniosku o stwierdzenie nadpłaty (od gruntu i budowli, ponieważ korekta dotyczyła tylko budynku). W decyzji stwierdzającej nadpłatę organ określi zobowiązanie jedynie od części przedmiotu opodatkowania (budynek), a nie od całości (budynek, budowli i gruntów). Nie jest to określenie zobowiązania na podstawie art. 21 § 3 o.p., bo organ nie bada pozostałych składników zobowiązania, nieobjętych wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Tak więc w sentencji decyzji stwierdzającej nadpłatę organ powinien: 1) stwierdzić kwotę nadpłaty, 2) określić wysokość zobowiązania w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego i na końcu 3) odmówić stwierdzenia wnioskowanej nadpłaty

6 Inaczej NSA w uchwale z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13: „W świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej)”.

w pozostałym zakresie (nadwyżka kwoty wskazanej przez podatnika nad kwotą nadpłaty stwierdzoną w decyzji). W decyzji powinna być także informacja, że tak określone zobowiązanie nie wyklucza, że w późniejszym czasie organ nie może wydać decyzji określającej zobowiązanie w całości na podstawie art. 21 § 3 (art. 75 § 4b).

W analizowanym przypadku prawidłowa kwota zobowiązania od gruntu i budowli wynika z deklaracji, a od budynku jest określona w decyzji stwierdzającej nadpłatę. A zatem kwota podatku wynika po części z deklaracji (grunty i budowle), a po części z decyzji (podatek od budynku), co jest zupełną nowością. Jest to specyficzny sposób określania zobowiązania, inny niż wynikający z art. 21 § 3. Jego specyfika polega na tym, że określana jest jedynie kwota zobowiązania w części objętej wnioskiem podatnika (w przykładzie dotycząca budynku). W konsekwencji należy przyjąć, że wysokość zobowiązania od budynku wynika z decyzji o stwierdzeniu nadpłaty, a nie z deklaracji podatkowej⁷. Koncepcja ta bazuje na założeniu, że organ podatkowy odmówił stwierdzenia nadpłaty w części, a przez to – zgodnie z art. 81 § 2a – korekta nie wywołuje skutków prawnych. Jeżeli korekta nie wywołała skutków prawnych, to jest jedynie „pierwotna” deklaracja, z której wynika nieprawidłowa kwota podatku od budynku. Organ musi w tym przypadku określić wysokość zobowiązania jedynie od budynku w decyzji o stwierdzeniu nadpłaty. Robi to w uproszczony sposób, ograniczając się do zbadania prawidłowości podatku od przedmiotu wskazanego przez podatnika we wniosku o stwierdzenie nadpłaty. W postępowaniu stwierdzającym nadpłatę organ nie bada pozostałych elementów składowych zobowiązania (podatku od budowli i gruntów), przyjmując je w kwotach wyliczonych przez podatnika w deklaracji na podatek.

W analizowanym przypadku działanie organu podatkowego, chociaż podjęte na podstawie art. 75 § 4a w związku z art. 81 § 2a, odpowiada w istocie rzeczy trybowi przewidzianemu w art. 21 § 2 w związku z § 3. W obu trybach organ podatkowy stwierdza, że wysokość zobowiązania jest inna niż w skorygowanej deklaracji, przez co określa ją w decyzji. Podstawowa różnica sprowadza się do tego, że stwierdzając nadpłatę,

7 Takie rozumienie wymagałoby zmiany w art. 21 § 2, gdzie należałoby wskazać, że podatkiem do zapłaty jest podatek wynikający z deklaracji z zastrzeżeniem nie tylko § 3, ale również art. 75 § 4a.

organ nie określa całego zobowiązania, tylko jego część – wskazaną przez podatnika we wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Ten sposób rozumowania uzasadnia brzmienie art. 75 § 4a – „(...) organ podatkowy określa wysokość zobowiązania w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego.” Organ podatkowy określa wysokość zobowiązania w decyzji, ale tylko w odniesieniu do części zakwestionowanej przez podatnika wnioskującego o zwrot nadpłaty. W takim razie nie określa w decyzji pozostałych części zobowiązania wynikającego z deklaracji, co do prawidłowości których nie ma zastrzeżeń. Kwota zobowiązania od pozostałych przedmiotów opodatkowania jest wyliczona przez podatnika w deklaracji. Ich prawidłowości nie kwestionuje ani podatnik (we wniosku o stwierdzenie nadpłaty), ani organ podatkowy, wydając decyzję określającą jedynie w odniesieniu do części objętej wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty.

Przyjęcie tej koncepcji – za którą się opowiadam – umożliwi odpowiedź na pytanie dotyczące możliwości złożenia przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty i skorygowania deklaracji w zakresie pozostałych przedmiotów opodatkowania (budowli i gruntów) – niebędących przedmiotem analizy organu podatkowego w postępowaniu o stwierdzenie nadpłaty od budynku. Czy można wielokrotnie występować z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty i korygować deklaracje w przypadku, gdy w obrocie jest już decyzja o stwierdzeniu nadpłaty, w której określona jest wysokość zobowiązania podatkowego? Odpowiadając na to pytanie, należy wyjść od stwierdzenia, że taki właśnie był cel zmieniających przepisów⁸. Organ może wydawać kilka decyzji „częstkowych” w przypadku składania wniosków o stwierdzenie nadpłaty za ten sam okres rozliczeniowy, z tym że mogą one dotyczyć różnych przedmiotów opodatkowania wykazanych w deklaracji. Podatnik może więc wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty wykazanego w deklaracji podatku od gruntu, chociaż wcześniej była wydana decyzja stwierdzająca

8 Na możliwość wydawania kolejnych decyzji stwierdzających nadpłatę wskazuje Departament Polityki Finansowej Ministerstwa Finansów w piśmie z dnia 30 grudnia 2015 r., PK4.8022.45.2015. Zgodnie z tym pismem „(...) poszczególne decyzje o stwierdzeniu nadpłaty – w razie wielu wniosków o stwierdzenie nadpłaty za ten sam okres rozliczeniowy – są decyzjami «częstkowymi» i mogą funkcjonować w obrocie prawnym równolegle bez ich formalnego wzruszenia. Należy mieć na uwadze, że każda z kolejno wydawanych decyzji «częstkowych» stwierdzających nadpłatę będzie określała zobowiązanie podatkowe w wysokości niższej niż w decyzji ją poprzedzającej”.

nadpłatę w zakresie opodatkowania budynku. Nie do końca wynika to z literalnego brzmienia zmienionych przepisów regulujących stwierdzenie nadpłat, ale niewątpliwie takie ich rozumienie jest zgodne z celem wprowadzenia zmian w art. 75 o.p.⁹

6. Decyzje w sprawie stwierdzenia nadpłaty wydawane po upływie okresu przedawnienia

Z nowego art. 79 § 3 wynika, że decyzje w sprawie stwierdzenia nadpłaty na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia można wydać także po upływie tego terminu. Po upływie okresu przedawnienia może być zatem niewątpliwie wydana decyzja stwierdzająca nadpłatę, gdzie określi się także wysokość zobowiązania od przedmiotu opodatkowania wskazanego we wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Nic nie stoi na przeszkodzie – wg mnie – aby wydać decyzję odmawiającą stwierdzenia nadpłaty. Jest to także „decyzją w sprawie stwierdzenia nadpłaty”, o której mowa w powołanym przepisie. Nowy art. 79 § 3 umożliwia organowi podatkowemu prowadzenie postępowań z wniosków o stwierdzenie nadpłaty złożonych ostatniego dnia terminu przedawnienia zobowiązania. W ramach tych postępowań organy mogą w zakresie objętym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty określić prawidłową wysokość zobowiązania od danego przedmiotu opodatkowania, odnieść tę kwotę do zapłaconego przez podatnika podatku i stwierdzić nadpłatę albo też odmówić jej stwierdzenia. Nie budzi to wątpliwości, gdy podatnik złożył wniosek o stwierdzenia nadpłaty od – wracając do przykładu – budynków. Organ może określić zobowiązanie od budyn-

9 Przeciwnicy tego poglądu mogą podnosić, że wysokość całego zobowiązania (od budynku, budowli i gruntu) jest określona w decyzji ostatecznej stwierdzającej nadpłatę. Jeżeli podatnik chcąc je zmienić (i np. odzyskać nadpłatę), musi wzruszyć tę decyzję w trybach nadzwyczajnych. Przyjęcie tej koncepcji skutkowałoby tym, że podatnik tylko raz mógłby wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 § 4a, ponieważ wydanie decyzji stwierdzającej nadpłatę wiązałoby się z określeniem całego zobowiązania podatnika. Nie można złożyć wniosku o stwierdzenie nadpłaty wówczas, gdy wysokość zobowiązania jest określona w decyzji. Zmiana tak określonego zobowiązania byłaby możliwa tylko w oparciu o przesłanki wzruszenia decyzji ostatecznych. Również organ podatkowy byłby związany taką decyzją określającą wysokość zobowiązania od chwili jej doręczenia. Mogłby ją zmienić także jedynie w trybach nadzwyczajnych. Na pewno nie o to chodziło ustawodawcy, który wyraźnie zakłada wydawanie kilku decyzji „częstkowych” w tej samej sprawie – zob. str. 37 uzasadnienia projektu ustawy powołanej w przypisie 1.

ków i w konsekwencji wysokość nadpłaty albo jej brak. Co wówczas, gdy podatnik ostatniego dnia terminu przedawnienia koryguje ze 150 zł do zera deklarację (od budynków, budowli i gruntów) i składa wniosek o stwierdzenie nadpłaty od wszystkich przedmiotów opodatkowania? W takiej sytuacji, aby rozstrzygnąć w sprawie nadpłaty, musi obliczyć kwotę podatku od wszystkich przedmiotów opodatkowania. Gdy okaże się, że kwota podatku wynosi 100 zł, a podatnik w pierwotnej deklaracji wykazał i zapłacił 150 zł, wówczas powinna być wydana decyzja stwierdzająca nadpłatę w wysokości 50 zł. W tej decyzji musi być określona wysokość zobowiązania w kwocie niższej niż zapłacił podatnik. Jeżeli natomiast organ podatkowy w trakcie postępowania ustali, że podatek od wszystkich nieruchomości wynosi 180 zł, a więc więcej niż wykazał w pierwotnej deklaracji i zapłacił podatnik (150 zł), to może jedynie odmówić stwierdzenia nadpłaty. Korekta do zera nie wywołuje wówczas skutków prawnych, a w konsekwencji obowiązuje pierwotna deklaracja z podatkiem 150 zł, zapłaconym przez podatnika. Organ po upływie okresu przedawnienia w postępowaniu z wniosku o stwierdzenie nadpłaty nie może określić zobowiązania w kwocie wyższej niż zapłacił podatnik, ponieważ ta „nadwyżka” wygasła w wyniku upływu terminu przedawnienia. Może natomiast określić wysokość zobowiązania w kwocie niższej niż zapłacił podatnik i na tej podstawie stwierdzić nadpłatę.

7. Rozpatrzenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty w postępowaniu w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego

Nowy tryb orzekania o nadpłacie przewidziany jest w art. 79 § 1 o.p. Z przepisu tego wynika, że „(...) w razie wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego w sprawie, w której został złożony wniosek o stwierdzenie nadpłaty, żądanie zawarte we wniosku o stwierdzenie nadpłaty podlega rozpatrzeniu w tym postępowaniu.” Przepis ten znajdzie zastosowanie wówczas, gdy podatnik złoży wniosek o stwierdzenie nadpłaty na podstawie art. 75 § 4a, ale organ podatkowy w trakcie postępowania stwierdzi, że całe zobowiązanie podatkowe (również w częściach nie objętych wnioskiem o nadpłatę) jest błędnie określone w deklaracji. Organ nie może skorygować tego zobowiązania w ramach postępowania

o stwierdzenie nadpłaty dlatego, że musi wyjść poza podniesione przez podatnika argumenty uzasadniające zwrot nadpłaty wskazane we wniosku. Będzie tak np. gdy podatnik podatku od nieruchomości wnioskuje o zwrot nadpłaty w odniesieniu do budynku, a organ podatkowy w trakcie postępowania stwierdza, że podatnik w deklaracji źle wyliczył kwotę podatku od gruntu i budowli. Aby określić wysokość zobowiązania w prawidłowej kwocie organ podatkowy musi wszcząć postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego na podstawie art. 21 § 3. Co z postępowaniem wszczętym z wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty? Jest ono „wchłonięte” przez postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania. Oznacza to, że organ podatkowy musi wydać postanowienie o wszczęciu postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania (art. 165) i poinformować podatnika, o tym że jego żądanie zwrotu nadpłaty zostanie rozpatrzone w tym postępowaniu. Czy trzeba umarzać postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty? Można mieć tu wątpliwości, ponieważ nie stało się ono bezprzedmiotowe – sprawa nadpłaty będzie rozpatrywana w postępowaniu określającym kwotę zobowiązania. I o tym trzeba koniecznie poinformować podatnika, co przyniesie lepsze rezultaty niż doręczanie mu postanowienia o umorzeniu postępowania z jego wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Warto zwrócić uwagę, że wydanie decyzji kompleksowej spowoduje, że zobowiązanie w całości jest określone w tej decyzji, a złożona przez podatnika deklaracja przestaje obowiązywać.

Jak wskazuje Ministerstwo Finansów w powołanym piśmie z dnia 30 grudnia 2015 r. „(...) decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego wydana z urzędu, jako decyzja «kompleksowa» obejmująca wszystkie elementy stanu faktycznego, również te, które były objęte wcześniejszymi decyzjami «częstkowymi», zastępuje wszystkie decyzje «częstkowe».” W jakim sensie „zastępuje” wszystkie decyzje „częstkowe”? Wg mnie w decyzji określającej, która musi obejmować całość zobowiązania, kwoty z decyzji cząstkowych zostaną „przepisane” bez ich zmiany i dodatkowo określona zostanie kwota zobowiązania, która nie była objęta decyzjami „cząstkowymi”. Wróćmy do naszego przykładu. Jeżeli organ podatkowy w decyzji określił wysokość podatku od budynku (30 zł) i nie „ruszył” kwot podatku wynikających z deklaracji od budowli i gruntów (100 zł), to może, wydając decyzję „komplek-

sową”, określić inne kwoty podatku od budowni i gruntów, i dodać do tego podatek od budynku wynikający z decyzji „częstkowej”. Nie może – wg mnie – jeszcze raz w decyzji „kompleksowej” zmienić kwoty podatku z decyzji „częstkowej” (chyba że uprzednio wzruszy tę decyzję w ramach trybów nadzwyczajnych). W decyzji „kompleksowej” można jedynie określić podatek od przedmiotów opodatkowania, w których kwota podatku została wyliczona przez podatnika w deklaracji. W tym kontekście należy odnieść się do postanowień nowego art. 259a, z którego wynika, że decyzja stwierdzająca nadpłatę wygasa z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Wg mnie, pomimo wygaśnięcia decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty, organ podatkowy nie powinien jeszcze raz rozstrzygać sprawy już raz rozstrzygniętej w decyzji ostatecznej. Powinien w decyzji kompleksowej „przepisać” kwoty podatków wynikających z decyzji „częstkowych”, ponieważ z literalnego brzmienie powołanego art. 259a wynika, że decyzja ta pozostaje w obrocie prawnym aż do momentu doręczenia decyzji określającej. Zatem w dacie wydania decyzji „kompleksowej” organ jest nią związany.

8. Wnioski

W konkluzji należy stwierdzić, że nowe regulacje dotyczące trybu stwierdzania nadpłaty eliminują problemy powstałe na gruncie wykładni poprzednio obowiązujących przepisów. Wg mnie zmieniony tryb stwierdzania nadpłat „ułatwi życie” na równi organom podatkowym i podatnikom. Najważniejsze zmiany sprowadzają się do tego, że:

- 1) można wydać decyzję „częstkową” stwierdzającą nadpłatę w części wskazanej we wniosku o stwierdzenie nadpłaty. W takiej decyzji określa się wysokość zobowiązania podatkowego od przedmiotu opodatkowania wskazanego we wniosku o stwierdzenie nadpłaty;
- 2) wysokość zobowiązania w przypadku wydania decyzji „częstkowej” wynika z tej decyzji oraz z deklaracji podatkowej w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania nieobjętych wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty;

- 3) organ podatkowy po wszczęciu postępowania z wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty może wszcząć postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania i w jego ramach rozstrzygnąć w sprawie nadpłaty;
- 4) organ podatkowy może wydać decyzję w sprawie nadpłaty po upływie terminu przedawnienia, gdy podatnik złoży wniosek ostatniego dnia tego terminu. W decyzji tej organ nie może określić zobowiązania w kwocie wyższej niż zapłacił podatnik.